

## **Declaración del Impuesto sobre Sociedades 2018**

### **1. Introducción**

Como todos los años por estas fechas, cuando se aproxima el inicio del plazo para presentar la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, elaboramos un documento que pueda ayudar a asesores y empresas recordando las novedades aplicables a ejercicios iniciados en 2018, llamando la atención sobre algunos aspectos del tributo a tener en cuenta y señalando cuestiones prácticas relativas a la presentación de la declaración.

Conviene prestar atención a los diferentes criterios administrativos y judiciales sobre la interpretación de las normas para minimizar los riesgos. En este sentido hay que tener presente la consolidada doctrina de considerar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica cuando, además de tener contratada a una persona con contrato laboral y a jornada completa como exige la norma, exista una carga administrativa suficiente que justifique la contratación de dicha persona. También hay que tener en cuenta los diferentes criterios sobre la deducibilidad de los intereses de demora derivados de actas de Inspección que con la ley actual son gastos deducibles, según interpretación de la Dirección General de Tributos pero que, con la norma anterior no lo son, según criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central. Interesantes son los criterios, que cada vez proliferan más, sobre las pérdidas de beneficios fiscales cuando los contribuyentes no optan en plazo por su aplicación, como es la imposibilidad de compensar las bases impositivas negativas si no se presentó la declaración en período voluntario, criterio que se ha extendido también a la aplicación de la libertad de amortización.

En cuanto a las novedades, ha sido la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, la que ha introducido algunos cambios en el Impuesto, si bien de escasa relevancia. En concreto, se vuelve a modificar la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, el denominado Patent box, añadiendo también un nuevo régimen transitorio para este incentivo. A través de Reales Decretos-leyes se han modificado algunos preceptos, al objeto de impedir la deducción en el prestamista de la deuda tributaria por Actos Jurídicos Documentados en las operaciones de préstamos hipotecarios, o para regular los efectos fiscales de la Circular 4/2017 del Banco de España. Como consecuencia de la supresión de los tipos de contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, los incentivos fiscales, regulados en la Ley del Impuesto, dejan de aplicarse a partir de 2019, y nos referimos a las deducciones por contratar a trabajadores bajo la modalidad de este tipo de contrato.

Finalmente, en cuanto a novedades de gestión, destacamos la desaparición del programa de ayuda PADIS del modelo 200, que es sustituido por un formulario de ayuda (Sociedades web) para períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018 y la incorporación de la opción para que el Estado destine el 0,7 por 100 de la cuota para actividades de interés general consideradas de interés social, con efectos para los períodos finalizados a partir del 5 de julio de 2018.

## 2. Novedades para 2018

### Exención de determinadas rentas obtenidas por las Autoridades Portuarias (con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2017)

Quedan exentas las rentas obtenidas por las Autoridades Portuarias como consecuencia de la transmisión de elementos de su inmovilizado, siempre que el importe total de la transmisión se destine a la amortización de préstamos, concedidos por Puertos del Estado o por entidades oficiales de crédito, para financiar inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con su objeto o finalidad específica.

### Efectos fiscales de la aplicación del criterio de valor razonable (Real Decreto-ley 27/2018)

Con carácter general, las variaciones de valor originadas por la aplicación del criterio de valor razonable, que hasta ahora solo tenían efectos fiscales cuando se imputaban en la cuenta de pérdidas y ganancias, a partir de ejercicios iniciados en 2018, también lo tendrán cuando se deban imputar, por norma legal o reglamentaria, en una cuenta de reservas.

### Integración en la base imponible de las entidades de crédito de los ajustes contables por la primera aplicación de la Circular 4/2017 del Banco de España (Real Decreto-ley 27/2018)

Estos ajustes, consecuencia de la adaptación del régimen contable de las entidades de crédito a los cambios que provienen de dos nuevas NIIF, la 9 y la 15, que originan cargos y abonos a reservas, cuando tengan efectos fiscales, se tienen que integrar en la base imponible, en los 3 primeros ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2018 por terceras partes.

En caso de baja del elemento en balance, deberá continuar la integración por terceras partes, pero si se extingue el contribuyente, y no es por una operación de reestructuración, el saldo que reste se integrará en el período de la extinción.

Además, se obliga a estas entidades a mencionar en la memoria el saldo integrado y pendiente de integrar de estos ajustes.

### El Real Decreto 17/2018, por el que se modifica el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre

Se modifica, con efectos para ejercicios impositivos iniciados a partir del día 10 de noviembre de 2018, el artículo 15 de la LIS para impedir la deducción en el prestamista de la deuda tributaria por Actos Jurídicos Documentados en las operaciones de préstamos hipotecarios, pero solo con efectos para ejercicios iniciados a partir de 10 de noviembre de 2018.

### Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles “Patent box” (con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2018)

- ✓ Se especifica que solo las rentas positivas son las que tienen derecho a la reducción en la base imponible (antes no se diferenciaba entre rentas positivas o negativas).

- ✓ Se actualizan los supuestos en los que se puede aplicar la reducción. En concreto, por la cesión del derecho de uso o de explotación, por las patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos, o de software avanzado registrado que haya sido obtenido como resultado de proyectos de I+D, produciéndose la exclusión de las rentas derivadas de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, “know how”.
- ✓ Las rentas positivas susceptibles de reducción son los ingresos que superan a los gastos incurridos directamente con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, la amortización y los gastos directamente relacionados con el activo que se hubieran integrado en la base imponible.
- ✓ Si en un período impositivo se obtienen rentas negativas éstas se reducirán cuando no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores que hubieran aplicado la reducción.

Régimen transitorio de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2018)

Se regula un régimen transitorio que será de aplicación para los activos intangibles del contribuyente disponibles con anterioridad a 1 de julio de 2016.

- ✓ Cesiones del derecho de uso o explotación realizadas con anterioridad al 27 de septiembre de 2013: se podrá optar por aplicar, en todos los periodos impositivos que resten, hasta la finalización de los contratos correspondientes, el régimen establecido en el artículo 23 del RDL 4/2004. A partir del 1 de julio de 2021 se deberá aplicar el nuevo régimen.
- ✓ Cesiones del derecho de uso o de explotación que se hayan realizado desde el 27 de septiembre de 2013 hasta el 30 de junio de 2016: en estos casos el contribuyente podrá optar por aplicar el régimen establecido en la Ley del Impuesto según redacción vigente a 1 de enero de 2015. Lo dispuesto anteriormente resultará de aplicación hasta el 30 de junio de 2021, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016 a una entidad vinculada y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso, lo dispuesto en este apartado resultará de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2017. A partir de 1 julio de 2021, o de 1 de enero de 2018, respectivamente, se deberá aplicar el nuevo régimen.
- ✓ Transmisiones de activos intangibles que se realicen a partir del 1 de julio de 2016 hasta el 30 de junio de 2021: podrán optar, del mismo modo, por el régimen establecido en el artículo 23, según redacción vigente a 1 de enero de 2015, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016 a una entidad vinculada y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso, únicamente

podrán aplicar dicho régimen las que se realicen hasta el 31 de diciembre de 2017. Se ejercerá la opción en la declaración del período de transmisión.

### Régimen Especial de Canarias

Con efectos para ejercicios iniciados a partir del 7 de noviembre de 2018, la ley 8/2018 modificó la Ley 19/1994 de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, A estos efectos se indica que se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal, no teniendo la consideración de beneficio no distribuido el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones dotada con beneficios de periodos impositivos a partir de 1 de enero de 2007.

En caso de elementos patrimoniales que solo parcialmente se hubiesen destinado a la materialización de la reserva a partir de dicha fecha, se considerará beneficio no distribuido la parte proporcional del mismo que corresponda al valor de adquisición que no hubiera supuesto materialización de dicha reserva. También se modifican las inversiones en las que las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias deberán materializarse y la determinación de ciertos elementos que se entienden situados y utilizados en el archipiélago canario.

Otra modificación de la Ley 19/1994 fue para introducir modificaciones en la regulación del tipo de gravamen especial de la Zona Especial Canaria, y la disposición adicional decimocuarta de la misma, que regula los límites de las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias para incluir, con respecto al importe mínimo de gasto que fija la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en caso de ejecución de servicios de post-producción o animación de una producción extranjera, un importe mínimo para los gastos realizados en Canarias.

Con efectos para períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2018 la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, añade una nueva disposición adicional a la Ley 19/1994, de 6 de julio, donde se indica que la aplicación del tipo de gravamen especial establecido el artículo 43 de esa Ley en el caso de sucursales de la Zona Especial Canaria de entidades con residencia fiscal en España no impedirá a dichas entidades formar parte de un grupo fiscal que aplique el régimen de consolidación fiscal previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, lo anterior, la parte de la base imponible de la entidad que forme parte de un grupo fiscal y que sea atribuible a la sucursal de la Zona Especial Canaria no se incluirá en la base imponible individual de la entidad a efectos de la determinación de la base imponible del grupo fiscal, siendo objeto de declaración separada en los términos que reglamentariamente se determinen.

Otra importante modificación se produjo en la deducción por inversiones en Canarias, regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, elevándose el límite conjunto sobre la cuota en las islas de La Palma, La Gomera y El Hierro.

Por último, se incorporó un nuevo artículo 94 bis, en la Ley 20/1991, de 7 de junio, por el que aquellas entidades, que contraten un trabajador para realizar su actividad en Canarias, tendrán derecho al disfrute de los beneficios fiscales que por creación de empleo se establezcan por la normativa fiscal conforme a los requisitos que en ella se establezcan, incrementándolos en un 30%.

### Modificación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (con efectos desde el 5 de julio de 2018)

Con efectos desde el 5 de julio de 2018, el artículo tercero del Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre (RD Ley 26/2018) modifica el artículo 36.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Este artículo regula la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, que entró en vigor para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

El artículo tercero RD Ley 26/2018 deroga las obligaciones impuestas al productor que se introdujeron por el artículo 69 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, por considerar que puede tener consecuencias indeseadas sobre los proyectos de rodaje en curso en España.

No obstante, se ha añadido en el artículo 36.2 LIS que “reglamentariamente se podrán establecer los requisitos y obligaciones para tener derecho a la práctica de esta deducción”, con el objeto de que mediante modificación del Reglamento se establezcan las obligaciones que se considere que deben asumir los productores que se acojan a este incentivo fiscal, que resulten proporcionadas y acordes a la finalidad del incentivo.

### El Real Decreto-ley 28/2018 para la revalorización de las pensiones públicas y otras medidas urgentes en materia social, laboral y de empleo

Se suprimen los tipos de contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores por lo que los incentivos fiscales regulados en la norma por contratación de trabajadores dejarán de aplicarse a partir de 2019.

### Pagos fraccionados (con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2018)

La novedad es que las entidades de capital-riesgo, que tengan que aplicar el pago fraccionado mínimo (23% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 meses primeros meses del cada año natural), tomarán como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a las rentas no exentas.

### Actividades prioritarias del mecenazgo y opción a destinar parte de la cuota para actividades de interés social

La Ley de Presupuestos para 2018 ha regulado las actividades que se considerarán prioritarias de mecenazgo durante ese año, así como los eventos que tendrán la consideración de acontecimientos de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto la Ley 49/2002.

Asimismo, se incorpora la opción para que el Estado destine el 0,7% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para actividades de interés general consideradas de interés social, aunque esta nueva posibilidad solo se puede aplicar efectos para períodos impositivos finalizados a partir del 5 de julio de 2018.

### Facultades de la Administración para determinar la base imponible y otros elementos tributarios (con efectos desde el 5 de julio de 2018)

En el caso del derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria, se podrá comprobar cualquiera de las circunstancias determinantes de dicha conversión, en particular las pérdidas contables.

### 3. Algunos aspectos a tener en cuenta

#### 3.1. Actividad económica

Se entiende por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el caso de grupo mercantil, según el artículo 42 del Código de comercio, el concepto de actividad económica se determina teniendo en cuenta todas las entidades que forma el mismo ([DGT V1089-16](#)).

- ® Los grupos de coordinación, que se regulan en la NECA nº 13, no forman parte del concepto de grupo definido en el artículo 42 del Código de Comercio y, por lo tanto, el cumplimiento de los requisitos del concepto de actividad económica se determina de forma individual en cada una de las entidades ([DGT V2620-16](#)).
- ® La venta de viviendas en construcción por una promotora sin haber iniciado materialmente la actividad inmobiliaria no es una actividad económica, ya que exclusivamente se han realizado tareas administrativas sobre las viviendas en construcción ([DGT V0414-18](#)).
- ® El crowdfunding, entendiéndolo como tal utilizar plataformas digitales para poner en contacto a inversores con empresas que buscan financiación, se considera actividad económica ([DGT V2107-18](#)).

#### 3.2. Arrendamiento de inmuebles

Si una sociedad tiene inmuebles dedicados al arrendamiento calificará los rendimientos obtenidos de los mismos como actividad económica solo en el caso de que tenga contratada una persona con contrato laboral y a jornada completa.

- ® Cuando la entidad arrendadora forma parte de un grupo mercantil no es necesario que sea la misma entidad la que disponga de los inmuebles arrendados y de la persona contratada. En estos casos puede contratar a la persona cualquiera de las entidades que forman el grupo y ser otra distinta la propietaria de los inmuebles en alquiler ([DGT V3199-17](#)).
- ® La persona es requisito necesario para calificar tal actividad como actividad económica, pero no sería suficiente si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y que, por lo tanto, se tiene para aparentar actividad económica. TEAC, [4909/09, de 28 de mayo de 2013](#) y [Tribunal Supremo, 5566/16 sentencia de 7 de diciembre de 2016](#).
- ® El administrador de la entidad puede ser el empleado, siempre que tenga un contrato de trabajo indefinido y a jornada completa ([DGT V1458-15](#)).



- ® El arrendamiento constituye una actividad económica, aunque la existencia de la persona no esté justificada desde un punto de vista empresarial, sino motivada por razones de mero ahorro o estrategia fiscal ([TSJ Castilla y León, resolución 44/18, de 9 de marzo de 2018](#)).
- ® No se entiende cumplido el requisito de la persona por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que, al menos uno de ellos ha de tener contrato a jornada completa (DGT [V1437-18](#)).
- ® Si la gestión del alquiler se externaliza a una tercera entidad, el arrendamiento se calificará como actividad económica si el volumen y la gestión de los inmuebles requieren disponer de medios materiales y personales destinados a esa actividad y los tiene la entidad con la que se subcontrata (DGT [V3199-17](#)).
- ® Una empresa con 9 inmuebles con sus respectivos trasteros y garajes externaliza la actividad de arrendamiento a una sociedad especializada y, además, contrata a otra sociedad para que lleve, entre otros, la gestión de la documentación contable, la gestión de la obtención de rentas, el control de los gastos y la preparación de presupuestos generales pero, en este caso, no se considera que el arrendador realice una actividad económica (DGT [V1491-18](#)).
- ® Aunque algún inmueble no se haya arrendado durante todo el período impositivo serán deducibles en su totalidad los gastos de suministros, así como la amortización, siempre que dichos gastos cumplan las condiciones legalmente establecidas en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, estén correlacionados con los ingresos y se justifiquen documentalmente (DGT [V1928-18](#)).

### 3.3. Entidad patrimonial

Compruebe si la sociedad tiene la consideración de entidad patrimonial, pues de ser así no podrá aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD), ni el tipo reducido del 15% regulado para las entidades de nueva creación y tampoco el régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE). No podrá compensar las bases imponibles negativas cuando la entidad sea adquirida con la intención, por parte del comprador, de aprovechar dichas bases negativas<sup>1</sup>. Finalmente, el socio persona jurídica no podrá aplicar la exención por la plusvalía tácita originada en la transmisión de las participaciones respecto a los períodos impositivos en que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial.

Será patrimonial cuando más de la mitad del activo está constituido por valores o por elementos no afectos a una actividad económica, tomándose para dicho cómputo la media de los balances trimestrales del ejercicio. En el seno de un grupo mercantil se utilizarán los balances trimestrales consolidados.

---

<sup>1</sup> Esto se produce cuando la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubieran sido adquiridos por una persona o entidad con una participación inferior al 25% en la entidad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

Para evitar la patrimonialidad sobrevenida no se computan como elementos no afectos los saldos correspondientes al dinero y a los derechos de crédito procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas que se hayan realizado en el periodo impositivo o en los dos periodos anteriores.

- ® No se computan como valores, a estos efectos, los que otorguen al menos el 5% del capital y se posean como mínimo durante un año con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales. Como medios personales para gestionar las participaciones se considera adecuada la figura del administrador, aunque su gestión no conlleve el desarrollo de actividades económicas (DGT [V3370-16](#)).
- ® Según la interpretación administrativa se consideran elementos afectos:
  - ✓ El dinero procedente de la actividad ordinaria (DGT [V3440-15](#)).
  - ✓ Los valores a corto plazo, como las participaciones en fondos de inversión, las acciones en sociedades cotizadas o los valores de deuda pública si se han adquirido con beneficios derivados de la actividad económica (DGT [V2067-16](#)).
  - ✓ La tesorería y las inversiones financieras que corresponde a dividendos percibidos de sociedades, salvo que dichas inversiones financieras se consideren valores no afectos (DGT [V2262-18](#)).
  - ✓ El saldo de la cuenta de clientes por ventas ordinarias (DGT [V1037-16](#)).
  - ✓ Los activos en construcción afectos a una actividad económica (DGT [V3707-15](#)).

### 3.4. Imputación temporal de gastos e ingresos

La fiscalidad sigue el criterio contable de imputar los ingresos y los gastos según devengo, con independencia de las fechas de cobro y pago. No obstante, los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un método de imputación temporal distinto, por ejemplo, el de caja. En estos casos, la solicitud deberá presentarse en los 6 meses antes de la finalización del primer período impositivo en que dicho criterio vaya a producir efectos. Si la Administración no contesta en el plazo citado, se entiende estimada la solicitud.

Los cargos o abonos registrados contablemente en cuentas de reservas, derivados de cambios de los criterios contables, se integran en la base imponible del período impositivo en el que se han registrado, salvo que dichos cargos o abonos a reservas estén relacionados con ingresos y gastos devengados y contabilizados en períodos anteriores y que se hubieran integrado en la base imponible. En estos casos se regularizarán en los ejercicios siguientes (DGT [V2280-13](#)).

- ® Detecte si se han transmitido activos amortizables con pérdidas y éstas responden a que el bien no se amortizó en algún ejercicio durante su vida útil, o a que se hizo por debajo de la amortización mínima. En estos casos, para que la pérdida sea fiscalmente deducible es necesario que no se haya producido perjuicio económico



para la Hacienda Pública. Esta circunstancia puede darse, según criterio administrativo, por la parte del gasto que corresponda a ejercicios prescritos ([DGT V2425-16](#)).

- ® Si un contribuyente ha registrado contablemente un deterioro deducible, como puede ser el de insolvencias de crédito o de existencias, en un año posterior al devengo, será fiscalmente deducible en ese año, siempre que de ello no derive una menor tributación, lo que ocurrirá, por ejemplo, si dicho gasto está ya prescrito ([DGT V3873-16](#)).
- ® En el siguiente cuadro recogemos como hay que proceder cuando se contabilizan ingresos o gastos en ejercicios distintos al del devengo en las siguientes situaciones:

	<b>Declaración complementaria/rectificativa</b>	<b>Ajuste +/- en el ejercicio de la contabilización/devengo</b>
Cambio de criterio contable	<b>NO</b>	<b>SI</b>
Cambio de estimación contable	<b>NO</b>	<b>NO</b>
Errores contables	<b>SI</b>	<b>NO</b>
Errores en los ajustes fiscales	<b>SI</b>	<b>NO</b>
Ingresos y gastos modificados conforme a Derecho	<b>NO</b>	<b>SI</b>
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, sin perjuicio para HP	<b>NO</b>	<b>NO</b>
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, con perjuicio para HP	<b>SI</b>	<b>SI</b>
Ingreso contabilizado en un momento posterior a devengo/ Gasto contabilizado en un momento anterior a devengo	<b>SI</b>	<b>SI</b>

### 3.5. Casos especiales de imputación

#### Operaciones a plazo

Si la sociedad ha obtenido algún beneficio derivado de una transmisión patrimonial o un ingreso derivado de una prestación de servicios, en las que el devengo y el vencimiento del último o único plazo están distanciados en más de 1 año, la renta se entiende obtenida proporcionalmente a medida que sean exigibles los cobros<sup>2</sup>, salvo que la entidad decida aplicar la imputación según devengo, y no cuando se produzca el cobro.

- ® Si se imputa un ingreso fiscal y no se ha cobrado, el derecho de crédito que ha originado la dotación contable por deterioro será fiscalmente deducible si se cumplen los requisitos generales para que dicho deterioro lo sea como, por

<sup>2</sup> Recordamos que antes de 2015 la renta fiscal se imputaba a medida en que se producían los cobros.

ejemplo, que hayan transcurrido 6 meses desde el vencimiento hasta el último día del período impositivo.

- ® Si la sociedad descuenta, endosa o cobra anticipadamente algún importe pendiente de imputar porque la operación se ha realizado a plazos, en dicho período impositivo se entiende obtenida la renta fiscal, originando el ajuste positivo correspondiente.
- ® Para tener derecho a la aplicación de la regla especial de operaciones a plazo es necesario que en el contrato se especifique el momento temporal en que se percibirá el precio. No se aplica cuando el precio se condiciona a hechos contingentes futuros.
- ® Si lo que se acoge a esta regla especial es una prestación de servicios hay que tener especial cuidado porque, al igual que ocurre con las ventas, no se corrige el ingreso contable que documenta la operación. Lo que se difiere es la renta obtenida y, por consiguiente, es necesario conocer el coste asociado al servicio prestado.
- ® La operación de permuta de terreno a cambio de percibir, en un plazo superior a un año, una edificación, puede asimilarse a una operación de venta y, por lo tanto, puede acogerse a la regla de imputación de operaciones a plazo (DGT [V0469-10](#)).
- ® La imputación según el cobro se ha de realizar respecto a la exigibilidad, sin incluir el IVA de los cobros (TEAC, [06065/2016, de 4 de abril de 2017](#)).
- ® Si desde que la sentencia es firme (en cuyo momento se tendría que imputar el ingreso) transcurre más de un año hasta que vence el último plazo de cobro, la entidad aplicará el régimen especial de operaciones a plazo e imputar la parte proporcional al cobro cuando sea exigible y no en la fecha de la firmeza, salvo que opte por lo contrario (DGT [V4371-16](#)).
- ® Es posible que la Administración entienda que el contribuyente no se acogió a la regla especial de operaciones a plazo si no efectuó ningún ajuste extracontable en la autoliquidación del Impuesto y, por lo tanto, en ausencia de dicho ajuste, se considere que optó por la regla general de devengo ([Tribunal Superior de Justicia de Canarias, nº de Recurso 269/2017, de 26 de junio de 2018](#)).

#### Reversión de pérdidas de elementos transmitidos y recomprados

Si la entidad ha vuelto a comprar el mismo activo que con anterioridad transmitió con pérdida, deberá revertir la misma como ajuste positivo en la base imponible, cualquiera que sea el plazo que medie entre la transmisión y la recompra, cuando el activo recupere su valor.<sup>3</sup>

Por ello, si la recuperación del activo se ha producido en 2018, aunque no se produzca revalorización contable, deberá realizar un ajuste extracontable positivo por el importe recuperado.

#### Reversión de pérdidas de elementos transmitidos a entidad vinculada

---

<sup>3</sup> Recordamos que antes de 2015 esta regla solo se aplicaba cuando se volvía a comprar el activo antes de los 6 meses desde la transmisión.

Si alguna entidad vendió un activo a otra vinculada, por el que se dedujo fiscalmente un gasto por deterioro, si en 2018 el activo recupera su valor, deberá realizar la entidad adquirente un ajuste extracontable positivo por el valor recuperado (DGT [V4560-16](#)).

No obstante, la Resolución del [TEAC 05079/12, de 2 de marzo de 2016](#) interpreta que la recuperación de valor debe realizarla la entidad transmitente y no la adquirente, cuando se trata de participaciones en empresas no cotizadas.

#### Rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias y valores representativos de deuda a una entidad del Grupo

Estas pérdidas se imputarán fiscalmente cuando se den de baja los elementos transmitidos entre entidades del grupo en el balance de la adquirente, cuando sean transmitidos fuera del grupo, o bien cuando la entidad adquirente o la transmitente dejen de formar parte del grupo.

- Ⓡ No obstante, si los elementos son amortizables, las rentas negativas, antes de que se produzcan las circunstancias anteriores, se irán integrando en lo que resta de vida útil al elemento y al mismo ritmo en que se amortiza. La adquirente debe comunicar a la transmitente el número de años en que va a amortizar los activos adquiridos para que ésta pueda imputar correctamente la pérdida.

#### Rentas negativas generadas en transmisiones de valores a empresas del grupo

Cuando se transmitan participaciones a empresas del grupo y la pérdida sea deducible<sup>4</sup> se imputarán fiscalmente cuando la adquirente las transmita fuera del grupo, o bien cuando la adquirente o la transmitente dejen de formar grupo

- Ⓡ Cuando sea deducible la pérdida, por no tener una participación significativa, que veremos en el apartado correspondiente, la renta negativa se minorará en las rentas positivas generadas en la transmisión.
- Ⓡ Si la participación hubiera sido transmitida por otra entidad del grupo la renta negativa se minorará en las rentas positivas generadas en la anterior transmisión que hubieran estado exentas o con derecho a la deducción por doble imposición.

#### Transmisión de un inmueble adquirido entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012

Si una entidad ha transmitido un inmueble de naturaleza urbana, que hubiera sido adquirido a título oneroso, entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50%.

- Ⓡ No resultará de aplicación esta exención parcial cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de

---

<sup>4</sup> Recordamos que desde el año 2017 ya no se pueden imputar las pérdidas si en algún momento del año anterior al de la transmisión se ha tenido una participación significativa, es decir, al menos un 5% de participación o un precio de adquisición de, al menos, 20.000.000€.

sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

- ® Aunque no se prevé expresamente la posibilidad de aplicar este incentivo fiscal a la transmisión de inmuebles adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero, si a efectos contables, y por las circunstancias concretas del contrato, se califica como arrendamiento financiero, el arrendatario contabilizará el bien como un activo adquirido y se puede entender adquirido a título oneroso, por lo que se interpreta que se cumplen los requisitos exigidos para aplicar la exención del 50% de la renta (DGT [V2129-12](#)).

#### Ingresos procedentes de reclamaciones

Si la sociedad ha contabilizado un ingreso por el reconocimiento de alguna cantidad reclamada judicialmente, desde el punto de vista fiscal deberá imputar dicho ingreso en el período impositivo en que la sentencia es firme.

Si el ingreso contable deriva de un recurso interpuesto contra la cuota satisfecha en su día por el Impuesto sobre Sociedades, dicho ingreso no va a la base imponible dado que el gasto por este Impuesto no es gasto fiscalmente deducible, situación que no se produce si se trata de otro tributo.

#### Devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

La norma del Impuesto no contiene una norma específica que se refiera a la devolución de impuestos contabilizados en su día como gasto, por lo que es preciso acudir, en su defecto, a la norma mercantil.

Las indemnizaciones por sentencia judicial se devengan y se integran en la base imponible del período impositivo en que son firmes, pues en ese momento deja de ser una expectativa de derecho y se tiene certeza jurídica del derecho al ingreso. Una sentencia tiene la consideración de firme, de acuerdo con lo establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil, cuando contra ella no cabe recurso alguno, bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo legalmente fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado (DGT [V1560-17](#)).

#### Subvenciones, donaciones y legados

Si un socio o propietario entrega a la sociedad una donación no reintegrable: deberá contabilizarse en los fondos propios de la perceptora (cuenta 118 PGC) no tributando por dicha cuantía<sup>5</sup>.

Cuando las subvenciones, que no provengan de los socios, se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

---

<sup>5</sup> Esto es así porque el criterio del ICAC es que, en las relaciones entre socio-sociedad, no caben liberalidades, sino que dichas operaciones responden siempre a aportaciones de los socios a la entidad o a distribuciones de la sociedad al socio ([BOICAC N° 79, consulta 7](#)).

- ® Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
- ® Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan ([DGT V4233-16](#)).

#### Bienes adquiridos por usucapión

El activo debería reconocerse por su valor razonable en la fecha en que se dicte la sentencia. La contrapartida del reconocimiento del activo será, de acuerdo con el tratamiento asimilable a una donación, un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, pudiendo emplearse a tal efecto la cuenta 131. Donaciones y legados de capital. Dicho ingreso contable será ingreso fiscal, debiendo imputarse en la fecha de la sentencia judicial (DGT [V1854-18](#)).

#### Ventas realizadas por empresas promotoras e ingresos de empresas constructoras

Las ventas de las empresas promotoras se contabilizan, normalmente, cuando se hayan firmado las escrituras de compraventa, atendiendo a la teoría del título y modo, siempre que de dicho documento se deduzca que se han entregado los inmuebles.

Las empresas constructoras contabilizarán los ingresos de su actividad por el método del porcentaje de realización cuando el contrato para realizar la obra contenga las especificaciones de la misma, como sucede en los contratos “llave en mano”. Si el objeto de la venta es una construcción estándar, la contabilización se realizará cuando se transmitan sustancialmente los riesgos. Desde el punto de vista fiscal se acepta la imputación conforme al registro contable.

#### Ingresos por prestaciones de servicios

Los ingresos por prestaciones de servicios se contabilizan, cuando puedan valorarse con fiabilidad y sea probable que la empresa perciba beneficios de la transacción, por el método del porcentaje de realización (igual que las empresas promotoras que comentamos en el punto anterior).

Cuando el resultado de la transacción no se pueda estimar de modo fiable, sólo se reconocerán ingresos a fin de ejercicio por los costes incurridos para obtener los mismos que se consideren recuperables. La fiscalidad acepta el registro contable ([TEAC, 6302/15, de 8 de junio 2017](#)).

#### Ingreso de una sociedad en concurso por una quita o espera

Si la entidad entra en concurso y se aprueba una quita surge un ingreso contable por diferencia entre los importes de la deuda antigua y la nueva actualizada. Desde el punto de vista fiscal se podrá imputar el ingreso a medida que se contabilicen los gastos financieros correspondientes a la nueva deuda.

- ® Si el importe de los gastos financieros son inferiores a la cuantía del ingreso contable se imputará este último según el porcentaje que resulte de prorratear los gastos financieros<sup>6</sup>.
- ® El ingreso de las quitas o esperas no es un régimen opcional, por lo que deberá de aplicarse de manera obligatoria (DGT [V2932-15](#)).

### Transformación jurídica de la sociedad y venta de activos

Si durante 2018 la entidad ha transformado su forma societaria o ha modificado su estatuto o el régimen jurídico de la misma, pasando a tributar a un tipo impositivo distinto al que tenía, se ha de tener en cuenta que, si vende un activo adquirido con anterioridad a la transformación o a la modificación, la ganancia obtenida se entiende generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido.

- ® La parte de la renta generada hasta el momento de la transformación o modificación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma, estatuto o régimen originario.

### Saneamiento de saldos acreedores y descubrimiento de activos no contabilizados

El saneamiento de deudas ficticias procedentes de ejercicios ya prescritos se realiza con abono a reservas, al igual que la contabilización de activos propiedad de la entidad que no se hubieran contabilizado en el ejercicio correspondiente. Este importe no se integrará en la base imponible si se prueba la antigüedad, por la contabilidad debidamente legalizada, aunque esta no refleje la imagen fiel del patrimonio. A sensu contrario, una contabilidad que no estuviera debidamente legalizada no constituiría prueba válida para demostrar la procedencia de la deuda de período prescrito (Tribunal Supremo, de 5 de octubre de 2012 y TEAC, [7722/12, de 21 de marzo de 2013](#)).

- ® Si en el balance existen deudas no pagadas de períodos prescritos civilmente, una vez transcurrido el plazo de prescripción civil<sup>7</sup>, se deberá de cancelar la deuda con abono a reservas y será ingreso fiscal, salvo que la cancelación de la deuda se registre una vez transcurrido el período de prescripción fiscal de 4 años.
- ® Cuando existan deudas de períodos no prescritos civilmente, que la entidad no tenga que pagar, se cancelarán con abono a reservas, constituyendo un ingreso fiscal.

---

<sup>6</sup> Las limitaciones para la compensación de bases imponibles negativas no aplican a las rentas correspondientes a quitas y esperas, consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

<sup>7</sup> El art. 1.964 de C. Civil se modificó por Ley 42/2015, reduciendo el periodo de prescripción para las acciones personales, de 15 a 5 años. Las acciones hipotecarias siguen teniendo un período de prescripción de 20 años. Según la Disposición Transitoria 5ª de la ley 42/2015, solo se aplica el nuevo plazo a las acciones que no tengan término especial de prescripción y hayan nacido después de la fecha de entrada en vigor de dicha ley, el 07-10-15. No obstante, las obligaciones nacidas antes del 7 de octubre de 2015 prescribirán cuando transcurran 15 años desde su nacimiento o, si sucede antes, a los 5 años desde la entrada en vigor de la modificación, es decir el día 7 de octubre de 2020.



- Ⓜ Cuando se contabilice un activo que estuviera oculto, en un período posterior, el ingreso contable será ingreso fiscal, excepto que se pruebe que la adquisición se efectuó en un ejercicio ya prescrito. Además, el valor de estos elementos, en cuanto se haya incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales, por ejemplo para la deducción de gastos de amortización.

### 3.6. Valoración especial de determinadas operaciones

El legislador regula determinadas reglas especiales de valoración, apartándose del criterio contable cuando se transmiten elementos sin contraprestación dineraria, casos en los que, en general, se deben reconocer los ingresos por diferencia entre el valor de mercado del bien entregado y su valor fiscal. Las diferencias se producen cuando la norma contable en algunos de estos supuestos no refleja el beneficio derivado de estas operaciones. Cuando se produzcan estas circunstancias tendremos que realizar los oportunos ajustes extracontables.

A continuación, recogemos algunos ejemplos en los que van a surgir diferencias positivas en el momento de producirse el hecho imponible.

#### Bienes transmitidos o adquiridos a título lucrativo

Para el donatario se produce una diferencia temporal positiva por el valor real del activo adquirido, que irá revertiendo a medida que contablemente se vaya imputando como ingreso la donación recibida.

Para la entidad que dona se pueden producir dos diferencias permanentes positivas: una por diferencia entre el valor fiscal del activo transmitido y su valor de mercado y otra por el gasto contable registrado en la operación que no es fiscalmente deducible.

- Ⓜ Si la donación se realiza a alguna entidad acogida a la ley 49/2002, de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, no se imputará fiscalmente la diferencia entre el valor fiscal del activo transmitido y su valor de mercado y, además, podrá deducir en la cuota del Impuesto un 35% o un 40%, en este último caso si se dona a la misma entidad durante, al menos, 3 años la misma cuantía o superior (DGT [V3543-15](#)).

#### Aportación de bienes a entidades recibiendo valores de las mismas en contraprestación

Puede que el aportante tenga que realizar un ajuste positivo por diferencia entre el valor fiscal del bien aportado y el valor de mercado del mismo en el ejercicio de la aportación. Esto no ocurrirá si se aplica el régimen especial de reestructuración empresarial ya que se difiere la tributación hasta la venta de las participaciones adquiridas.

- Ⓜ Cuando lo que se aporta son participaciones en el patrimonio de empresas del grupo a una sociedad que se constituye, o ya constituida, recibéndose a cambio acciones que dan el control, la aportante reflejará la inversión de patrimonio al

valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable ([BOICAC nº 74 Consulta 6](#))<sup>8</sup>.

- ® Si se trata de una operación de reestructuración, se aplique o no el régimen especial, es necesario comunicar la operación a la Administración tributaria en el plazo de los 3 meses siguientes a la fecha de inscripción de la escritura pública en que se documente la operación. En caso contrario la sanción mínima que prevé la norma es de 10.000€. La comunicación se realiza por la entidad adquirente, salvo que sea no residente, en cuyo caso corresponderá a la transmitente.

#### Bienes transmitidos a los socios por causa de disolución o por separación de estos

La sociedad es posible que deba realizar un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los bienes que se transmiten y el valor fiscal de los mismos. La exención por doble imposición se aplicará, en su caso, por el socio.

El socio puede que tenga que efectuar un ajuste positivo por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada. Dependerá de que en la contabilidad deba de recoger o no un beneficio, como ya hemos comentado anteriormente, teniendo quizás derecho a la exención para evitar la doble imposición.

#### Bienes o derechos transmitidos a los socios por reducción del capital con devolución de aportaciones y por reparto de la prima de emisión

Para la sociedad se puede producir un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos entregados y el valor fiscal de los mismos.

El socio deberá integrar en su base imponible el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación<sup>9</sup>.

#### Bienes transmitidos por distribución de beneficios

Para la sociedad se puede originar un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos entregados y el valor fiscal de los mismos.

El socio deberá valorar el dividendo por el valor de mercado del bien recibido.

#### Bienes adquiridos por permuta

La diferencia positiva se produce en el caso de que la permuta se califique de no comercial, dado que, en ese caso, no se genera plusvalía contable y, sin embargo, la norma fiscal obliga a integrar en base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor fiscal del bien entregado.

#### Bienes adquiridos por canje o conversión

<sup>8</sup> La entidad beneficiaria aplica la norma de instrumentos financieros, según la cual las acciones se valorarán al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

<sup>9</sup> Si se trata del socio de una SICAV, el valor de mercado del bien o derecho recibido tributa con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición hasta el momento de la reducción.

Puede surgir un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados.

### Cambios de residencia

Si durante 2018 ha cambiado su residencia fiscal a otro país, puede que tenga que realizar un ajuste positivo por diferencia entre el valor de mercado de los elementos patrimoniales propiedad de la entidad residente, que traslada fuera de España su residencia, y su valor fiscal. Esta regla no se aplica cuando los elementos quedan afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.

- ® En el caso de que el traslado sea a un estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE) con el que exista un efectivo intercambio de información, la tributación será aplazada por la Administración a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados.

### Ingresos sujetos a retención, pero contabilizados por su importe neto

Si contablemente se han registrado ingresos sujetos a retención sin que se conozca la contraprestación íntegra devengada, y el pagador no ha retenido cuantía alguna, se podrá regularizar la situación, antes de que lo haga la Administración, calculando la retención al tipo de gravamen correspondiente, y contabilizando el crédito por retenciones con abono a un mayor ingreso. Si la contraprestación es conocida, se reconocerá la misma como ingreso, contabilizando la retención correspondiente. Se podrá deducir de la cuota la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro computado en la base imponible.

## **3.7. Operaciones vinculadas**

Si la entidad ha realizado alguna operación con las personas que enumeramos a continuación, puede que tenga que valorarla a valor de mercado y, en su caso, documentar la misma<sup>10</sup>.

### Perímetro de vinculación

- ✓ Una entidad y sus socios o partícipes cuando la participación sea, al menos, de un 25%.
- ✓ Una entidad y sus consejeros o administradores de hecho o de derecho, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- ✓ Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- ✓ Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

<sup>10</sup> No hay que documentar las operaciones realizadas entre partes vinculadas si han sido valoradas conforme al art. 17 de la Ley, como se ha expuesto en el apartado anterior, por aplicarse dicho precepto como norma especial (DGT [V0607-11](#)).

- ✓ Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- ✓ Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- ✓ Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- ✓ Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

#### Métodos para valorar estas operaciones

Para llegar al valor de mercado habremos de aplicar uno de los cinco métodos de valoración que prevé la norma fiscal sin que ninguno sea prevalente frente a otros:

- ✓ Precio libre comparable.
- ✓ Coste incrementado.
- ✓ Precio de reventa.
- ✓ Distribución del resultado.
- ✓ Margen neto.

#### Obligación de documentación

No existe la obligación de documentar las operaciones cuya contraprestación conjunta no supere 250.000€/año, por todos los conceptos, realizadas con la misma persona o entidad vinculada.

Las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere los 45.000.000€ podrán cumplir esta obligación elaborando una documentación simplificada<sup>11</sup> y, si además se trata de una empresa de reducida dimensión, la documentación se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (al que se puede acceder en la página web de la AEAT). Estas entidades cumplirán su obligación de documentar con la documentación simplificada, pero sin tener que incluir los comparables.

Estas entidades de reducida dimensión pueden cumplir con la obligación de documentar las operaciones vinculadas no específicas presentando el documento

---

<sup>11</sup> Consistirá en una descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas; el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación; identificación del método de valoración utilizado; comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

normalizado, aprobado por la disposición final única de la Orden HAP/871/2016, de 6 de junio, y que figura en el ANEXO V de la misma.

Potestativamente, se puede presentar este documento por vía electrónica, antes de presentar el Impuesto. Sí así se hiciera, en la declaración, en el apartado “Presentación de documentación previa en la sede electrónica”, debe consignar el NRS correspondiente a la declaración presentada.

Se exigirá la documentación íntegra respecto de las siguientes operaciones:

- ✓ Las realizadas por contribuyentes del IRPF en el desarrollo de actividades económicas que determinen las rentas de las mismas por el método de estimación objetiva y tengan una participación mínima de, al menos, un 25% en la entidad.
- ✓ Transmisión de negocios.
- ✓ Transmisiones de participaciones en cualquier tipo de entidad no admitida a negociación o admitida en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- ✓ Operaciones sobre intangibles.
- ✓ Transmisión de bienes inmuebles.

#### Información de operaciones con personas o entidades vinculadas

Para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, la obligación que existía de informar sobre las operaciones vinculadas realizadas, que se llevaba a cabo en el propio modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades, ha pasado a realizarse a través del modelo 232, que se presenta, cuando el ejercicio coincide con el año natural, del 1 al 30 de noviembre del año siguiente. La entidad tiene que dar los datos de sus operaciones vinculadas en los siguientes casos:

- El conjunto de operaciones del mismo tipo y método de valoración es mayor que el 50% del INCN.
- De operaciones específicas (siempre se les exige documentación íntegra) con importe superior a 100.000€.
- De operaciones no específicas realizadas con la misma persona o entidad vinculada que superen los 250.000€.

#### Norma de seguridad para sociedades profesionales

Si es socio de una sociedad que presta servicios profesionales y no quiere que la Administración pueda discutirle la valoración de las retribuciones que obtiene de la entidad por prestar servicios profesionales a la misma, le puede interesar acogerse a esta norma. Se puede aplicar en cualquier tipo de entidad que cumpla todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- ✓ Más del 75% de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

- ✓ El porcentaje que el importe de las retribuciones de los socios profesionales represente, sobre el resultado previo a la deducción de sus retribuciones, sea del 75%.
- ✓ Las retribuciones de cada socio deben ser superiores a 1,5 veces la media de los salarios que cobren el resto de los trabajadores con funciones análogas. Si la entidad no tiene empleados que realicen esas funciones, la retribución debe ser igual o mayor a 5 veces el IPREM<sup>12</sup>.

### Ajuste secundario

Se puede evitar la regularización del ajuste secundario si, antes de que la Administración tributaria emita una liquidación, las partes se restituyen los importes que dan lugar al ajuste secundario.

- Ⓜ El registro contable de las operaciones debe realizarse, entre empresas vinculadas o no, atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, una vez considerados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, con independencia de la denominación otorgada por las partes (DGT [V0382-11](#)).
- Ⓜ El ajuste de las operaciones vinculadas le corresponde a la Administración tributaria, salvo que el contribuyente detecte que ha existido un error contable una vez se hayan aprobado las cuentas del ejercicio, lo cual supone rectificar, con cargo o abono a reservas, la operación por diferencia entre el valor de mercado y el convenido.
- Ⓜ El contribuyente puede solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones vinculadas con carácter previo a su realización. El acuerdo surtirá efectos no solo para operaciones posteriores, para el ejercicio en curso y el anterior, sino que podrá tener efectos para ejercicios anteriores no prescritos y sin liquidación firme.

### **3.8. Amortizaciones**

Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Se entiende que tal depreciación es efectiva cuando se practique conforme a alguno de los métodos establecidos en la normativa del Impuesto.

#### Método de amortización

- ✓ Según tablas (más de un turno de trabajo y bienes usados).
- ✓ Según porcentaje constante.
- ✓ Números dígitos.

---

<sup>12</sup> Para 2018 se ha fijado en 7.519,59€/año.



- ✓ Plan formulado y aprobado por la Administración Tributaria.
- ✓ Justificación de su importe por el contribuyente.
- ✓ Libertad de amortización para determinados elementos patrimoniales

#### Amortización por tablas

- Ⓜ Si un elemento patrimonial se ha amortizado contablemente en 2018 por un importe superior al coeficiente máximo, el gasto se acepta siempre que en algún período impositivo anterior se haya contabilizado la amortización del activo por debajo del coeficiente mínimo (hasta el importe no amortizado por debajo del mínimo) y, además, no exista perjuicio económico para la Hacienda Pública (DGT [V2425-16](#)). Esta situación es muy común cuando se produce la venta de un activo y aparece un gasto por pérdida porque nunca se amortizó el activo o no se dotó el correspondiente deterioro en su momento.
- Ⓜ A la hora de aplicar la libertad de amortización, se tendrá en cuenta siempre la amortización contabilizada como amortización fiscal mínima. No es posible, por lo tanto, en virtud de una libertad de amortización, hacer un ajuste extracontable positivo por todo o parte de lo amortizado contablemente (DGT [V2016-12](#)).

#### Elementos patrimoniales utilizados diariamente en más de un turno normal de trabajo

En estos casos se podrá amortizar el activo según el siguiente coeficiente:

Coeficiente mínimo + [(coeficiente Máximo – coeficiente mínimo) x (horas trabajo/8)]

Esta especialidad de amortización no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

- Ⓜ En un supermercado, las instalaciones y maquinaria que se utilizan durante 16 horas, porque se abre durante dos turnos de trabajo, como pueden ser los equipos de aire acondicionado, las escaleras eléctricas, maquinaria de pesaje o de corte, al contrario de lo que sucede con los elementos con un uso continuo, como los sistemas de alarma, detección de incendios, o frigoríficos, se pueden amortizar según el coeficiente resultante de la amortización por más de un turno normal de trabajo, siempre que se contabilice, al menos, ese gasto (DGT [V0755-18](#)).

#### Elementos patrimoniales del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que se adquieran usados

- Ⓜ Cuando se trate de activos que no son puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez (no se consideran usados los edificios con antigüedad menor de 10 años) el cálculo de la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo. Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, existe la posibilidad de amortizar el elemento aplicando, a dicho valor, el coeficiente de amortización lineal máximo.

- Ⓜ Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo podrá determinar aquél pericialmente.

#### Amortización según porcentaje constante

Si se opta por aplicar este método, el gasto fiscal se determina aplicando, al valor pendiente de amortización del elemento patrimonial, un porcentaje constante que resulta de multiplicar el porcentaje correspondiente al período de vida útil, obtenido del período de amortización elegido según tablas, por un coeficiente que varía en función del período de amortización:

- ✓ 1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a 5 años.
  - ✓ 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 5 e inferior a 8 años.
  - ✓ 2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.
- Ⓜ En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11%. El importe pendiente de amortizar, en el período impositivo en que se produzca el fin de la vida útil, se amortizará en dicho período impositivo. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante este método.

#### Regla especial de amortización 2013 y 2014

Puede que en 2018 siga revirtiendo el 30% del gasto por amortización que no fue fiscalmente deducible en los años 2013 y 2014. Las empresas que vieron limitado este gasto son las que tenían un INCN superior a 10.000.000€ en 2013 y 2014.

- Ⓜ En caso de haberse optado por la deducción de forma lineal durante un plazo de 10 años, si en dicho plazo algún elemento del inmovilizado se transmite o se da de baja, la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible y aún estuviera pendiente de deducir, continuará deduciéndose de forma lineal durante el citado plazo de 10 años (DGT [V1684-16](#)).
- Ⓜ En caso de haberse optado por la deducción durante la vida útil del elemento patrimonial, si en dicho plazo algún elemento del inmovilizado se transmite o se da de baja, la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible y aún estuviera pendiente de deducir, se podrá deducir en su totalidad en el período en que se produzca dicha transmisión o baja (DGT [V1684-16](#)).
- Ⓜ En estos casos de limitación de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar en 2018 una deducción del 5% de las cantidades que integre en la base imponible<sup>13</sup>.

#### Activos adquiridos en 2003 y 2004

---

<sup>13</sup> Esto es así porque el tipo de gravamen en los años 2013 y 2014 era del 30% siendo del 28 y 25%, en 2015 y 2016, respectivamente. Ante este perjuicio, el legislador reacciona estableciendo esa deducción.

Detecte si la empresa aún mantiene activos que fueron adquiridos entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004. Si es así y aún se amortizan, los coeficientes lineales máximos se multiplican por 1,1.

### Mejoras y renovación de inmovilizados

Si algún activo ha sido objeto de mejora o de renovación, la amortización de la misma deberá realizarse en los períodos que resten para completar la vida útil del activo al que esta mejora se incorpora.

Cuando la mejora aumente la vida útil del activo deberá tenerse en cuenta tanto en la amortización del activo como en la amortización de la mejora ([DGT V4466-16](#)).

- Ⓜ La renovación del inmovilizado es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.
- Ⓜ La ampliación consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.
- Ⓜ Se entiende por mejora el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

### Libertad de amortización

Se pueden amortizar libremente los siguientes elementos:

- ✓ Inmovilizado material e intangible, excluidos edificios, afectos a I+D. Los edificios afectos a I+D se amortizan de forma lineal en 10 años.
- ✓ Gastos de I+D activados como inmovilizado intangible (salvo amortización de elementos que aplican libertad de amortización).
- ✓ Elementos del inmovilizado material nuevos cuyo precio de adquisición unitario sea inferior a 300€, con límite anual de 25.000€.
- ✓ Adquisición de activos mineros (regulada en el régimen especial).
- ✓ Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las S.A. Laborales y de las S.L. Laborables, afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los 5 primeros años a partir de su calificación como tales (también se aplica a los mismos activos de explotaciones asociativas prioritarias según Ley 19/1995).
- ✓ Por creación de empleo en Empresas de Reducida Dimensión (ERD).
- Ⓜ La libertad de amortización es una opción y solo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración. De forma que, si un sujeto pasivo decide en la declaración de un ejercicio no acoger a la libertad de amortización determinados bienes o derechos, posteriormente ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio ([TEAC 1524/17, de 14 de febrero de 2019](#)).

## Plan especial de amortización

Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un plan especial de amortización para cualquier tipo de activo. La solicitud podrá efectuarse durante toda la vida útil del inmovilizado. Si la Administración tributaria no contesta en un plazo de 3 meses, se entiende estimado el plan de amortización propuesto por el contribuyente<sup>14</sup>.

## Fondo de comercio

Aunque el fondo de comercio se amortiza contablemente en un plazo máximo de 10 años (10%), desde el punto de vista fiscal solo se permite una deducción máxima anual del 5% (20 años). Esto supone que se tenga que realizar un ajuste positivo en la base imponible por la citada diferencia entre la amortización contable y la fiscal.

## Tabla de amortización

Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo de años máximo	Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
<b>Obra civil</b>			<b>Elementos de transporte</b>		
Obra civil general.	2%	100	Locomotoras, vagones y equipos de tracción.	8%	25
Pavimentos.	6%	34	Buques, aeronaves.	10%	20
Infraestructuras y obras mineras.	7%	30	Elementos de transporte interno.	10%	20
<b>Centrales</b>			Elementos de transporte externo.	16%	14
Centrales hidráulicas.	2%	100	Autocamiones.	20%	10
Centrales nucleares.	3%	60	<b>Mobiliario y enseres</b>		
Centrales de carbón.	4%	50	Mobiliario.	10%	20
Centrales renovables.	7%	30	Lencería.	25%	8
Otras centrales.	5%	40	Cristalería.	50%	4
<b>Edificios</b>			Útiles y herramientas.	25%	8
Edificios industriales.	3%	68	Moldes, matrices y modelos.	33%	6
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras.	4%	50	Otros enseres.	15%	14
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos).	7%	30	<b>Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas</b>		
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas.	2%	100	Equipos electrónicos.	20%	10
<b>Instalaciones.</b>			Equipos para procesos de información.	25%	8
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía.	5%	40	Sistemas y programas informáticos.	33%	6

<sup>14</sup> Antes de 2015 las solicitudes solo se podían presentar dentro de los 3 meses posteriores al inicio del plazo de amortización. Si el activo se encontraba en construcción, durante el período de construcción.

Cables.	7%	30	Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales.	33%	6
Resto instalaciones.	10%	20	<b>Otros elementos</b>	10%	20
Maquinaria.	12%	18			
Equipos médicos y asimilados.	15%	14			

### 3.9. Deterioros fiscalmente deducibles y régimen de la reversión

Desde 2015 no son deducibles los deterioros contables, salvo los correspondientes a las existencias y a las insolvencias de deudores, por lo que habrá que hacer los correspondientes ajustes positivos cuando se hayan registrado contablemente.

Hay que prestar atención a la reversión contable de deterioros, dependiendo de que haya sido posible su deducción o no. Si se pudo deducir el gasto por deterioro, la reversión del mismo será ingreso contable y fiscal. Por contra, si el deterioro contable no se pudo deducir, en el ejercicio de su reversión habrá que realizar un ajuste negativo para no tributar de nuevo.

#### Deterioro de créditos comerciales y no comerciales

Los gastos derivados de pérdidas por deterioro de créditos contabilizados solo serán deducibles cuando, en el momento de devengo del Impuesto, concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- ✓ Hayan transcurrido 6 meses desde que venció la obligación.
- ✓ Que el deudor esté declarado en situación de concurso, siendo suficiente con el auto que lo declare.
- ✓ Que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes, siendo suficiente que simplemente esté procesado por dicho delito, aunque no haya sentencia judicial firme.
- ✓ Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No son deducibles los siguientes deterioros:

- ✓ Cuando el deudor sea un ente público, aunque sí será deducible cuando el crédito es objeto de un procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía.
- ✓ Cuando el deudor es una persona o entidad vinculada, en cuyo caso el gasto será deducible solo si el deudor vinculado ha entrado en fase de liquidación en el concurso. No obstante, si el concurso concluye con una renovación de la deuda, concediendo un nuevo plazo, no existe ya ninguna causa que justifique el riesgo de insolvencia, por lo que se deberá de revertir el deterioro.

- ® Si en ejercicios anteriores no fue deducible el gasto por no haber transcurrido el plazo de los 6 meses y aún sigue sin cobrarlo, pero espera hacerlo, deberá revertir el ajuste extracontable positivo dotado en su día.
- ® Si en ejercicios anteriores fue deducible el gasto, y este año cobra el crédito, deberá revertir el deterioro contable dotado en su día.
- ® Cuando un acreedor no realiza acciones dirigidas al cobro de los créditos, puede entenderse como una renuncia a sus derechos que, a efectos fiscales, debe considerarse como una liberalidad. Sin embargo, esta afirmación no puede hacerse de modo absoluto e indiscriminado, habida cuenta de que la norma no lo menciona y, por lo tanto, ha de ponderarse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso, debiendo aparecer ciertos indicios que avalen tal conclusión de renuncia de derechos y consiguiente liberalidad ([TEAC, 6419/16, de 6 de noviembre de 2018](#)).

#### Reversión del deterioro del inmovilizado intangible con vida útil que no se puede estimar de manera fiable

La reversión del deterioro se integrará en la base imponible del Impuesto correspondiente al período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable, con el límite del valor fiscal del activo provocado por los ajustes negativos extracontables del 5-1% del precio de adquisición al no amortizarse<sup>15</sup>.

#### Reversión del deterioro de valores representativos de deuda

La reversión del deterioro se integrará en el ejercicio en que se produzca la recuperación de valor en el ámbito contable. Pudiera ser que no todo el deterioro contable haya sido fiscalmente deducible, al estar limitado el gasto contable a la pérdida global de la cartera, por lo que, en ese supuesto, no todo el ingreso contable será fiscal.

#### Reversión del deterioro de participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que cotizan en un mercado regulado

La reversión deberá integrarse en el período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable, con independencia de que la reversión contable se registre en cuentas de patrimonio neto<sup>16</sup>, por lo que la integración en la base imponible se ha de producir mediante ajuste positivo.

Solo habrá procedido dotar el deterioro si la inversión financiera se ha calificado como disponible para la venta, pues si se ha calificado como mantenidos para negociar no existirá deterioro contable al valorarse a final de año por su valor razonable, en cuyo caso el gasto o ingreso contable también son admitidos por la fiscalidad.

---

<sup>15</sup> Antes de 2016 estos intangibles no se amortizaban contablemente pero la norma fiscal permitía un ajuste negativo del 5% del precio de adquisición (1% en ejercicios iniciados en 2012 a 2015). A partir de 2016 habrá que hacer un ajuste extracontable positivo dado que se vuelven a amortizar contablemente (mínimo al 10%), si bien con un máximo fiscal del 5%.

<sup>16</sup> Consulta [Nº 4 BOICAC Nº 77](#): regula el tratamiento del deterioro de valor de acciones incluidas en la cartera de disponibles para la venta.



### Reversión del deterioro de participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que no cotizan en un mercado regulado

A partir de 2016, el deterioro que se dedujo en su día se integrará obligatoriamente, como mínimo, en una quinta parte cada año.

En caso de que se produzca una reversión superior, por incremento de los fondos propios de la participada o por reparto de dividendos, se integrará toda la renta positiva correspondiente a la misma y, si quedase deterioro aún por integrar, se adicionará a la base imponible por partes iguales en los ejercicios que resten hasta el iniciado en 2020.

Si en los ejercicios iniciados desde 2016 se transmite la participación, se integrarán las cantidades pendientes de revertir con el límite de la renta fiscal positiva derivada de la transmisión.

### **3.10. Pérdidas por transmisión de participaciones significativas**

Desde el año 2017 ya no se integran las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades residentes y no residentes cuando, en cualquier día del año anterior, se tenga una participación significativa, salvo que se produzca la extinción de la sociedad y no se deba a una operación de reestructuración empresarial. En este caso la pérdida se reducirá por los dividendos percibidos en los últimos 10 años que hubieran tenido derecho a la deducción o a la exención por doble imposición.

- ® Si no se tiene una participación significativa en una entidad no residente, tampoco se integrará la pérdida si la participada no está sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10%.
- ® Cuando se pueda deducir la pérdida, por no tener participación significativa, se minorarán las rentas negativas en el importe de los dividendos recibidos de la participada desde ejercicios iniciados a partir de 2009 cuando no hubieran minorado el valor de adquisición y hubieran quedado exentos.

### **3.11. Provisiones para gastos**

Tienen por objeto el reconocimiento contable de pasivos no financieros de carácter no corriente que surgen de obligaciones expresas o tácitas, claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

#### Provisiones por pensiones y fondos internos

No son deducibles los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto de la normativa sobre los Planes y Fondos de Pensiones. Serán deducibles en el período en que se abonen las prestaciones.

No obstante, hay que traer a colación la norma de imputación temporal de estas provisiones cuando se pagan. En este caso el gasto no será deducible en su

integridad porque queda limitado a un porcentaje de la base imponible positiva (previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas) del 70, 50 y 25%, según sea el importe neto de la cifra de negocios (INCN)<sup>17</sup>.

#### Retribuciones a largo plazo al personal

Incluyen las prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como las correspondientes a planes de prejubilación. Solamente son deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones y las realizadas a planes de previsión social empresarial siempre que:

- ✓ No sean fondos internos.
- ✓ Se imputen a los trabajadores.
- ✓ Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción.
- ✓ Se transmita la titularidad y gestión de los recursos.

#### Actuaciones medioambientales

Representan obligaciones legales, contractuales o implícitas, de cuantía indeterminada, para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, y que no sean gastos de desmantelamiento, retiro o rehabilitación (gastos de descontaminación, restauración paisajística, eliminación de residuos acumulados, etc.).

Serán deducibles, aunque no respondan a obligaciones ciertas, siempre que obedezcan a un plan formulado y aprobado por la Administración Tributaria. Los gastos no deducibles fiscalmente se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

#### Por reestructuraciones

Solamente serán deducibles si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas. Entre los no deducibles están los planes voluntarios de bajas incentivadas. El criterio administrativo es que dicha dotación a la provisión para cubrir el riesgo de una posible indemnización futura, en caso de despido de un trabajador, no es deducible, por no corresponder a una obligación cierta. Sí son deducibles las siguientes:

- ✓ Las derivadas de la existencia de contratos de obra a cuya finalización deba satisfacerse una indemnización determinada.
- ✓ La dotada hasta un máximo de 33 días por año trabajado establecida por sentencia judicial que ha sido recurrida en un despido por causas objetivas.
- ✓ La provisión por la indemnización correspondiente a contratos de trabajo de duración determinada a cuyo término hay que pagar una indemnización.

---

<sup>17</sup> 70% si el INCN es = < 20.000.000€; 50% si está entre 20.000.000,01 y 60.000.000€ y 25% cuando > 60.000.000,01€.

### Garantías de reparación y revisión y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de venta

Esta provisión es deducible con el límite del resultado de multiplicar un porcentaje sobre el saldo de las ventas con garantía pendiente al finalizar el periodo impositivo. Dicho porcentaje se determina por el cociente entre:

- ✓ En el numerador, los gastos en que incurrió el sujeto pasivo para hacer frente a las garantías habidas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.
- ✓ En el denominador, las ventas con garantía realizadas en el periodo impositivo y en los dos inmediatos anteriores.

El mismo criterio se aplicará a la dotación para la cobertura de gastos accesorios a devoluciones de ventas y, en el caso de entidades de nueva creación, se atenderá a los periodos impositivos transcurridos.

### Provisión para impuestos

Si se ha dotado por el importe estimado de la deuda tributaria cuyo pago es indeterminado en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirá, no será fiscalmente deducible si se corresponde al Impuesto sobre Sociedades, ya que el gasto contable de este tributo no es fiscalmente deducible. Cuando se dote la provisión por deudas tributarias de impuestos distintos del anterior, sí será fiscalmente deducible.

Además de contabilizarse la cuota a ingresar por el Impuesto sobre Sociedades, deberá contabilizarse también el gasto por la sanción, si la hubiera, y por los intereses de demora en su caso.

- ® Respecto a dichos intereses de demora, con la ley nueva del Impuesto, son deducibles porque son gastos financieros, sin perjuicio de la limitación del 30% del beneficio operativo del ejercicio, aunque, en todo caso, son deducibles hasta 1.000.000€(DGT [V1439-18](#)).
- ® El Tribunal Económico Administrativo Central ([Resolución 5241/16, de 4 de diciembre de 2017](#)) matiza que, con la anterior ley del Impuesto, no son deducibles los intereses de demora derivados de cualquier procedimiento de comprobación. Considera que sería incongruente que los intereses de demora fueran deducibles cuando los recargos por presentar una declaración fuera de plazo no lo son, por así establecerlo la norma. Entiende que tanto los intereses como los recargos nacen a raíz del incumplimiento de la norma tributaria, y sería contrario al principio de justicia que el autor de un acto contrario al ordenamiento obtenga un beneficio o ventaja del mismo.

Tipo de provisión		DEDUCIBLE	NO DEDUCIBLE
Retribuciones a largo plazo al personal			X
Retribuciones a largo plazo al personal: planes de previsión social empresarial		X (con requisitos)	
Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio			X
Actuaciones medioambientales		X (con requisito)	
Contratos onerosos			X
Por reestructuraciones			X
Por reestructuraciones que se refieran a obligaciones legales o contractuales		X	
Devoluciones de ventas			X
Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas		X (con límite)	
Provisiones para el pago del Impuesto sobre Sociedades			X
Provisiones para el pago de otros impuestos distintos del de Sociedades		X	
Por reestructuración de plantilla que se realizará en el ejercicio siguiente			X
Provisiones por pago de indemnizaciones para ejercicios siguientes			X
Provisión por pago de indemnización futura en caso de despido del trabajador			X
Empresas constructoras	Provisión para indemnizaciones por fin de obra	X	
	Provisión para indemnizaciones del personal		X
	Provisión para terminación de la obra		X
	Provisión para pérdidas por obras		X
	Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	
Empresas inmobiliarias	Provisión para evicción y saneamiento	X	
	Provisión para cubrir la posibilidad de evicción, en cuanto determina la pérdida de la cosa vendida		X
	Provisión para terminación de promociones	X	
	Provisión para pérdidas en promociones		X
	Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	

### 3.12. Gastos con limite o no deducibles

#### Retribución de fondos propios

Los gastos ocasionados por la retribución de fondos propios no son deducibles. Enumeramos algunos de ellos:

- ✓ Los correspondientes a dividendos en especie, como es el gasto de compra de regalos que se entregan a los socios el día de la Junta de accionistas.
- ✓ Los gastos financieros derivados de la remuneración a los titulares de acciones sin voto o de acciones rescatables. Esta nueva calificación fiscal es aplicable a partir de 1 de enero de 2015, con independencia de la fecha de emisión de los instrumentos financieros.<sup>18</sup>
- ✓ La remuneración de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Su remuneración se considera como un

<sup>18</sup> Es indiferente, por tanto, que estuvieran reconocidos como pasivo en períodos impositivos iniciados antes de esa fecha.

dividendo, aunque se contabilicen como gastos financieros, con derecho en el perceptor, si procede, a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional.<sup>19</sup>

- ® Si la entidad recibe un préstamo participativo de una persona física, los intereses del mismo serán gastos fiscalmente deducibles porque no provienen de un préstamo otorgado por una entidad del grupo, pero sí podrá limitarse su deducibilidad junto con el resto de gastos financieros (DGT [V2007-15](#)).

### Gastos derivados del Impuesto sobre Sociedades

No es deducible el gasto derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades español o extranjero. No obstante, desde 2015 será gasto deducible la parte del impuesto pagado en el extranjero que no se pueda deducir en cuota<sup>20</sup> siempre que el ingreso provenga de realizar actividades económicas en el extranjero.

### Gastos por donativos y liberalidades

No se permite la deducibilidad de estos gastos, pero existen algunos expresamente excluidos de este concepto de liberalidad. Así ocurre con las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Tampoco se considera liberalidad los gastos por atenciones a clientes y proveedores, aunque se limita el importe del gasto deducible al 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio ejercicio en que se contabilizan<sup>21</sup>. Es importante no confundir estos gastos con los de promoción de ventas, pues estos no quedan limitados.

- ® El gasto derivado de la entrega de obsequios, como de relojes, teléfonos móviles, etc., de escaso valor, con la intención de promocionar las ventas, constituye un gasto de promoción, por lo que no se encuentra incluido en la categoría de gastos por atención a clientes y, consecuentemente, no está sometido a ningún límite (DGT V0242-17).

Asimismo, los gastos por adquisición de obsequios para promocionar cursos a distancia se consideran gastos de promoción, no atenciones a clientes, por lo que son plenamente deducibles sin estar condicionados al límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios (DGT V0242-17).

- ® No se considera liberalidad la retribución que cobra un administrador por el desempeño de funciones de alta dirección, por ejemplo, por ser Consejero Delegado. No obstante, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de febrero de

---

<sup>19</sup> No aplicable a préstamos participativos otorgados antes de 20-06-14. Además, no se ven afectados por el límite de los gastos financieros (30% del Beneficio operativo). Es decir, estos préstamos participativos no deben ser considerados como deuda a los efectos de dicho límite (DGT [V3503-15](#)).

<sup>20</sup> Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se podrá deducir la menor de las dos cantidades: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por dichas rentas.

<sup>21</sup> En caso de grupos fiscales, el límite se aplica sobre la cifra consolidada del grupo (DGT [V1474-16](#)).

2018, interpreta que desde el punto de vista mercantil es necesario que en los estatutos de la empresa figure el carácter remunerado del cargo y la forma de retribución, pudiendo dejar a la Junta General la determinación de la cuantía de retribuciones total, también por funciones ejecutivas, sin que sea preciso aprobar la retribución de otras labores comunes.

- ® Conforme a la Resolución del TEAC nº 3295/2016, de 9 de abril de 2019, dicho órgano administrativo entiende que, para que las retribuciones de los administradores sean deducibles, además de que los Estatutos de la entidad recojan que el cargo es remunerado, la remuneración debe establecerse con el suficiente grado de certeza y, si el sistema es variable, no basta con fijar un límite máximo, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los Estatutos.
- ® La cuantía que percibe el administrador en contraprestación por una relación laboral común es deducible, sin que sea necesario que dicha retribución figure en Estatutos.
- ® Si los miembros del Consejo de Administración incurren en gastos para realizar su labor, tales como gastos de desplazamiento o alojamiento, y estos son abonados por la entidad, serán deducibles cuando esta ponga, a disposición de cada uno, los medios para asistir a las reuniones del órgano del que forma parte, por ejemplo, satisfaciendo el desplazamiento o el alojamiento o cuando se compense al consejero estrictamente por el gasto en que haya incurrido.
- ® Respecto a la deducción de gastos de publicidad de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, únicamente está constituida la base de deducción por la parte del coste de los envases y embalajes que cumple una función estrictamente publicitaria. Si no resulta sencillo el deslinde entre el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de la parte con función exclusivamente publicitaria, por tener escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria, se podrá aceptar como justificación suficiente del coste estrictamente publicitario lo que se demuestre que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria ([TEAC Resolución nº 1146/2014, de 2 de noviembre de 2017](#)).

#### Gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial

No se permite deducir los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común, especial, así como de la relación mercantil de los administradores, miembros del Consejo de Administración y demás miembros de otros órganos de representación, cuando la indemnización exceda de 1.000.000€ o del importe establecido en el Estatuto de los Trabajadores si fuera mayor.

- ® La no deducibilidad es independiente de que la indemnización se abone en un solo período impositivo o en varios. Además, hay que tener en cuenta todas las cantidades satisfechas por cualquiera de las entidades que forman grupo mercantil, cualquiera que sea la residencia y la obligación de formular estados contables consolidados.
- ® Si adicionalmente a la indemnización por despido, el trabajador percibe la retribución del plan de incentivos derivado de la acumulación anual de la

retribución, como ésta última no deriva de la extinción de la relación laboral, no está sujeta al límite de las indemnizaciones por despido ([DGT V0117-17](#)).

### Gastos financieros

Los gastos financieros netos serán deducibles, con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio<sup>22</sup>, aunque en todo caso son deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1.000.000€<sup>23</sup>. Es importante chequear las siguientes cuentas contables: (661), (662), (664) y (665) para detectar cuáles son los gastos financieros del ejercicio.

- Ⓜ No se tienen en cuenta los gastos financieros correspondientes al deterioro de valor de créditos, los que surgen por las diferencias de cambio y coberturas financieras, salvo que se encuentren directamente vinculadas con el endeudamiento, ni los derivados de contratos de cuentas en participación.
- Ⓜ No se tienen en cuenta los ingresos financieros que formen parte del beneficio operativo, como es el caso de los de entidades holding, de manera que aquellos ingresos financieros como son los cupones o los intereses devengados, procedentes de la financiación concedida a las entidades participadas, no se considerarán como parte integrante del beneficio operativo sino que minorarán los gastos financieros de la entidad a los efectos de determinar el importe de los gastos financieros netos.
- Ⓜ No son deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo que procedan de deudas con otras entidades del grupo mercantil cuando el importe obtenido se haya destinado a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones al capital o a los fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que se acredite la existencia de motivos económicos válidos.
- Ⓜ Existe una regla especial cuando se adquieren entidades y, en un plazo inferior a cuatro años, se fusionan. En estos casos no se incluye el beneficio operativo de la entidad adquirida y absorbida durante los cuatro periodos impositivos posteriores a la adquisición, salvo en los casos en que la deuda no supera el 70% del precio de adquisición y durante los 8 años siguientes se va amortizando de manera proporcional hasta alcanzar el 30% del precio.

---

<sup>22</sup> Beneficio operativo es el resultado de explotación de la cuenta de Pérdidas y Ganancias – amortizaciones del inmovilizado – imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras – deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado + ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio (si la participación es, al menos, del 5% o el valor de adquisición es superior a 20.000.000€).

<sup>23</sup> Son gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos los ocasionados por compra de participaciones que no son deducibles.



### 3.13. Exención para evitar la doble imposición interna e internacional

#### Exención por dividendos percibidos de entidades residentes y no residentes

Pueden existir ingresos financieros que provienen del reparto de dividendos que no tenga que integrar en la base imponible si se cumplen los requisitos que citamos a continuación.

- ✓ La participación directa o indirecta debe ser igual o mayor al 5% en el capital de la participada, o bien que el coste de la participación sea igual o superior a 20.000.000€, en el momento de la exigibilidad del dividendo. Además, es necesario haber mantenido las participaciones durante, al menos, un año antes de la exigibilidad del dividendo o, si así no fuese, cumplir este plazo posteriormente. Para el cómputo de este requisito se tiene en cuenta el período en que la participación haya sido poseída por otras entidades que formen parte del grupo mercantil.
- ✓ Si las participaciones se tienen en una entidad radicada en el extranjero, además de los requisitos anteriores es necesario que la filial resida en un país con convenio, o bien que haya tributado por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal de al menos el 10%.
- ✓ Si la entidad participada tiene, a su vez, filiales, para exonerar de tributación el reparto de beneficios, en principio, es necesario que el contribuyente tenga, al menos, un 5% de participación indirecta en las filiales de la participada cuando más del 70% de los ingresos de esta última procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones<sup>24</sup>. Si la participada es la dominante de un grupo mercantil, el porcentaje de los ingresos hay que determinarlo en el grupo, y no en la participada.
- ✓ Aunque la participación indirecta en alguna filial no alcance el 5%, también podrán dejarse exentos los dividendos de la participada en esa parte si se prueba que la misma los integró sin aplicar la exención o la deducción para evitar la doble imposición.
- ® La exención resulta aplicable a las rentas derivadas de las variaciones del valor razonable de activos financieros contabilizados como mantenidos para negociar<sup>25</sup>. Si posteriormente tiene lugar una variación negativa de la valoración de la participación, el importe de la renta negativa se minorará en el importe de las rentas positivas generadas, por variaciones en la valoración a valor razonable, que hubieran tenido derecho a la exención (DGT [V0541-16](#)).

---

<sup>24</sup> Si los ingresos de la entidad participada proceden en más de un 70% de dividendos o participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o fondos propios de entidades, dicha entidad adquiere la condición de “holding” a estos efectos, exigiéndose, por tanto, una especie de “look through”, es decir, un análisis del porcentaje de participación en las entidades indirectamente participadas, de manera que en las mismas se posea una participación indirecta del 5% y que se haya ostentado de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo (DGT [V5067-16](#)).

<sup>25</sup> Siempre que se tenga participación significativa, es decir tener al menos un 5% del capital o bien 20.000.000€ de precio de adquisición.

- Ⓜ La exención resulta aplicable cualquiera que sea el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se distribuyen (DGT [V3561-15](#)).
- Ⓜ La condición de holding, a los efectos de esta exención, se aprecia en los períodos impositivos en los que los ingresos por dividendos corresponden con el beneficio objeto de distribución (DGT [V3561-15](#)).
- Ⓜ La participación indirecta en las filiales de la holding debe haberse mantenido de manera interrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya a la holding o, en su defecto, se debe mantener posteriormente hasta completar dicho año (DGT [V4903-16](#)).
- Ⓜ El requisito de tener, al menos, una participación no inferior a 20.000.000€ se aplica a las participaciones directas, y no a las indirectas (DGT [V2435-15](#)).

### Régimen transitorio

Si la adquisición de las participaciones de entidades residentes se produjo en períodos impositivos iniciados antes de 2015 los dividendos percibidos, en principio, tendrán derecho a la exención, cuando se cumplan los requisitos para ello.

Pero hay que tener en cuenta que la distribución de los beneficios acumulados, o de plusvalías tácitas generadas antes de la adquisición de la participación, no se considera renta y minora el valor de adquisición de la participación. En este caso, además de no integrar la renta, se podrá aplicar la antigua deducción por doble imposición cuando se pruebe que un tenedor anterior de la participación tributó en una transmisión previa ([DGT V0448-16](#)).

### Exención en el caso de transmisión de participaciones con plusvalías

Se corrige la doble imposición con exención, sin distinguir la parte del beneficio correspondiente a reservas o a plusvalías tácitas, excepto en el caso de transmisión de participaciones en una entidad patrimonial, en el que no se deja exenta la parte correspondiente a la plusvalía tácita respecto al ejercicio/s que fue patrimonial.

- Ⓜ Igual que para el caso de los dividendos, para dejar exento el beneficio se necesita una participación igual o superior al 5%, o bien un precio de adquisición, al menos, de 20.000.000€ y haber mantenido la participación durante, al menos, un año antes de la transmisión. También como en el caso de los dividendos, si la entidad participada de la que se transmiten las participaciones tiene, a su vez, filiales, en principio es necesario que la entidad que transmite la participación sea titular, al menos, de un 5% de participación indirecta en dichas filiales cuando más del 70% de los ingresos de la participada procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones.
- Ⓜ Si en el momento previo a la transmisión el porcentaje de participación que representan las participaciones transmitidas es igual o superior al 5%, se aplica la exención en la medida en que el coste de adquisición individual de cada uno de los bloques transmitidos sea superior a 20.000.000€ (DGT [V3072-15](#)). Según la redacción del precepto, podríamos pensar que fuera factible aplicarla aunque la participación transmitida sea inferior al 5% y no tenga un valor de adquisición de 20.000.000€.

- Ⓜ Si la participación se tiene en una empresa radicada en el extranjero se exige un requisito adicional: que la participada esté sometida a un impuesto análogo con tipo nominal del 10%, o que exista Convenio para evitar la doble imposición con ese país. Este requisito debe cumplirse en todos los ejercicios de tenencia de la participación y, en caso contrario, la exención se aplicará de manera proporcional.

### 3.14. Reservas de capitalización y de nivelación

#### Reserva de capitalización

Consiste en aplicar una reducción del 10% del incremento de los fondos propios, con el límite del 10% de la base imponible del ejercicio después de practicar los ajustes extracontables correspondientes.

Este incentivo lo pueden aplicar las entidades que tributen al tipo general, las entidades de crédito y de hidrocarburos, las empresas de reducida dimensión, las parcialmente exentas, las entidades patrimoniales (DGT [V1839-18](#)) y las de nueva creación aunque, estas últimas, nunca en el primer período impositivo, dado que para la determinación de los fondos propios no se tienen en cuenta los beneficios del ejercicio y, por ello, en el primer año, siempre será nulo el incremento de los fondos propios. Requisitos:

- ✓ Para no perder el beneficio es necesario mantener el incremento de los fondos propios desde el cierre del período impositivo año a año y durante 5 años<sup>26</sup> y también es necesario dotar una reserva indisponible durante el plazo de mantenimiento de los 5 años, de la que se podrá disponer solo en el caso de separación del socio, cuando se elimine por una operación de reestructuración o porque lo disponga una norma<sup>27</sup>.
- ✓ Los Fondos Propios pueden derivar de beneficios de actividades económicas, de resultados ordinarios o de resultados extraordinarios.
- Ⓜ El incentivo es opcional, por lo que si no se aplica en una declaración no podrá posteriormente rectificarse la misma, para aplicarlo.
- Ⓜ Se puede aplicar una reducción menor del 10% al incremento de los Fondos Propios. El máximo es el 10% de la base imponible, pero no se regula mínimo. En caso de no poder llegar a reducir la base en ese porcentaje, por insuficiencia de la misma, el importe pendiente podrá reducirse en los 2 ejercicios inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la reducción que pueda corresponder en ellos por este concepto y con el mismo límite del 10% de dicha base imponible.

<sup>26</sup> DGT [V4962-16](#): el incremento no se refiere a cada una de las partidas de fondos propios tomadas en cuenta para el cálculo del incremento.

<sup>27</sup> DGT [V4127-15](#): si se quiere aplicar la reducción en el ejercicio 2016 (sociedad con período impositivo coincidente con el año natural) se tendrá que dotar con cargo a reservas voluntarias, dotadas con el beneficio de 2015, hasta el día 30 de junio de 2017, para que así figure en el balance con absoluta separación del resto de reservas, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2017 y no las de 2016. Esta reserva será indisponible durante los 5 años siguientes contados a partir del 31 de diciembre de 2016.

- Ⓜ Si la aplicó en ejercicios anteriores, y en 2018 se ha incumplido alguno de los requisitos exigidos, deberá de devolver el ajuste realizado en esta declaración junto con los intereses de demora que correspondan y en la parte proporcional del incumplimiento.
  
- Ⓜ La norma fiscal determina una serie de partidas que no forman parte de los fondos propios:
  - ✓ Las aportaciones de socios ya sean dinerarias o no dinerarias (DGT [V1772-15](#)).
  - ✓ Las ampliaciones de capital por compensación de créditos.
  - ✓ La ampliación de fondos propios por operaciones con acciones propias o por operaciones de reestructuración como una fusión (DGT [V5470-16](#)).
  - ✓ Las reservas legales o estatutarias (incluyendo la reserva legal a dotar hasta el 20% del capital) y el resto de reservas obligatorias (DGT [V4956-16](#)).
  - ✓ La reserva de nivelación.
  - ✓ La reserva para inversiones en Canarias.
  - ✓ Los fondos propios correspondientes a emisión de instrumentos financieros compuestos.
  - ✓ Los fondos propios por variación en activos por impuesto diferido que derivan de la disminución o aumento del tipo de gravamen créditos fiscales por BIN's, DTA's...
  
- Ⓜ Aunque no se tiene en cuenta, para el cálculo de la reserva, por ejemplo por la corrección de el incremento de fondos propios por operaciones de reestructuración, sí se tendrán en cuenta los beneficios del año anterior de 2 entidades que se fusionan y que pasan a engrosar las reservas voluntarias de la absorbente (DGT [V4470-16](#)).
  
- Ⓜ Este beneficio fiscal exige que se mantenga el incremento de los fondos propios durante un plazo de 5 años desde el cierre del ejercicio en el que se calcula la reducción, salvo en caso de pérdidas contables, por lo que el reparto de reservas entre entidades del grupo no supone el incumplimiento de dicha condición, porque los fondos del grupo, en su conjunto, no se ven alterados por ello (DGT [V0255-18](#)).
  
- Ⓜ Si la Reserva por inversiones en Canarias (RIC) u otra reserva indisponible deja de serlo, incrementa los fondos propios (DGT [V1907-18](#)).
  
- Ⓜ Si duda entre aplicar la reducción por reserva de capitalización o compensar bases imponibles negativas pendientes, puede que sea más interesante aplicar la reserva y dejar para un momento posterior la compensación de las bases imponibles negativas, porque para estas últimas no existe límite temporal para su aplicación.
  
- Ⓜ La aplicación de este incentivo fiscal en el seno de un grupo, se referirá al grupo, pudiendo dotar la reserva cualquiera de las entidades que lo componen (DGT [V0255-18](#)).
  
- Ⓜ En grupos fiscales, el cómputo del incremento de los fondos propios se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo, y las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones

internas, criterio que se ha cambiado con respecto a consultas anteriores (DGT [V1836-18](#)).

- ® En el seno de grupos fiscales, la dotación de la reserva indisponible se podrá realizar por cualquier empresa que pertenezca al grupo fiscal, por lo que no es necesario que la dote la misma entidad que ha generado el incremento de los fondos propios.
- ® Si una entidad se incorpora al grupo fiscal y tiene pendiente de aplicar una reducción en la base imponible por reserva de capitalización, esa parte no reducida puede aplicarse en la base imponible del grupo fiscal, con el límite del 10% de la base imponible positiva individual de esa misma entidad, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 2 años.

### Reserva de nivelación

Solo pueden aplicar este incentivo las entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (ERD).<sup>28</sup> Consiste en reducir la base imponible del ejercicio en un 10% de su importe, con un límite cuantitativo de hasta 1.000.000€. La reducción se aplica a la base imponible que resulta después de efectuar los ajustes extracontables, de compensar las bases imponibles negativas y de aplicar la reducción por la reserva de capitalización.

Si en los 5 ejercicios posteriores a la dotación de esta reserva se genera una base imponible negativa, ésta se reducirá obligatoriamente con el importe de la reserva. Si transcurren 5 años y no se ha aplicado la reserva en su totalidad, por no haber tenido durante dicho período bases negativas, el importe que reste se suma a la base imponible de este último ejercicio.

Por el importe de la reducción es obligatorio dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se minoró la base. Si no existen beneficios suficientes en el ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible.

- ✓ Si el período impositivo tuvo una duración inferior al año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.
- ✓ Esta reserva de nivelación es opcional y, si se opta por no aplicarla, no se podrá rectificar posteriormente la declaración para aplicar el incentivo.
- ✓ Si se incumplen los requisitos, se deberá integrar la cuantía que se dejó de ingresar en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, incrementada en un 5%, junto con los intereses de demora correspondientes.

---

<sup>28</sup> Las entidades de nueva creación pueden aplicar este incentivo fiscal pero no podrán hacerlo en el primer año en que obtengan beneficio y en el siguiente, por aplicar un tipo especial del 15%.

- ✓ Si se dotó esta reserva y posteriormente se obtiene una base imponible negativa, se deberá aplicar el importe dotado a la compensación de la base negativa. Si aún queda saldo, quedará destinado igualmente a compensar futuras bases negativas o a su cancelación íntegra al final del quinto año posterior a la reducción.

#### 4.15. Diferencias permanentes o temporarias

Como sabemos, para el cálculo de la base imponible del Impuesto se toma como punto de partida el resultado contable, efectuando sobre el mismo única y exclusivamente los ajustes que prevé la norma. A continuación, recogemos algunos gastos e ingresos contables que ocasionan diferencias en la base imponible, teniendo que realizar ajustes positivos o negativos y que, por lo tanto, conviene chequear.

##### Ajustes positivos

- ✓ Gastos que representen una retribución de fondos propios, tales como los gastos por adquisiciones de regalos para los accionistas.
- ✓ Gastos contables derivados de multas y sanciones.
- ✓ Gasto por el Impuesto sobre Sociedades, salvo el satisfecho en el extranjero si se puede aplicar la deducción para evitar la doble imposición jurídica por la renta que provenga de actividades económicas, y solo por la diferencia entre el Impuesto pagado en el extranjero y el que hubiera pagado en España si fuera inferior.
- ✓ Gasto por el importe satisfecho por el prestamista correspondiente a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la constitución de préstamos hipotecarios (pero solo para ejercicios iniciados a partir del 10 de noviembre de 2018).
- ✓ Gasto del administrador cuyo cargo no figure en estatutos como retribuido.
- ✓ Las pérdidas del juego.
- ✓ Gastos por liberalidades.
- ✓ Donativos y donaciones.
- ✓ Gastos por atenciones a clientes y proveedores que excedan del 1% del importe neto de la cifra de negocios.
- ✓ Gastos por servicios prestados en Paraísos fiscales, salvo prueba en contrario.
- ✓ Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

- ✓ Deterioros contables, a excepción de los correspondientes a existencias e insolvencias de deudores, ya que estos últimos sí serán deducibles cuando se cumplan determinados requisitos.
- ✓ Gastos derivados del exceso pagado con motivo de la extinción de una relación laboral o mercantil (que exceda de 1.000.000€ o del importe exento si es superior a esa cifra).
- ✓ Provisión por devoluciones de ventas.
- ✓ Provisión por contratos onerosos.
- ✓ Provisión por planes internos de pensiones a los trabajadores.
- ✓ Excesos de amortizaciones o provisiones.
- ✓ Imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo, respectivamente, si no lo permite la norma fiscal.
- ✓ Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no.
- ✓ Amortizaciones contables de activos totalmente amortizados fiscalmente por haberles aplicado una libertad de amortización o una amortización acelerada.
- ✓ Integración de rentas en el ejercicio en el que sea exigible el cobro de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial prevista para las mismas.
- ✓ Rentas correspondientes a quitas y esperas en los ejercicios posteriores al que se aprobaron.
- ✓ Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados con posterioridad, cuando recuperan el valor.
- ✓ Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite del 30% del beneficio operativo si superan el 1.000.000€.
- ✓ Presunción de existencia de rentas por descubrimiento de bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente, no registrados en contabilidad, o por tener contabilizadas deudas inexistentes (solo efectúa el ajuste la Administración, salvo presentación fuera de plazo del modelo 720).
- ✓ Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009.
- ✓ La reversión del deterioro de las participaciones en empresas no cotizadas.
- ✓ La incorporación de la reducción por la reserva de capitalización o nivelación por incumplimiento de requisitos o, en esta última, por el transcurso de 5 años desde su constitución sin aplicarla a pérdidas.



- ✓ Gastos imputables exclusivamente a actividades exentas y los imputables solo parcialmente a las actividades no exentas, en el régimen especial de entidades parcialmente exentas.
- ✓ Abonos a reservas por errores o cambios de criterio contable que constituyan ingresos fiscales.

#### Ajustes negativos

- ✓ Libertad de amortización.
- ✓ Reversión de la parte correspondiente del 30% de amortización contable no deducida fiscalmente por determinadas empresas en 2013 y 2014.
- ✓ Exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores que no fueron deducibles en aquellos y sí en este.
- ✓ Pérdidas por deterioro de inmovilizado contabilizadas en ejercicios anteriores, que no se pudieran deducir, y que revierten en el ejercicio al ritmo de la amortización del activo, porque se transmiten o porque se produce la pérdida definitiva.
- ✓ Operaciones que tengan que valorarse a valor de mercado fiscalmente y no según la norma contable.
- ✓ Reversión de pérdidas no deducidas en la transmisión de elementos a empresas del grupo.
- ✓ Deducción de gastos financieros que vieron limitada su deducción en ejercicios anteriores.
- ✓ Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- ✓ Rentas generadas en operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión, por la parte no cobrada, cuando se aplica la regla especial de imputación.
- ✓ El 50% de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.
- ✓ Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes.
- ✓ Reducción por los ingresos obtenidos de determinados activos intangibles (Patent Box).
- ✓ La dotación a la reserva de capitalización o a la de nivelación.
- ✓ Las rentas por quitas y esperas que no se imputen fiscalmente en el ejercicio en el que se aprobó el acuerdo.

- ✓ Los gastos de ampliación de capital, al ser gastos que se contabilizan con cargo a reservas, y ser deducibles, para ello precisan de ajuste negativo.
- ✓ Los cargos a reservas por errores o cambios de criterio contable que constituyan gastos deducibles fiscalmente.

### 3.16. Bases imponible negativas

La sociedad que ha generado el derecho a compensar las bases negativas es quien decide qué importe quiere compensar sin que exista ninguna prelación, por lo que no es obligatorio compensar las generadas en períodos más antiguos, y tampoco hay límite temporal para aplicarlas

#### Limitación a la compensación de bases imponible negativas

Se limita la compensación de las bases imponible negativas según el importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores pudiendo, en cualquier caso, deducir hasta 1.000.000€:

Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en €	2018
INCN < 20.000.000	70%
20.000.000 < INCN ≤ 60.000.000	50%
INCN > 60.000.000	25%

- ® No se aplica la limitación cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias:
- ✓ Por el ingreso contable registrado a raíz de una quita o de una espera.
  - ✓ Si se produce la extinción de la sociedad, salvo que sea como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial.
  - ✓ Si se trata de entidades de nueva creación durante los tres primeros ejercicios en que se genera una base imponible positiva.
  - ✓ Cuando el ingreso es consecuencia de una reversión correspondiente a un deterioro en participaciones en empresas no cotizadas, siempre que las pérdidas por deterioro anteriores a 2013 se hubieran producido en el ejercicio de generación de la base negativa y representaran, como poco, el 90% de los gastos deducibles de ese período.

#### Medidas para evitar la compra de sociedades inactivas que tienen bases imponible negativas

El legislador regula una serie de supuestos que impiden que la entidad pueda compensar sus propias bases negativas.

Esto se produce cuando una persona o entidad, con un porcentaje de participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base negativa, adquiere un porcentaje que le otorga la mayoría del

capital. En este supuesto se prohíbe la compensación de las bases negativas generadas con anterioridad a la adquisición cuando se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

- ✓ La entidad se encontraba inactiva en los tres meses anteriores a la adquisición.
  - ✓ La actividad económica en los dos años siguientes a la adquisición es diferente de la realizada con anterioridad (según CNAE) y la cifra de negocios superior al 50% del importe de la cifra de negocios de los dos años anteriores.
  - ✓ Si se trata de una entidad patrimonial.
  - ✓ Si la entidad se ha dado de baja en el índice de entidades por no presentar, durante tres períodos impositivos consecutivos, la declaración del Impuesto sobre Sociedades.
- ® Al no existir en la actual norma un régimen transitorio, la limitación a la compensación de bases imponibles negativas es aplicable con efectos de los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, siempre que haya bases imponibles negativas pendientes de compensar en esos períodos impositivos, con independencia de que los requisitos y condiciones exigidos se hubiesen producido en períodos iniciados antes de esa fecha (DGT [V1677-18](#)).

#### Comprobación de las bases imponibles por la Administración

Si se tienen bases imponibles negativas pendientes de compensar y pueden aplicarse en este ejercicio, os recordamos que pueden ser comprobadas por la Administración en los 10 años siguientes al final del período de declaración del ejercicio en el que se generaron<sup>29</sup>.

Si ha transcurrido ese plazo, para acreditar la procedencia y cuantía de las bases negativas, solo es necesario exhibir la autoliquidación del ejercicio en el que se generaron y la contabilidad, con acreditación de su depósito (habrá que entender de las Cuenta Anuales) en el Registro Mercantil durante el plazo de 10 años antedicho.

#### Opción para compensar las bases imponibles negativas

- ✓ Según la Resolución del [TEAC 01510/13, de 4 de abril de 2017](#), el criterio administrativo es que la compensación de las bases imponibles negativas es una “opción” que se ejercita con la presentación de la declaración, en los términos del artículo 119.3 de la LGT: “Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración” (en sentido contrario STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de enero de 2015). En concreto, el Tribunal analiza las siguientes circunstancias:
  - Si la base imponible de un ejercicio es nula o negativa, se considera que la base imponible negativa pendiente de aplicar no pudo ser compensada, por lo que no se ha ejercido ninguna opción y, por lo tanto, posteriormente el

---

<sup>29</sup> El mismo plazo de comprobación se aplica a las deducciones.

contribuyente podrá optar por compensar la base negativa pendiente bien a través de declaración complementaria, rectificación de la autoliquidación o comprobación administrativa, en la cuantía que considere oportuno.

- Si en un ejercicio se tiene una base imponible previa positiva y se decide compensar toda con bases imponibles negativas, se entiende implícitamente que se optó por compensar por el importe máximo y, por consiguiente, si posteriormente se incrementa la base por el propio contribuyente o en una comprobación, mantendrá el derecho a compensar el saldo compensable y no compensado.
  - Si en un ejercicio se tiene una base imponible previa positiva y se decide no compensarla en absoluto o hacerlo por un importe menor a la base previa, se entiende que el contribuyente optó por no compensar la base imponible negativa o hacerlo solo en parte, por lo que, posteriormente y fuera del plazo de autoliquidación, no podrá aprovechar el saldo de las bases compensables, sea por la vía de la rectificación o en un procedimiento de comprobación.
  - Si el contribuyente no declaró en el plazo establecido, estando obligado a ello, se entiende que no ejercitó el derecho a compensar la base imponible negativa por lo que, posteriormente, ni mediante la presentación de autoliquidación ni en una comprobación, podrá compensar las bases negativas pendientes.
- ✓ La Resolución del [TEAC 6356/2013, de 16 de enero de 2019](#) analiza un caso no contemplado en la Resolución anterior. Interpreta que sí es posible compensar un importe superior a la compensación de bases negativas aplicadas en autoliquidaciones cuando, con posterioridad a la presentación de la autoliquidación, se produzca un aumento de las bases imponibles negativas de periodos anteriores susceptibles de compensación como consecuencia de una resolución de un órgano revisor económico-administrativo o contencioso-administrativo.

### 3.17. Tipos de gravamen

En el siguiente cuadro recogemos los tipos de gravamen para 2018

Entidad crédito	30%
Hidrocarburos	30%
General	25%
Pymes	25%
Micropymes	25%
Nueva creación	15%
Cooperativas de crédito y cajas rurales	25%
Mutuas	25%
SGR y de refinanciación	25%
Colegios y asociaciones profesionales	25%

Entidades sin ánimo de lucro no ley 49/2002	25%
Fondos de promoción de empleo	25%
Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas	25%
Entidades de derecho público, puertos del Estado	25%
Cooperativas protegidas	20%
Entidades sin ánimo de lucro ley 49/2002	10%
Sociedades de Capital Variable	1%
Fondos de Inversión, SII, FII y Fondos mercado hipotecario	1%
Fondos de pensiones	0%
SOCIMI	0-19-25%
ZEC	4%

#### Entidades de nueva creación

- ® El tipo del 15% se aplica solo en el primer período impositivo en que la entidad obtenga beneficio y en el siguiente, por lo que se perderá el tipo reducido en ese segundo período si no se obtiene beneficio.
- ® No se entiende iniciada una actividad económica si la misma hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y transmitida a la entidad de nueva creación (DGT [V4370-16](#)).
- ® Tampoco se entiende iniciada una entidad económica si hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la sociedad, por una persona física que tenga una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación, superior al 50%. Además, no se considera entidad de nueva creación aquella que forme parte de un grupo mercantil (DGT [V0257-17](#)).

### **3.18. Deducciones en la cuota**

#### Doble imposición jurídica y económica internacional

Si en la base imponible de la entidad se integran rentas positivas del extranjero y gravadas allí, se deduce de la cuota íntegra la menor de dos cantidades, el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por impuesto similar, o la parte de la cuota íntegra que habría que pagar por esas rentas si se hubieran obtenido en nuestro país, siempre que no se haya aplicado la exención.

Si en la base imponible se computan dividendos pagados por una entidad no residente que cumpla con los requisitos de participación significativa y mantenimiento, pero que no hayan quedado exentos por no cumplir con el requisito de tributación mínima, o porque no se haya optado por la vía de la exención, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por la filial por los beneficios repartidos.

#### Limitación de las deducciones para evitar la doble imposición internacional

Recordamos que, a partir de ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2016, se limita el importe a deducir por las deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio, y sobre las pendientes de deducir que se hayan originado en ejercicios anteriores, para evitar la doble imposición jurídica internacional (art. 31 LIS), doble imposición económica internacional (art. 32 LIS), deducción por doble imposición interna de valores adquiridos antes de ejercicios iniciados a partir de 01-01-15 (DT 23ª LIS) y sobre la de impuestos soportados en el extranjero por una entidad en el régimen de transparencia fiscal internacional.

Dicha limitación solo se aplica a los contribuyentes con un importe neto de la cifra de negocios (INCN) de al menos 20.000.000€ en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo. El límite de deducción en cuota es del 50% de la cuota íntegra previa a la aplicación de dichos importes.

#### Deducción por creación de empleo

Si durante 2017 contrató a su primer trabajador, menor de 30 años, a través de un contrato por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, se podrá deducir en 2018 la cantidad de 3.000€<sup>30</sup>. Este año será el último en que se pueda aplicar esta deducción, y la siguiente que comentamos, porque el Real Decreto-ley 28/2018 para la revalorización de las pensiones públicas y otras medidas urgentes en materia social, laboral y de empleo, ha suprimido los tipos de contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores por lo que los incentivos fiscales han de entenderse decaídos a partir de 2019.

Sin perjuicio de la deducción anterior, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores, en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva, podrán deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes (incentivo fiscal que tampoco se aplicará a partir de 2019):

- ✓ El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- ✓ El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.
- Ⓜ Estas deducciones por creación de empleo están condicionadas al mantenimiento de la relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio. No se considera incumplida la obligación si el contrato de trabajo se extingue por causas objetivas, despido disciplinario declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.
- Ⓜ El incumplimiento de cualquiera de los requisitos determinará la pérdida de la deducción, por lo que el sujeto pasivo deberá ingresar, junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones, la cantidad deducida correspondiente a la deducción aplicada en períodos anteriores, además de los intereses de demora.

---

<sup>30</sup> Este incentivo fiscal se aplica al año siguiente de la contratación del trabajador.

### Deducción por creación de empleo de trabajadores minusválidos

Será de 9.000€ por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior. La deducción será de 12.000€ cuando la discapacidad sea igual o superior al 65%.

- ® A partir de 2013 no se exige contrato indefinido y jornada completa. Si un trabajador, contratado antes de 2013 con contrato temporal, pasa a ser indefinido en 2013, se ha de entender que el cambio de contrato es equiparable a una contratación (DGT [V0155-15](#)).
- ® Los trabajadores con discapacidad que dan derecho a esta deducción no se pueden computar a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo para inversiones realizadas por Entidades de Reducida Dimensión.

### Por actividades de investigación y desarrollo (I+D)

- ✓ Porcentaje de deducción: 25% de los gastos o el 42% cuando superan la media de los efectuados en los 2 años anteriores, más el 17% del importe de los gastos del personal investigador adscrito exclusivamente a la actividad de I+D, más el 8% por las inversiones en Inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos.
- ✓ Base de deducción: gastos de I+D más inversiones en elementos patrimoniales, excluidos los edificios y terrenos, que correspondan a actividades efectuadas en España, en la UE o del EEE, menos subvenciones.
- ✓ Requisitos: los elementos en que se materialice la inversión deben permanecer en el balance de la entidad, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de I+D. Es recomendable aportar un informe motivado emitido por el Ministerio de Economía o presentar una consulta ante la Dirección General de Tributos. Asimismo, podrán solicitarse acuerdos de valoración previa con la Administración Tributaria.
- ® Para la aplicación de esta deducción, los contribuyentes podrán aportar un informe motivado por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar las actividades del contribuyente como I+D+i, teniendo dicho informe carácter vinculante para la Administración. También se podrán presentar consultas al Centro Directivo para la interpretación y aplicación de la deducción o solicitar a la Administración la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones de los proyectos de I+D+i.



- Ⓜ No formarán parte de la base de deducción los gastos vinculados a tareas administrativas como asesoría laboral y jurídica, gastos de local, maquinaria o mobiliario de la oficina del equipo administrativo (DGT [V3217-16](#)).

#### Inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales

- ✓ Porcentaje de deducción: 25% por el primer 1.000.000€ y el 20% sobre el exceso de base de la deducción.
  - ✓ Base de deducción: coste total + gastos obtención de copias + gastos de publicidad y promoción<sup>31</sup> - subvenciones.
  - ✓ Requisitos: el importe de la reducción no puede superar los 3.000.000€, se ha de contar con el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, depositar una copia nueva en la Filmoteca o en la Comunidad Autónoma que corresponda y el importe de la deducción más las ayudas recibidas, no pueden superar el 70% del coste de la producción. Además, al menos el 50% de la base de la deducción debe corresponder a gastos realizados en territorio español.
- Ⓜ No se considera personal creativo a los extras, especialistas o dobles (DGT [V3217-16](#)).
  - Ⓜ No formarán parte de la base de deducción los gastos vinculados a tareas administrativas como asesoría laboral y jurídica, gastos de local, maquinaria o mobiliario de la oficina del equipo administrativo (DGT [V3217-16](#)).
  - Ⓜ Una Agrupación de Interés Económico (IAE) que se incorpore como productora a una película antes de la finalización de la producción, tiene la consideración de productor y podrá aplicar esta deducción (DGT [V3771-16](#)).

#### Producciones extranjeras de largometrajes y series audiovisuales

- ✓ Porcentaje de deducción: 20% de la base de deducción.
- ✓ Base de deducción: gastos de personal creativo, con el límite de 100.000€ por persona, más los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.
- ✓ Requisitos: el importe de la deducción no puede superar los 3.000.000€, los productores deben estar registrados en el Registro del Ministerio de Cultura, los gastos realizados en España deben superar el 1.000.000€ y el importe de la deducción, más las ayudas recibidas, no pueden superar el 50% del coste de la producción. Esta deducción queda excluida del límite conjunto de la cuota íntegra y existe la posibilidad de que se monetice.

---

<sup>31</sup> Los gastos de obtención de copias y de publicidad y promoción están limitados al 40% del coste de producción.

### Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

- ✓ Porcentaje de deducción: 20% de la base de deducción.
- ✓ Base de deducción: costes directos de carácter artístico, técnico y promocional menos subvenciones.
- ✓ Requisitos: el importe de la deducción no puede superar los 500.000€ por contribuyente, la suma de dicho importe, más las ayudas técnicas, no puede exceder del 80% del los gastos, se necesita obtener un certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música y destinar, del importe de los beneficios, al menos, el 50% a la realización de estas actividades en el plazo de 4 años.

### Reducción del límite conjunto de deducciones empresariales

Existe un límite conjunto general en cuota, que se aplica a las deducciones por incentivos del Impuesto, establecido en un 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

No obstante, tratándose de deducciones en I+D+i, el límite conjunto es del 50% cuando el importe de dicha deducción supera en un 10% la cuantía de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y bonificaciones.

Si la empresa es de nueva creación, puede diferir el cómputo del plazo para la aplicación de las deducciones pendientes hasta el primer ejercicio, dentro del período de prescripción, en el que se produzcan resultados positivos.

### Deducciones pendientes de ejercicios anteriores

Si la empresa no tiene cuota íntegra suficiente para aplicar las deducciones empresariales, podrán aplicarse en las liquidaciones de los 15 años siguientes, salvo si se trata de la deducción por I+D+i, cuyo plazo es de 18 años.

Por lo tanto, las deducciones pendientes más antiguas que se pueden aplicar en 2018 son las de 2003, en general -por norma transitoria las pendientes a 31-12-2004 pasaban a tener un límite de 15 años- y, si se trata de las de I+D+i, las del ejercicio 1999.

En el siguiente cuadro recogemos las deducciones empresariales vigentes para el año 2018.

<b>Concepto de deducción</b>	<b>% / importe</b>
Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%
Inversiones en inmovilizado material o intangibles afectos (I+D+i)	8%
Innovación tecnológica (I + D)	12%
Producción cinematográfica española	25%-20%
Producción cinematográfica extranjera	20%

Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%
Por contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	3.000€ -variable
Por contrato a trabajadores discapacitados	9.000-12.000€
Gastos o inversiones en conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso al monte por sociedades forestales	10%
Donativos a entidades sin ánimo de lucro (ley 49/2002)	35-40%

### Deducción de sociedades forestales

Estas sociedades, creadas con efectos de 21 de octubre de 2015, tienen derecho a una deducción en cuota del 10% de los gastos o inversiones que realicen en el período impositivo en la conservación, mantenimiento, protección y acceso al monte

### Deducción por reversión de medidas temporales

Si en los años 2013 y 2014 fue uno de los contribuyentes que solo pudo deducir el 70% de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar una deducción del 5% de las cantidades no deducibles entonces que integre en la base imponible<sup>32</sup>.

### Donación por donativos a entidades de la Ley de mecenazgo 49/2002

Si la donación se realiza a alguna entidad acogida a la ley 49/2002, de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, podrá deducir en la cuota del Impuesto un 35% o un 40% si se dona a la misma entidad durante, al menos, 3 años la misma cuantía o superior (DGT [V3543-15](#)).

La base de la deducción es el importe donado, si se trata de donativos dinerarios, o el valor contable que tuviese en el momento de la transmisión el bien o derecho transmitido y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. Si se trata de bienes del Patrimonio Histórico Artístico o de bienes culturales, la base es la valoración por el organismo correspondiente.

La base de la deducción no puede exceder del 10% del límite de la base imponible del período impositivo.

- Ⓜ El exceso de dicho límite puede aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos, siempre respetando dicho límite conjuntamente con la base de deducción de las donaciones que se realicen en dichos períodos
- Ⓜ El importe de la deducción no está sometido a ningún límite sobre la cuota íntegra.

<sup>32</sup> Esto es así porque en los años 2013 y 2014 la sociedad realizó un ajuste positivo al tipo del 30%. Sin embargo, dicho ajuste revierte a partir de 2015 y en los años siguientes a los tipos de gravámenes actuales (28% en 2015 y 25% a partir de 2016). Ante este perjuicio, el legislador reacciona regulando esa deducción.

- ® Si una entidad no se ha acogido al régimen especial de mecenazgo de forma expresa, no resultan de aplicación los incentivos fiscales recogidos en la Ley 49/2002. En este caso el donante no puede beneficiarse de la deducción prevista en la citada norma ([TEAC 1975/13, de 5 de febrero de 2015](#)).

### **3.19. Aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD)**

#### Ámbito subjetivo

Los incentivos fiscales de este régimen se aplican cuando el INCN, del período impositivo anterior, sea inferior a 10.000.000€<sup>33</sup>.

Aun superando el citado umbral de 10.000.000€, la norma permite prorrogar a los 3 períodos impositivos inmediatos siguientes la aplicación del régimen, siempre que la entidad hubiera cumplido los requisitos para estar en el mismo tanto en el período en que superó el límite como en los dos anteriores.

También se puede prorrogar el régimen si el límite del INCN se supera al realizarse una operación protegida del régimen de reestructuración empresarial, cuando las entidades que realizan la operación fueran ERD en el período en el que se efectuó y en los 2 años anteriores.

#### Incentivos fiscales

- ✓ Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo, hasta un máximo de 120.000€ por cada hombre/año de incremento de plantilla.
  - ✓ Amortización acelerada.
  - ✓ Reserva de nivelación (que ya se trató en apartado específico)
  - ✓ Pérdidas por deterioro de los créditos por insolvencias de deudores, hasta el 1% de los deudores existentes a la conclusión de período impositivo.
  - ✓ Deducción de la recuperación del coste del bien recogido en las cuotas de arrendamiento pagadas en el año, cuando se adquieren bienes muebles o inmuebles en régimen de arrendamiento financiero, con el límite del coeficiente máximo de tablas multiplicado por 3.
- ® Si ha iniciado una actividad económica, el INCN a tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado la actividad efectiva elevándose al año.
- ® Si se aplica la libertad de amortización con creación de empleo, y la sociedad realiza más de una actividad económica, no es necesario que el elemento

---

<sup>33</sup> Si se trata de una sociedad de nueva creación, el INCN es lo facturado en el primer período impositivo de ejercicio efectivo de la actividad, elevándose al año si éste es inferior a 12 meses.

adquirido y el incremento de empleo se realicen en la misma actividad, pues el cómputo de creación de empleo se realiza a nivel de contribuyente y no de actividad.

- ® Si en un año el contribuyente ha perdido la condición de ERD, el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global de insolvencias revierte de forma fraccionada a medida que la entidad procede a registrar sus nuevas pérdidas por deterioro por el sistema individualizado. Es decir, las nuevas pérdidas por deterioro no serán fiscalmente deducibles hasta que se agote el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global registrada en ejercicios anteriores.
- ® Para aplicar la amortización acelerada se exige que el elemento tenga coeficiente en las tablas, cosa que no ocurre, por ejemplo, en las obras de acondicionamiento de un local arrendado (DGT [V1957-12](#)).

### 3.20. Régimen de arrendamiento de viviendas

Pueden aplicar este régimen las entidades que tienen en su activo 8 o más viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 3 años. Conforme establece el TEAC en Resolución 00622/2016, de 5 de julio de 2016, para utilizar este régimen especial es necesario que el arrendamiento se desarrolle como una actividad económica, esto es, debe de tener una persona con contrato laboral y a jornada completa.

El incentivo fiscal consiste en aplicar una bonificación del 85% a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas<sup>34</sup>.

En el caso de reparto de dividendos, los socios personas físicas los integran en la base imponible del ahorro y los socios personas jurídicas, con participación significativa, podrán aplicar una exención del 50% cuando provengan de beneficios bonificados<sup>35</sup>.

En el caso de que el socio persona jurídica transmita una participación significativa (igual o superior al 5% o un valor de adquisición superior a 20.000.000€), y la haya poseído de manera interrumpida durante el año anterior al día de la transmisión, en la parte que se corresponda con beneficios no distribuidos bonificados, aplicará una exención sobre el 50%. A la parte de plusvalía que no se corresponde con rentas bonificadas se le podrá aplicar la exención general regulada para la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes.

- ® Para aplicar este régimen es necesario llevar una contabilidad separada para cada inmueble cuando la sociedad realice alguna actividad distinta de la propia del arrendamiento. De esta manera se tendrá desglose suficiente para conocer la renta imputable a cada vivienda, local o finca registral.

---

<sup>34</sup> Cuando la sociedad realiza actividades complementarias, sin tener en cuenta las rentas procedentes de la transmisión de viviendas, una vez pasado el plazo de los 3 años mínimo de arrendamiento, las rentas susceptibles de gozar de bonificación tienen que ser al menos el 55% del total de las rentas o, alternativamente, que al menos el 55% del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación.

<sup>35</sup> Si la entidad ha obtenido rentas bonificadas y otras no, se considera que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

- ® Esta bonificación es incompatible con la reserva de capitalización. De esta manera se evita que sobre un mismo beneficio se tenga un doble incentivo fiscal.

### **3.21. Régimen de consolidación fiscal**

El régimen se aplicará cuando lo acuerden todas y cada una de las entidades que deban integrar el grupo fiscal. Los acuerdos deben adoptarse por el Consejo de Administración de todas las entidades que formen el grupo en el periodo impositivo inmediato anterior, y es necesario comunicar a la Administración Tributaria la composición del grupo de consolidación fiscal la primera vez que éste se forma y, posteriormente, cada cambio que se produzca.

Se exige una participación mínima del 75% (70% entidades que cotizan) y se exige también tener la mayoría de los derechos de voto en las dependientes.

En cuanto al perímetro de consolidación, podrán formar parte del grupo las sociedades españolas, dependientes de una extranjera, que no resida en paraíso fiscal. El grupo de consolidación estará formado por todas las sociedades dependientes. En este caso, el grupo deberá designar, entre las entidades residentes dependientes, a la representante del grupo fiscal. También podrán formar grupo con una dominante residente las dependientes de segundo o ulterior nivel participadas indirectamente por aquella a través de no residentes.

La base imponible del Grupo se determina por la suma de las bases imponibles individuales tanto positivas como negativas, teniendo en cuentas eliminaciones e incorporaciones. A la base resultante se aplicará, si procede, la reducción por la reserva de capitalización y DTA's. Seguidamente se procederá a la compensación de la base imponible negativa del grupo y de las entidades del grupo pendientes de integrar. A la base resultante se restará, en su caso, la reserva de nivelación si procede.

- ® Entre otras ventajas, la consolidación permite diferir la tributación de las rentas generadas entre las operaciones intragrupo, compensar las bases imponibles negativas obtenidas por otras sociedades del mismo grupo fiscal, aplicar las deducciones en la cuota a nivel de grupo, así como la exoneración de retener y de ingresar a cuenta por los dividendos o participaciones en beneficios, intereses y demás rendimientos satisfechos entre sociedades que forma el grupo fiscal.
- ® El grupo fiscal se extingue cuando la dominante pierda tal condición, salvo que sea no residente y siempre que se cumplan las condiciones para que todas las dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, salvo que se incorporen a otro grupo fiscal. También se extingue el grupo cuando la dominante entre en situación de concurso o pase a una situación patrimonial de disolución obligatoria por pérdidas y dicha situación no haya sido superada en el ejercicio en que se aprueban las cuentas anuales.

### **3.22. Entidades parcialmente exentas**

Si se aplica este régimen no se tributará por las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, siempre que no

tengan la consideración de actividad económica. Tampoco tributan la rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica, y también quedan exentas las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica, cuando, entre otras circunstancias, el producto total obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad.

- ® La exención no alcanzará a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las mencionadas anteriormente.
- ® No se podrán deducir los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.
- ® No están exentos los ingresos procedentes de las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.
- ® Estos contribuyentes no están obligados a presentar la declaración cuando simultáneamente los ingresos totales no superen los 75.000€ anuales, los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen los 2.000€ anuales y todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.
- ® Si una entidad acogida al régimen especial percibe ingresos de cuotas de socios que en parte destina a una actividad económica y en parte a la defensa de los intereses de los asociados, hay que prorratear dichos ingresos para determinar que porción de los mismos queda exenta.
- ® Una asociación que organiza cursos formativos realiza una explotación económica, con independencia de que se financie con subvenciones públicas, por la propia federación o mediante la contraprestación de los alumnos socios o terceros ([AEAT, Informa 128810](#)).



#### 4. Información fiscal a incluir en la Memoria

Concepto	Precepto	Menciones	Durante
Deducción por reinversión beneficios extraordinarios de norma anterior	Art. 42.10 D.T. 24ª.7	Renta acogida a la deducción y fecha de reinversión	Plazo de mantenimiento del bien en el que se materializó la reinversión
Agrupaciones de Interés Económico y UTE'S	Art. 46.3 RIS	Beneficios aplicados a reservas en ejercicios que tributaron por régimen general y los correspondientes a ejercicios que tributaron por régimen especial, distinguiendo entre los que correspondieron a socios residentes y no residentes; y designación de las reservas de las que se reparten dividendos entre las 3 anteriores	Mientras existan reservas de las generales en ejercicios en que tributaron por el régimen especial
Régimen de reestructuración empresarial	Art. 86.1 LIS	Entidad adquirente: período en que la transmitente adquirió los bienes transmitidos; último balance cerrado por la transmitente; relación de bienes adquiridos incorporados a balance por valor diferente al que figuraban en la transmitente; y beneficios fiscales disfrutados por la transmitente que exigen cumplir requisitos a adquirente	Mientras permanezcan en el inventario los elementos patrimoniales o valores, o se deban cumplir requisitos
Régimen de reestructuración empresarial	Art. 86.2 LIS	Socios personas jurídicas: valor contable y fiscal de los valores entregados; y valor por el que se contabilizaron los valores adquiridos	Mientras permanezcan en el inventario los elementos patrimoniales o valores, o se deban cumplir requisitos
Deducción por inversión de beneficios	Art. 37 TRLIS D.T. 24.5ª	Importe de los beneficios acogidos a la deducción y ejercicio en que se obtuvieron, reserva indisponible dotada, identificación de los elementos y fecha de adquisición y aceptación.	Mientras se cumpla el plazo de mantenimiento de 5 años de los bienes en los que se invirtió
Régimen especial de la minería	Art. 93.4 LIS	Importe de las reducciones de la BI de cantidades destinadas a factor agotamiento: importe de la reducción, inversiones con la misma, amortizaciones realizadas, y cualquier disminución en las reservas que se incrementaron por el factor agotamiento	10 años siguientes a la reducción
Entidades de tenencia de valores extranjeros	Art. 108.3	Rentas exentas y los impuestos pagados por ellas en el extranjero	
Entidades Navieras en función del tonelaje	Art. 114.2	Cuando se acceda al régimen teniendo buques o se adquieran usados, y no se dote la reserva prevista, se debe de especificar en Memoria la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable de cada buque separadamente para cada uno	En el primer ejercicio de aplicación del régimen o en el de adquisición del buque usado y durante todos los ejercicios en los que se mantenga su titularidad
Revalorizaciones contables voluntarias no incluidas en la BI	Art. 122	Importe de la revalorización, elementos afectados y período o	Mientras los elementos revalorizados se hallen en el

Elementos actualizados por Ley 16/2012	Art. 9.12 Ley 16/2012	Criterios empleados en la actualización con indicaciones de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas afectadas; importe de las actualizaciones y efecto de las mismas en las amortizaciones; y movimientos en el ejercicio de la cuenta de Reservas de revalorización, explicando la causa	Ejercicio en los que los elementos revalorizados se encuentran en el patrimonio de la entidad
SOCIMIS	Art. 11 Ley 11/2009	Reservas anteriores al régimen, reservas de ejercicios con régimen especial, diferenciando los puntos que tributaron a tipos especiales, 0% o 19% o general, dividendos repartidos con cargo a rentas que tributaron a los diferentes tipos, fecha de acuerdo de distribución, de adquisición de inmuebles, etc.	
Entidad que tributó por el antiguo régimen especial de sociedades patrimoniales	Disposición Transitoria 10ª.3 LIS	Beneficios aplicados a reservas de períodos impositivos en los que la entidad no tributó por el régimen especial; beneficios aplicados a reservas en los que la entidad sí tributó por el régimen especial; y, si se reparten beneficios, han de identificar las reservas de las que proceden.	Cuando tenga reservas sin repartir procedentes de ejercicios en que tributó como patrimonial.
Entidades de crédito	Disposición Transitoria 39ª añadida a la LIS por el art. 2. Dos del Real Decreto-ley 27/2018	Las cantidades integradas en base y las pendientes de integrar correspondientes a los ajustes de primera aplicación de la Circular 4/2017 del Banco de España.	Esta integración se ha de producir por partes iguales en la base imponible de los 3 primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018.
Situación fiscal	Apdo. 12º del contenido de la Memoria según PGC	Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios.	Siempre
		períodos en los que se practicaron	patrimonio del contribuyente

## 5. Gestión del Impuesto

### 5.1. Novedades

Los modelos de autoliquidación del Impuesto para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2018, en general, no presentan novedades significativas, y mantiene el formato de años anteriores. Los cambios respecto del año anterior corresponden a las novedades legislativas, que afectan al ejercicio 2018, comentados en el punto 2 de este documento.

Las principales novedades técnicas son: la desaparición del programa de ayuda PADIS del modelo 200 que es sustituido por un formulario de ayuda (Sociedades web) para períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018 y el desglose que hay que realizar, en su caso, diferenciando el ajuste por la exención sobre dividendos y rentas derivadas de transmisión de valores entidades residentes y no residentes.

### 5.2. Modelos de declaración

- ✓ Modelo 200: para todos los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes obligados a presentar y suscribir la declaración (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).
- ✓ Modelo 220: a presentar por los grupos fiscales, incluidos los de cooperativas que tributen por el régimen fiscal especial de consolidación fiscal.
- ✓ Las declaraciones que se deban presentar ante la Administración del Estado por contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar, bien los modelos 200 ó 220, bien el modelo aprobado por la normativa foral correspondiente.

### 5.3. Forma de presentación

- ✓ Modelo 200: será obligatoria su presentación por vía electrónica utilizando certificados electrónicos reconocidos emitidos para la identificación y autenticación del contribuyente.
- ✓ Modelo 220: será obligatoria su presentación por Internet utilizando certificados electrónicos reconocidos para la identificación y autenticación del contribuyente.

### 5.4. Documentos a incorporar junto con la declaración

- ✓ El contribuyente deberá presentar por vía telemática, a través de la sede electrónica de la AEAT, los siguientes documentos:
  - Contribuyentes que incluyan rentas positivas obtenidas por entidades no residentes en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional:

deberán presentar, de cada entidad no residente, los siguientes documentos:

- Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
  - Relación de administradores y lugar de su domicilio social.
  - Balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.
  - Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.
  - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva incluida en la base imponible.
- Contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes: la memoria informativa de los gastos deducibles de dirección y generales de administración de la casa matriz que correspondan al Establecimiento Permanente.
  - Contribuyentes con una propuesta aprobada de valoración de operaciones vinculadas: el informe, al que hace referencia el Reglamento del Impuesto, sobre la aplicación de la propuesta.
  - Contribuyentes acogidos a operaciones de reestructuración empresarial:
    - Identificación de las entidades participantes en la operación y descripción de la misma.
    - Copia de la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación.
    - En el caso de que las operaciones se hubieran realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también deberá aportarse copia del correspondiente folleto informativo.
    - Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial de reestructuración empresarial.
  - Cuando se haya consignado una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000€, en el apartado denominado “otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias” el contribuyente deberá, previamente a la presentación de la declaración, describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura como Anexo III de la Orden de aprobación del modelo.
  - Se solicita información adicional, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000€:
    - Por reinversión de beneficios extraordinarios: identificación de los bienes transmitidos y en los que se materializa la inversión.
    - Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificación de las inversiones y los gastos que dan derecho a esta deducción.
  - Las pymes, en los supuestos en que además del régimen de deducción por actividades de I+D+i hayan podido aplicar la bonificación en la cotización

de la Seguridad Social, deberán cumplimentar el formulario que figura en el Anexo IV de la Orden de aprobación del modelo, debiéndose recoger en dicho Anexo la Memoria anual de actividades, proyectos ejecutados e investigadores.

## 5.5. Plazo y presentación

### ✓ Modelo 200

- En el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
- Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 20 de julio de 2019, ambos inclusive.
- Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2019, deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a dicha fecha, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando el modelo aprobado para el ejercicio 2017.
- En los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, atendiendo al trimestre en que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP) (si el plazo de declaración se hubiera iniciado antes del 1 de julio, deberán presentar la declaración hasta el 25 de julio, salvo que hubieran optado por utilizar los modelos aprobados para 2017, en cuyo caso los plazos serán aquellos).
  - Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
  - Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
  - Se produzca la transmisión del EP.
  - Se produzca el traslado de residencia de la casa central o el fallecimiento del titular del establecimiento permanente.
  - El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.

### ✓ Modelo 220

Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo.

A continuación, en un cuadro, se reflejan los modelos, su forma de presentación, el lugar para efectuarla y los plazos.

<i>Modelos</i>	<i>Puede utilizar</i>	<i>Forma de presentación</i>	<i>Plazos</i>
200	Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los no residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español	Vía electrónica	<p>En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo</p> <p>Si el plazo de declaración se inició antes del 1 de julio de 2019 deberán presentar la declaración antes del 25 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos para ejercicios iniciados en 2017</p> <p>Por cese en la actividad, transmisión EP, traslado de la casa central o fallecimiento del titular del EP, el plazo es de 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero</p>
220	Grupos fiscales y cooperativas que tributen por el régimen de consolidación fiscal	Vía electrónica	Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera del grupo

Fuente: Consejo General de Economistas – Registro de Economistas Asesores Fiscales [REAF]