

Declaración del Impuesto sobre Sociedades 2023

1. El Impuesto en números

Cuadro Nº 1 Recaudación total del Estado

	2019	2020	2021	2022	2023	Δ 23-22	2023%
Impuesto sobre la Renta	86.892	87.972	94.546	109.485	120.280	9,9%	44,2%
Impuesto sobre Sociedades	23.733	15.858	26.627	32.176	35.060	9,0%	12,9%
Impuesto no Residentes	2.369	1.511	1.828	2.954	3.218	8,9%	1,2%
Otros	1.059	1.560	1.582	506	1.193	135,8%	0,4%
Total I. Directos	114.053	106.901	124.583	145.121	159.751	10,1%	58,7%
Impuesto sobre el Valor Añadido	71.538	63.337	72.498	82.595	83.909	1,6%	30,9%
Impuestos Especiales	21.380	18.790	19.729	20.224	20.757	2,6%	7,6%
Otros	3.672	3.318	4.587	5.661	5.659	0,0%	2,1%
Total I. Indirectos	96.590	85.445	96.814	108.480	110.325	1,7%	40,6%
Otros	2.165	1.705	1.988	1.862	1.859	-0,2%	0,7%
Total ingresos tributarios	212.808	194.051	223.385	255.463	271.935	6,4%	100,0%

Fuente: AEAT y elaboración propia

Millones €

El cuadro Nº 1 muestra cómo va evolucionado la recaudación tributaria del Estado. En el año 2023 se lograron ingresos por el IRPF de 120.280 millones de euros, un 9,9% más que en 2022 superando lo recaudado en el año anterior a la crisis, 2019, con ingresos de 86.892 millones de euros. El 44% de los ingresos totales proceden de este tributo, siendo el que más ha aportado a la recaudación.

La recaudación del Impuesto sobre Sociedades venía incrementándose poco a poco desde 2014, se estancó en 2019 y como era de esperar, descendió abruptamente en 2020. En 2023 se ha superado la recaudación de 2022 en un 9%, reflejo, principalmente, de la muy favorable evolución de los beneficios. Los 35.060 millones recaudados solo han sido superados en los ejercicios de plena burbuja inmobiliaria.

La recaudación del IVA creció, respecto al año anterior un 1,6%, ayudado nuevamente por la inflación y, además, siendo tras el IRPF el tributo que más ha aportado a las arcas públicas.

El importe total de los tributos recaudados por el Estado, 271.935 millones, supone un incremento de un 6,4% en 2023 respecto a 2022, subiendo la recaudación de todos los impuestos, lo que se explica por el crecimiento del IPC, el consumo, la elevación de los salarios y las pensiones y de los beneficios empresariales.

Cuadro Nº 2 Distribución de declarantes por situación económica 2021

Tramos de ingresos (miles de euros)	Inactivas		Con pérdidas (*)		B. Imponible <= 0		B. Imponible > 0	
	Número	Distribución	Número	Distribución	Número	Distribución	Número	Distribución
<6	408.970	100	196.090	36,32%	514.383	47,25%	11.259	1,85%
6-60	0	0	136.087	25,21%	202.826	18,63%	94.652	15,59%
60 - 150	0	0	79.005	14,63%	133.108	12,23%	107.370	17,69%
150 - 300	0	0	49.776	9,22%	90.311	8,30%	98.516	16,23%
300 - 600	0	0	33.520	6,21%	63.728	5,85%	94.659	15,59%
600 - 1.500	0	0	23.969	4,44%	45.433	4,17%	92.294	15,20%
1.500 - 6.000	0	0	13.721	2,54%	25.652	2,36%	69.941	11,52%
6.000 - 12.000	0	0	2.860	0,53%	4.968	0,46%	13.497	2,22%
12.000 - 30.000	0	0	1.882	0,35%	3.307	0,30%	9.837	1,62%
30.000 - 45.000	0	0	1882	0,35%	3307	0,30%	9.837	1,62%
45.000 - 60.000	0	0	268	0,05%	399	0,04%	1.304	0,21%
60.000 - 90.000	0	0	256	0,05%	381	0,04%	1.332	0,22%
90.000 - 180.000	0	0	272	0,05%	390	0,04%	1.306	0,22%
>180.000	0	0	253	0,05%	353	0,03%	1.238	0,20%
TOTALES	408.970	100	539.841	100,00%	1.088.546	100,00%	607.042	100,00%
%	24,26%		32,03%		64,58%		36,01%	
Nº declaraciones presentadas								1.685.594

Unidades: importes en millones de euros

Fuente: estadísticas cuentas anuales I. Sociedades. AEAT y elaboración propia.

En el cuadro Nº 2 casi el 65% de las declaraciones presentadas tienen bases imponibles negativas o de cero euros, estando inactivas 408.970 entidades, lo que supone una cuarta parte del censo.

Por lo tanto, a pesar de la labor de depuración que viene llevando a cabo la AEAT, todavía una parte muy importante del censo de contribuyentes por este Impuesto está constituida por entidades que están pendientes de liquidarse. Seguramente esto se irá reduciendo en el futuro también por las sanciones que impone el ICAC a las entidades que incumplen la obligación mercantil de depósito de cuentas anuales.

Cuadro Nº 3. Declaraciones y cuota líquida por CCAA. Año 2021

Comunidad	Nº Empresas	% sobre total	C. Líquida	% sobre total
Andalucía	277.656	16,51%	2.011.646	10,89%
Aragón	48.433	2,88%	548.680	2,97%
P. Asturias	27.467	1,63%	211.719	1,15%
Canarias	64.677	3,85%	415.453	2,25%
Cantabria	16.932	1,01%	144.344	0,78%
Castilla-La Mancha	65.007	3,87%	464.716	2,52%
Castilla y León	72.793	4,33%	595.956	3,23%
Cataluña	333.205	19,81%	3.462.266	18,75%
Extremadura	27.354	1,63%	175.088	0,95%
Galicia	97.080	5,77%	667.186	3,61%
Islas Baleares	53.072	3,16%	594.005	3,22%
Madrid	346.824	20,62%	6.630.015	35,91%
Región de Murcia	51.852	3,08%	493.735	2,67%
La Rioja	11.401	0,68%	148.475	0,80%
C. Valenciana	187.969	11,18%	1.901.225	10,30%
Total	1.681.722	100,00%	18.464.509	100,00%

Unidad: importes de cuota líquida en miles de euros

Fuente: estadísticas cuentas anuales no consolidadas del IS por CCAA 2021y elaboración propia.

A la vista del cuadro nº 3 nos damos cuenta de que, en Madrid y Cataluña, con el 20% de los contribuyentes por este Impuesto en territorio común, suman cuotas líquidas muy diferentes: 6.630 y 3.462 millones de euros, respectivamente, lo que supone más de la mitad 54,66%, de las cuotas líquidas.

Las Comunidades Autónomas con un porcentaje recaudado significativamente mayor que el porcentaje de empresas en ellas radicadas sobre el total de territorio común son Aragón que recauda el 2,97% del total con solo 2,88% de empresas y Madrid que recauda el 35,91% del total con solo el 20,62% de empresas.

Cuadro Nº 4. Comparativa ingresos Impuesto por delegaciones Especiales

Comunidad	Ingresos 2023	Ingresos 2022	Ingresos 2021	Δ 23-22	Δ 23-21	Δ 22-21	23 %
Andalucía	2.631.686	2.516.652	2.321.863	4,57%	13,34%	7,74%	7,73%
Aragón	956.262	714.894	666.810	33,76%	43,41%	6,73%	2,81%
P. Asturias	347.727	275.510	279.229	26,21%	24,53%	-1,35%	1,02%
Baleares	1.296.598	951.938	510.588	36,21%	153,94%	46,36%	3,81%
Canarias	648.444	655.867	274.342	-1,13%	136,36%	58,17%	1,90%
Cantabria	1.237.738	1.347.244	323.202	-8,13%	282,96%	76,01%	3,64%
Castilla-La Mancha	756.015	579.191	480.438	30,53%	57,36%	17,05%	2,22%
Castilla y León	1.087.279	788.729	879.431	37,85%	23,63%	-11,50%	3,19%
Cataluña	7.303.651	6.201.056	5.818.136	17,78%	25,53%	6,18%	21,46%
Extremadura	282.558	224.745	203.302	25,72%	38,98%	9,54%	0,83%
Galicia	2.069.235	1.741.997	1.373.439	18,79%	50,66%	21,16%	6,08%
Madrid	11.313.336	12.087.551	10.390.894	-6,41%	8,88%	14,04%	33,24%
Región de Murcia	806.350	682.974	603.441	18,06%	33,63%	11,65%	2,37%
La Rioja	202.906	223.238	148.282	-9,11%	36,84%	33,58%	0,60%
Comunidad Valenciana	3.099.801	2.515.394	2.193.581	23,23%	41,31%	12,79%	9,11%
Servicios Centrales	744	758	811	-1,85%	-8,26%	-6,99%	0,00%
Total año	34.040.330	31.507.738	26.467.789	8,04%	28,61%	16,00%	100,00%

Unidad: miles de euros.

Fuente: Informe de recaudación tributaria. Ingresos por Delegaciones, sin tener en cuenta territorios forales, Ceuta y Melilla.

Según el cuadro nº 4, en el que comparamos la recaudación en cada Delegación Especial en 2023, 2022 y 2021, vemos cómo los ingresos de 2023 respecto a 2021 se han incrementado en casi un 29%, sin embargo si comparamos los ingresos con los de 2022, los ingresos solo se han incrementado en un 8%.

Es la Comunidad de Madrid, con el 33,24% la que más recauda por este Impuesto, seguida de Cataluña con el 21,46%. Por el contrario Extremadura, con el 0,83% y La Rioja con 0,60%, son los territorios con menor recaudación.

Cuadro Nº 5. Impuesto sobre Sociedades. Liquidación. Desglose por tipo de empresas. Año 2022.

	2022 (p)	2022 grupos	2022 no grupos
TOTAL			
Resultado contable positivo	271.407	148.077	123.330
Ajustes al Resultado contable	-88.629	-75.707	-12.923
Impuesto sobre Sociedades	43.375	21.115	22.260
Exención por doble imposición	-102.094	-70.638	-31.456
Provisiones por deterioro	-10.526	-10.304	-222
Otros	-19.384	-15.879	-3.504
Ajustes por consolidación	-12.135	-12.135	
Compensación de bases negativas de períodos anteriores	-19.416	-6.794	-12.621
Bases a tipos 0% y 1%	-3.573		-3.573
Base imponible positiva	147.654	53.441	94.212
<i>Tipo íntegro (%)</i>	24,63	25,23	24,29
Cuota íntegra	36.367	13.482	22.884
Deducciones	-4.032	-2.650	-1.383
Por doble imposición	-1.415	-1.217	-198
Otras	-2.617	-1.432	-1.185
Cuota líquida positiva	32.334	10.833	21.502
<i>Tipo efectivo sobre BI (%)</i>	21,90	20,27	22,82
<i>Tipo efectivo sobre RC>0 (%)</i>	11,91	7,32	17,43
- Pagos fraccionados devengados	29.496	16.261	13.235
- Retenciones y pagos a cuenta	5.292	1.120	4.173
Cuota diferencial devengada	-2.454	-6.548	4.094

Unidad: millones de euros

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria (año 2023) y elaboración propia

(p) Datos provisionales

En el análisis del Impuesto de 2022 que se ve en el cuadro nº 5, si bien se refleja un tipo efectivo sobre el resultado contable de 7,32% para los grupos y del 17,43% para entidades no integradas en grupos fiscales, creemos que esos porcentajes no significan gran cosa porque, en todo caso, para que fueran representativos habría que depurar el resultado contable con los ajustes inevitables como son la suma del propio impuesto -que forma parte de la base imponible-, restándole cuantías tan importantes como los dividendos y plusvalías exentos -que no es un incentivo sino un ajuste técnico para evitar doble imposición- o la compensación de bases imponibles negativas que, además, está limitada para entidades y grupos de tamaño medio y grande.

Los tipos efectivos sobre base imponible se acercan bastante a los nominales, aunque también habría que corregir en el cálculo algunas deducciones inevitables como son las que se utilizan para corregir la doble imposición jurídica y económica internacional.

Cuadro Nº 6. Tipos de gravamen países OCDE en 2023

Country	tax rate %	Country	tax rate %
Australia	30,00	Japan	29,74
Austria	24,00	Korea	26,50
Belgium	25,00	Latvia	20,00
Canada	26,21	Lithuania	15,00
Chile	27,00	Luxembourg	24,94
Colombia	35,00	Mexico	30,00
Costa Rica	30,00	Netherlands	25,80
Czechia	19,00	New Zealand	28,00
Denmark	22,00	Norway	22,00
Estonia	20,00	Poland	19,00
Finland	20,00	Portugal	31,50
France	25,83	Slovak Republic	21,00
Germany	29,94	Slovenia	19,00
Greece	22,00	Spain	25,00
Hungary	9,00	Sweden	20,60
Iceland	20,00	Switzerland	19,65
Ireland	12,50	United Kingdom	25,00
Israel	23,00	United States	25,76
Italy	27,81		

Fuente OCDE. Año 2023

En la comparativa con el resto de los países de la OCDE, quince de ellos tienen un tipo nominal superior al nuestro. Otros países como Bélgica, Francia Luxemburgo, Netherlands y United Kindow tienen uno igual o muy parecido al nuestro del 25%, y en el resto se aplican tipos inferiores, estando por debajo del 20% únicamente siete Estados. Llamativamente bajo es el tipo de Hungría que tiene el 9%.

Hay que indicar que en nuestro país se regulan tipos de gravamen más bajos del 23% para entidades no patrimoniales y con INCN inferior a un millón de euros y tipo del 15% para empresas emergentes y de nueva creación.

3. Novedades 2023

A continuación, resumimos las medidas aprobadas con efectos para 2023:

La Ley 31/2022 de Presupuestos Generales del Estado, aprueba un tipo de gravamen reducido del 23% para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1.000.000€ y, además, no tenga la consideración de entidad patrimonial.

También se establece un Régimen Fiscal Especial para las Illes Balears que consiste en una reducción en la base imponible de las empresas cuando doten, a cargo de sus beneficios, una reserva para inversiones. Se crea una bonificación del 10% por los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras.

Y se regula una amortización acelerada para determinados vehículos que entren en funcionamiento en 2023, 2024 y 2025 que consiste en multiplicar por 2 el coeficiente máximo de tablas fiscales para los siguientes vehículos: FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV.

El Real Decreto-ley 18/2022, regula una libertad de amortización para las inversiones en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables y que sean puestas a disposición del contribuyente a partir del 20 de octubre de 2022, y entren en funcionamiento en 2023. La cuantía máxima de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización es de 500.000€. Actualmente existe un proyecto de Ley que prorrogará esta libertad de la amortización.

La Ley 28/2022 aprueba un tipo impositivo del 15% para las empresas emergentes en el primer año en que tengan base imponible positiva y en los 3 siguientes. Además, podrán solicitar el aplazamiento de la deuda tributaria de los 2 primeros períodos impositivos en los que la base imponible sea positiva y no tendrán la obligación de realizar los correspondientes pagos fraccionados a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo inmediato posterior a cada uno de los dos primeros en que la base imponible sea positiva.

La Ley 38/2022, establece una medida transitoria para el período impositivo 2023, consistente en la no inclusión del 50% de las bases imponibles individuales negativas de las entidades integrantes de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal para la determinación de la base imponible consolidada de dicho grupo. La parte no compensada se aplicará a partes iguales en los próximos 10 años sin límite alguno.

También se regulan medidas para el financiador en las inversiones en producciones cinematográficas españolas y extranjeras que podrá aplicar la deducción en cualquier fase de la producción con el límite del 25%, y no la aplicará cuando exista vinculación entre él y el productor.

El Real Decreto-ley 4/2023, regula una exención para las ayudas que deriven de la Política Agraria Comunitaria (PAC), en particular, de las ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (denominados ecorregímenes), coordinándose de este modo el tratamiento otorgado a tales ayudas con el que ya se aplica en el ámbito del Impuesto sobre la Renta.

La Ley 12/2022 aprueba una deducción, que aunque es aplicable a los ejercicios sociales que se inicien a partir del 2 de julio de 2022, en la mayoría de los casos será aplicable a partir de 2023, y que consiste en deducir el 10% de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000€, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341.

El Real Decreto-ley 5/2023, extiende la amortización acelerada para los vehículos eficientes energéticamente, - multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas-, a las inversiones en nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos, de potencia normal o de alta potencia afectas a actividades económicas, y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025.

El Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, aprueba relevantes modificaciones en la Ley 49/2002 del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, con efectos desde el 1 de enero de 2024. En concreto el porcentaje de deducción de los donativos, pasa del 35 al 40%. Se reduce de 4 a 3 años el número de ejercicios durante los cuales el donante debe realizar donativos a una misma entidad por importe igual o superior a los del ejercicio inmediato anterior, con el fin de acceder a la deducción del 50%. También se incrementa en 5 puntos porcentuales, pasando del 10 al 15%, el límite que opera sobre la base imponible del período, a efectos de determinar la base de la deducción.

4. Últimos criterios jurisprudenciales y administrativos 2023-2024

A continuación, recopilamos algunos criterios jurisprudenciales y administrativos que se han aprobado durante 2024-2023 y que hemos incorporado al documento:

Criterios de los Tribunales de Justicia

- Tribunal Constitucional, de 18 de enero de 2024, ha declarado inconstitucionales algunas de las medidas adoptadas por el Real Decreto-ley 3/2016 porque vulneran el art. 86.1 Constitución Española. En concreto, la fijación de topes más severos para la compensación de bases imponibles negativas a las grandes empresas, la introducción de un límite a la aplicación de las deducciones por doble imposición y la obligación de integrar

automáticamente en la base imponible los deterioros de participaciones que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores.

- Tribunal Supremo, 21 de marzo de 2024, el reconocimiento y comprobación de los beneficios e incentivos fiscales para la aplicación de regímenes tributarios especiales corresponde tanto a los órganos de gestión como de inspección.
- Tribunal Supremo, 13 de marzo de 2024, si las retribuciones de los miembros del consejo de administración están acreditadas y contabilizadas, su no previsión en los estatutos sociales y su incumplimiento no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y, sin más, la improcedencia de su deducibilidad. No es admisible que un gasto salarial que está directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible.
- Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2024, una sociedad puede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, siempre que su imputación en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito. La Dirección General de Tributos, en consulta V1348-23, fijó el criterio de no permitir la deducción del gasto contabilizado en un ejercicio posterior al de devengo si éste correspondía a un período ya prescrito.
- Tribunal Supremo, 14 de febrero de 2023, a los efectos de computar el plazo de presentación de la autoliquidación, los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo, deben computarse de fecha a fecha; y los 25 días naturales a los que alude el precepto, en la forma expresada por el art. 5 del Código Civil.
- Tribunal Supremo, de 31 de marzo de 2023, la regularización por una operación vinculada concluyó con un incremento de los rendimientos de actividades económicas del socio a efectos del Impuesto sobre la Renta y una reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la sociedad. Para el Tribunal, la sociedad tiene legitimación activa para impugnar la liquidación administrativa, con independencia de que, por el ajuste realizado por la administración, al aplicar la regla de operaciones vinculadas, resulte una menor carga tributaria para ella.
- Tribunal Supremo, de 27 de junio de 2023, en relación con la deducción del gasto de las retribuciones de los administradores, se interpreta que serán deducibles si están contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos sociales, sin que haga falta que se aprueben por la junta general.

- Tribunal Supremo, de 25 de julio de 2023, interpreta que cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad deudas inexistentes, a los efectos de la presunción de la existencia de rentas no declaradas, el registro contable no controvertido es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta, consecuencia de tal presunción, deba imputarse a un período impositivo, distinto al más antiguo de entre los no prescritos.
- El Tribunal Supremo, de octubre del 2023, determina que es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones.
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 13 de junio de 2023, interpreta que las escisiones totales no proporcionales pueden aplicar el régimen especial de reestructuración empresarial, aunque el patrimonio escindido no sea rama de actividad. La Ley del Impuesto condiciona la aplicación del régimen especial, respecto de las escisiones totales no proporcionales, a que los patrimonios adquiridos constituyan ramas de actividad. Sin embargo, la Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros no exige el requisito regulado en nuestra normativa interna.

Resoluciones de la Administración

- Resolución del TEAC, de 22 de abril de 2024, cuando se haya declarado que una operación FEAC ha tenido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, se debe eliminar exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal obtenida por la aplicación de dicho régimen que se muestren abusivos o irregulares. Esa eliminación también puede afectar al inicial diferimiento que proporcionó la aplicación del régimen, cuando resulte necesario para la eficaz corrección del abuso producido, ya que ningún efecto fiscal puede ser inmune a las consecuencias de la acreditación de que se llegó a él de modo fraudulento o abusivo.
- Resolución de 22 de febrero de 2024, se acepta el criterio de la sentencia del Tribunal Constitucional, que consideró que la aprobación de algunas de las medidas adoptadas por el Real Decreto-ley 3/2016 vulneran el artículo 86.1 de la Constitución Española. Entiende que, al haber quedado sin validez y, por tanto, sin efecto, las normas citadas anteriormente la consecuencia, lógica y directa, es tener en cuenta en los procedimientos abiertos la normativa del Impuesto sobre sociedades vigente antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley citado.
- Resolución de 22 de febrero de 2024, acoge la doctrina del Supremo, sobre la teoría del vínculo y pasa a considerar gasto deducible la retribución de los administradores por ejercer funciones directivas cuando, además, prestan un servicio real, efectivo y al margen de su

cargo de administrador. No obstante, matiza que, en el caso de que se hubiera determinado la remuneración por su estricta condición de consejero es necesario un estricto cumplimiento de las normas mercantiles, es decir carácter no gratuito del cargo, fijación con certeza del sistema retributivo a seguir, para éstos, en los estatutos con el suficiente grado de certeza.

- Resolución del TEAC, de 24 de julio de 2023, el tipo impositivo reducido del 15% lo pueden aplicar las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas y sólo resulta de aplicación en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el período impositivo siguiente.
- Resolución del TEAC, de 22 de marzo 2023, en línea con el Alto Tribunal, aclara que las actuaciones que impliquen investigaciones o comprobaciones sobre obligados tributarios, acogidos a los regímenes especiales deben ser llevadas a cabo por los órganos de inspección. No obstante, matiza que ello no obsta para que las comprobaciones administrativas, respecto a sociedades que tributen conforme a algún régimen especial, puedan ser realizadas por los órganos de gestión, cuando el objeto de tales actuaciones no se refiera al examen del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de dicho régimen y que la regularización se fundamente en las reglas comunes del impuesto.

Consultas de la Dirección General de Tributos

- Consulta V0327-24, de 7 de marzo de 2024, a efectos de la reserva de capitalización, la reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios, no se computa a la hora de determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de dichos fondos propios.
- Consulta V3250-23, de 19 de diciembre de 2023, un establecimiento permanente puede dotar la reserva de capitalización, en la medida en que disponga de una estructura de capital adecuada tanto a la organización como a las funciones que desempeña, el cómputo del incremento de fondos propios se realizará en sede del establecimiento permanente, con independencia de la evolución de los fondos propios de la casa central.
- Consulta V2214-23, de 27 de julio de 2023, determina que los motivos económicos válidos no constituyen un requisito sine qua non para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino que su ausencia constituye una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal. Cuando la Administración aprecie la persecución de una ventaja fiscal, procederá a eliminar esta última, sin regularizar el diferimiento, que es propio del régimen especial, y sin perjuicio del régimen sancionador que pudiera corresponder.

- Consulta V0863-23, de 12 de abril de 2023, en el caso de una entidad de nueva creación que aún no ha prestado servicios, que la actividad desarrollada por la sociedad de nueva creación no es una sucesión de actuaciones meramente preparatorias de la actividad de comercialización del juego on line, sino que se trata de un eslabón de la referida actividad comercial que ha determinado una secuencia de actuaciones claramente tendentes a la producción o distribución de bienes y servicios en el mercado y, por lo tanto, ha iniciado una actividad económica.
- Consulta V0309-23, de 16 de marzo de 2023, ante la cuestión de si es posible el abono anticipado de la deducción de cine por insuficiencia de la cuota íntegra, aunque la sociedad quede comprendida en el ámbito de aplicación de la tributación mínima, interpreta que, una vez determinada por la entidad la cuota líquida mínima, podrá aplicar la cuantía pendiente de la deducción y solicitar, respecto de la cuantía que no haya podido ser deducida por insuficiencia de cuota, el abono a la Administración tributaria.
- La Agencia Estatal de la Administración Tributaria, publicó, el 5 de mayo de 2023, una Nota relativa a la aplicación por el grupo de consolidación fiscal de bases imponibles negativas y deducciones procedentes de ejercicios anteriores. Por un lado, se determina cómo se ha de realizar el reparto de las bases imponibles negativas y de las deducciones del grupo en caso de pérdida del régimen o extinción del grupo o de salida de alguna de las entidades que lo integran y, por otro lado, se analiza cómo debe aplicar el grupo las bases imponibles negativas y deducciones generadas por cualquiera de las entidades que integren el grupo de consolidación fiscal con anterioridad a su incorporación al mismo.

5. Algunos aspectos a tener en cuenta

5.1. Obligación de declarar

En principio todas las entidades quedan obligadas a presentar la declaración, salvo las entidades parcialmente exentas cuando sus ingresos totales no superen 75.000€ anuales, que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000€ anuales y que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

Plazo voluntario de presentación

Si el período impositivo coincide con el año natural, el día 25 de julio será el último para pagar la deuda tributaria al tiempo de presentar la declaración, si se opta por domiciliar el pago la fecha máxima de presentación será el 20 de julio.

En las localidades en que el último día del plazo voluntario de presentación sea festivo o sábado, los contribuyentes podrán presentar la declaración hasta el primer día hábil siguiente.

® Tenga en cuenta que:

<p>Si presenta la autoliquidación en plazo sin realizar el ingreso, al día siguiente se inicia el período ejecutivo, devengándose los recargos que correspondan: 5, 10 ó 20%, en función de si satisface la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio, en período voluntario o después, respectivamente, exigiéndose, asimismo, intereses de demora. No entra la deuda en apremio si en período voluntario se solicita el aplazamiento o fraccionamiento</p>
<p>Si no se presenta la autoliquidación, y es la Administración tributaria la que requiere el pago, es posible que imponga una sanción de entre el 50 y el 150% del total de la deuda, sin perjuicio de que se reduzca por conformidad o pronto pago</p>
<p>Si el contribuyente presenta autoliquidación sin requerimiento previo pasado el plazo voluntario, y hasta con un año de retraso, si resulta una cantidad a ingresar, se le aplicarán los recargos por declaración extemporánea del 1%, más otro 1% adicional por cada mes completo de retraso en que se presente la autoliquidación o declaración respecto del plazo establecido para la presentación e ingreso. Trascurrido el año de retraso, tendrá que pagar un 15% más intereses de demora por el período de tiempo que haya transcurrido después del año</p>
<p>Si no se presenta la autoliquidación en período voluntario y tiene bases negativas pendientes de compensación, el Tribunal Supremo, de 30 de noviembre de 2021, entiende que podrá compensarlas, zanjando la controversia que existía al considerar la Administración que la compensación es una opción que solo se puede ejercitar en el período voluntario de autoliquidación (TEAC, de 4 de abril de 2017)</p>
<p>Si no presenta en plazo o no aplica la libertad de amortización en esta autoliquidación, la Administración entiende que después ya no puede aplicarla porque es una opción que solo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración (TEAC, de 14 de febrero de 2019)</p>
<p>No se puede modificar la opción de imputación por la regla especial de operaciones a plazo (que es a medida que sean exigibles los cobros) en autoliquidación presentada fuera de plazo. Solo puede ejercitarse la opción de imputar según devengo cuando se declara dentro del período voluntario (TEAC, de 14 de mayo de 2019)</p>

Contribuyentes con ejercicios quebrados

El Alto Tribunal interpreta que, a los efectos de computar el plazo de presentación de la autoliquidación, debe de estarse a las reglas generales en materia de cómputo de plazos, de manera que los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo deben computarse de fecha a fecha; y los 25 días naturales a los que alude el precepto, en la forma expresada por el art. 5 del Código Civil, que indica que siempre que no se establezca otra cosa, en los plazos señalados por días a contar de uno determinado, quedará éste excluido del cómputo, el cual

deberá empezar en el día siguiente; y si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha (Tribunal Supremo, de 14 de febrero de 2023).

EJEMPLO

Enunciado

Una empresa cierra su ejercicio correspondiente a 2021-2022 el 30 de septiembre de 2022.

Solución

- El plazo de los 6 meses se computa de fecha a fecha. En este caso hasta 30 de marzo de 2023 (30 de septiembre 2021 – 30 de marzo 2022).
- El plazo de los 25 días naturales se computa a partir del día siguiente a la finalización de los 6 meses. Por lo que el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto concluyó el 24 de abril de 2023 (31 de marzo –24 de abril).

Prescripción de tributaria

El plazo de prescripción a efectos tributarios es de cuatro años por lo que durante ese tiempo habrá de conservarse los justificantes de los datos presentados en las liquidaciones y declaraciones, pues pueden ser exigidos por la Administración tributaria.

® Tenga en cuenta que:

- El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación, así como de las deducciones, prescribe a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación o a la deducción. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.
- El plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, previsto en el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se ha de computar de fecha a fecha con independencia de

que el último día de dicho plazo sea hábil o inhábil". (Tribunal Supremo, de 17 de abril de 2024).

5.2. Aplazamiento o fraccionamientos de la deuda tributaria

Si la cuota resulta a ingresar y está atravesando algún problema de liquidez transitoria, una buena solución es solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria.

® Tenga en cuenta que:

- Si las solicitudes se refieren a una deuda cuyo importe global es igual o inferior a 50.000€¹, no se exigirán garantías para las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de la deuda cuando se encuentren tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo de pago, sin perjuicio del mantenimiento, en este último caso, de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de la presentación de la solicitud.
- Cuando se presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y el importe total de deuda pendiente sea igual o inferior a 3.000€, se resolverá de forma automatizada en atención a la propuesta de plazos que el obligado al pago haya indicado en su solicitud, siempre que el importe de cada uno de los plazos resultantes, excluidos intereses, no sea inferior a 50€.
- Cuando se presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y el importe total de deuda pendiente sea superior a 3.000€ e inferior a 50.000€, se resolverá de forma automatizada en atención a la propuesta de plazos que el obligado al pago haya indicado en su solicitud, siempre que no supere los plazos máximos de 12 plazos mensuales si el obligado al pago tiene la condición de persona jurídica.

5.3. Contribuyentes

Las entidades que se recogen en el siguiente cuadro son contribuyentes del Impuesto cuando tengan su residencia en territorio español, por lo que deberán integrar todas las rentas, con independencia del lugar en donde se hayan obtenido.

¹ La Orden HFP/311/2023, elevó el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de 30.000€ a 50.000€. Este nuevo importe afecta a las deudas derivadas de derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública Estatal y solo afectará a las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento que se soliciten a partir del 15 de abril de 2023.

Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil
Las sociedades agrarias de transformación
Las uniones temporales de empresas y uniones temporales y las Sociedades de desarrollo industrial regional
Las siguientes instituciones de inversión colectiva: fondos de inversión, fondos de capital-riesgo; fondos de de inversión colectiva de tipo cerrado; otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado; las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado; fondos de pensiones; fondos de regulación del mercado hipotecario; fondos de titulización; y los fondos de garantía de inversiones y de Activos Bancarios
Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común

® Tenga en cuenta que:

- Las sociedades civiles que por la naturaleza de su actividad, forma de organización, o por voluntad de las partes, no estuviesen acogidas a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, se consideran contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (TEAC, de 22 de septiembre de 2022).
- Cuando una sociedad civil ejerce dos o más actividades, si una de ellas tiene "objeto mercantil", se la debe considerar sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, siendo irrelevante que esa actividad sea accesorio (TEAC, de 22 de septiembre de 2022).
- Las sociedades civiles alcanzan la personalidad jurídica cuando se constituyen mediante escritura pública o mediante documento privado si, en este último caso, la Administración tributaria les hubiera asignado el NIF correspondiente (DGT V3340-19).
- No se considera que tienen objeto mercantil y, por lo tanto, tributan por el Impuesto sobre la Renta, las sociedades civiles que realicen actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, mineras, así como las profesionales adaptadas a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales (DGT V0166-17).
- Sociedad civil que desarrolla la actividad de asesoramiento fiscal, laboral, contable o servicios de administración de fincas, en tanto en cuanto no esté sometida a la Ley 2/2007, de sociedades profesionales, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades (DGT V0582-19).
- Como la sociedad civil tiene personalidad jurídica –porque sus pactos no son secretos- y carácter mercantil –porque no está sometida a la ley 2/2007 de sociedades profesionales-, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto y, por lo tanto,

estará obligada a retener o a ingresar a cuenta por aquellas rentas que satisfaga sobre las que la normativa obliga a retener (DGT V1191-20).

5.4. Índice de entidades

En cada Delegación de la AEAT se lleva un índice de entidades en el que son objeto de inscripción las entidades con domicilio fiscal dentro de su ámbito territorial, con excepción de las entidades exentas.

Preste atención porque la AEAT, previa audiencia de los interesados, podrá acordar la baja provisional en el índice de entidades en los siguientes casos:

Si los débitos tributarios de la entidad con la Hacienda Pública del Estado sean declarados fallidos de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación
Si la entidad no ha presentado la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a tres periodos impositivos consecutivos
Cuando se acuerde la baja provisional en el índice de entidades, se podrá dar de baja, además, al obligado tributario en los Registros de Operadores Intracomunitarios y de Devolución Mensual

® Tenga en cuenta que:

- El acuerdo de baja provisional será notificado al Registro Mercantil correspondiente, que deberá extender en la hoja abierta a la entidad afectada una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse ninguna inscripción que a aquélla concierna sin presentación de certificación de alta en el índice de entidades.
- Cuando se hubiera dictado acuerdo de baja provisional como consecuencia de no haber presentado la declaración correspondiente a tres períodos impositivos y, posteriormente, la entidad presentara las declaraciones omitidas, se acordará la rehabilitación de la inscripción en el índice y se remitirá el acuerdo al Registro Público en el que se hubiera extendido la nota marginal correspondiente para la cancelación de la misma.
- El acuerdo de baja provisional no exime a la entidad de ninguna de las obligaciones tributarias que le pudieran incumbir.
- La entidad que está dada de baja en el índice de entidades no podrá compensar las bases imponibles negativas en el caso de que la mayoría del capital social hubiere sido

adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con participación inferior al 25%, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

Revocación del NIF

La publicación de la revocación del número de identificación fiscal asignado en el Boletín Oficial del Estado (BOE), determinará la pérdida de validez a efectos identificativos de dicho número en el ámbito fiscal.

Asimismo, la publicación determinará que las entidades de crédito no realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos bancarios en que consten como titulares o autorizados los titulares de dichos números revocados, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal.

La revocación del NIF se publicará en el BOE y determina su pérdida de validez a efectos identificativos en el ámbito fiscal hasta que se rehabilite dicho número. Las consecuencias de tener el NIF revocado son:

Imposibilidad de realizar inscripciones en el registro público correspondiente, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal
Abstención del notario para autorizar cualquier instrumento público relativo a declaraciones de voluntad, actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento, contratos y negocios jurídicos de cualquier clase, así como la prohibición de acceso a cualquier registro público, incluidos los de carácter administrativo salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal
En las certificaciones registrales de la entidad titular del número revocado constará que el mismo está revocado
Imposibilidad de realizar cargos y abonos en cuentas o depósitos abiertos en entidades de crédito
Imposibilidad de obtener el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias.
Baja en el Registro de operadores intracomunitarios (ROI) y en el de Devolución Mensual (REDEME)
El Real Decreto 249/2023 reconoce una nueva causa de revocación del NIF en caso de incumplimiento durante cuatro ejercicios consecutivos de la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil que solo se podría rehabilitar si se constata su subsanación

® Tenga en cuenta que:

- En todas las certificaciones registrales de la entidad titular del número revocado debe constar que el mismo está revocado. No obstante, no impedirá a la Administración Tributaria exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes.

- La admisión de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que conste un número de identificación fiscal revocado quedará condicionada a la rehabilitación del citado número de identificación fiscal.

5.5. Exenciones

Entidades exentas

No van a tributar nada por el impuesto, por estar exentas, las siguientes entidades: el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales, organismos autónomos, Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito, Instituto de España, las Reales Academias, etc.

Otras van a estar parcialmente exentas, por lo que es necesario chequear qué ingresos se imputan y cuáles no, y determinar que gastos son deducibles y cuáles no lo son.

A continuación, enumeramos algunas entidades que se encuentran parcialmente exentas:

Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que aplican la ley 49/2002
Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en la Ley 49/2002
Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas
Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores
Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización
Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio
Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas
Los partidos políticos

Rentas exentas

No se integrarán en la base imponible las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

- La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:
 - Abandono definitivo del cultivo del viñedo.
 - Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
 - Prima al arranque de plataneras.
 - Abandono definitivo de la producción lechera.

- Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.
 - Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.
 - Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.
 - Ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (ecorregímenes)²
- La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria:
 - Por la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque.
 - Por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países.
 - Por el abandono definitivo de la actividad pesquera.
 - La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas.
 - La percepción de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas.
 - La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades que sólo afectará a los animales destinados a la reproducción.
- ® Tenga en cuenta que:
- Para calcular la renta que no se integrará en la base imponible se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos afectos a las actividades.
 - Cuando el importe de estas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

5.6. Residencia y domicilio fiscal

Se consideran residentes en territorio español las entidades que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas, que tengan en territorio español su domicilio social o la sede de dirección efectiva. A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección

² [Real Decreto-ley 4/2023, de 11 de mayo](#), con efectos 13 de mayo de 2023.

efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

Si la empresa ha trasladado su residencia fuera del territorio español deberá integrar la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales, excepto que los mismos hayan quedado afectos a un establecimiento permanente (EP) de la entidad situado en territorio español³.

Cuando el contribuyente transfiera dichos elementos a un Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE), en este último caso con acuerdo de asistencia mutua en materia de cobros de créditos tributarios, podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria por 1/5 partes iguales. Este fraccionamiento devengará intereses de demora, pero no se exigirán garantías para su concesión, excepto que los órganos de recaudación aprecien –en los 6 meses siguientes al final del período voluntario de autoliquidación- indicios de que podría no cobrarse la deuda. En ese caso, si no se prestan las garantías adecuadas, o no se ingresa la totalidad de la deuda, se iniciará el período ejecutivo⁴.

® Tenga en cuenta que:

- Si en el domicilio social no está centralizada la gestión administrativa y la dirección del negocio, se atenderá al lugar en el que se realice dicha gestión o dirección. Si ninguno de los dos criterios anteriores permitiese la localización del domicilio fiscal, la norma señala que será el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.
- La Administración tributaria podrá presumir que una entidad, radicada en algún país o territorio de nula tributación, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, salvo prueba en contrario.
- Una sociedad se constituye conforme a las leyes estonias y estará domiciliada allí. Ahora bien, el hecho de que su único accionista y director resida en España determinara que la dirección y el control del conjunto de las actividades de la entidad radica en territorio español, por lo que la sociedad podría ser considerada residente fiscal en España (DGT V1964-20).

³ El pago de esta deuda tributaria, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE) que haya celebrado un acuerdo con España o con la UE sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios, podrá ser fraccionado en un plazo de 5 años y se deberá de optar en la última declaración que se presenta del Impuesto.

⁴ El fraccionamiento pierde su vigencia cuando los elementos afectados sean objeto de transmisión a terceros, cuando se trasladen con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE, cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a un Estado fuera de la UE o del EEE, si se encuentra en liquidación, concurso o procedimiento equivalente o si no efectúa el ingreso del fraccionamiento en plazo.

EJEMPLO

Enunciado

Una empresa española traslada su domicilio social y toda su producción a Francia por motivos de abaratamiento de costes. La valoración fiscal de la empresa es de 6.000.000€, siendo su valor en el mercado de 8.500.000€.

Solución

- La empresa española puede optar por imputar en la base imponible del período impositivo la totalidad de la plusvalía tácita: 2.500.000€.
- Puede fraccionar la deuda en 5 años, pagando los primeros 500.000€ en la declaración del período impositivo de salida de la empresa de España (se devengan intereses de demora por el resto de las fracciones).

5.7. Inscripción en el Registro Mercantil

Hasta que la sociedad no quede inscrita en el Registro Mercantil no alcanzará la personalidad jurídica y, mientras tanto, tributará por el régimen de atribución de rentas, por tanto, estas sociedades solo serán contribuyentes si al cierre de su ejercicio social se encuentran inscritas en el Registro público correspondiente. La fecha de inscripción será la del asiento de presentación, salvo que se anule como consecuencia de la calificación defectuosa por el Registrador (Audiencia Nacional, de 3 de marzo de 2016).

Hasta que una entidad no cause baja en el Registro Mercantil, sigue obligada a presentar la declaración del Impuesto, con independencia de que la base imponible sea cero, lo que ocurre a menudo con las sociedades inactivas.

® Tenga en cuenta que:

- En un proceso de fusión o escisión, la entidad disuelta estará obligada a presentar la declaración del Impuesto, aunque sea con cuota cero, hasta que no se inscriba la operación en el Registro Mercantil. Y la entidad beneficiaria no se subrogará en los derechos y obligaciones de la entidad disuelta hasta que no se produzca la inscripción de la operación en el Registro Mercantil.

- Para que la sociedad que se liquida pueda compensar las bases imponibles negativas pendientes sin límite, es necesario que se haya inscrito la cancelación de la entidad en el Registro Mercantil.
- Y para que la renta negativa que se le produce al socio persona jurídica, tras la extinción de la sociedad participada, sea deducible, es necesario que se produzca la inscripción de la disolución en el Registro Mercantil⁵.

5.8. Transformación jurídica de la sociedad

Si la sociedad ha transformado su forma societaria o ha modificado su estatuto, de tal manera que ha pasado a tributar a un tipo impositivo distinto al que tenía o, bien le es de aplicación un régimen tributario distinto, 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.

Es decir, 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.

® Tenga en cuenta que:

- Una sociedad civil que se transforma en sociedad limitada continuando con la misma actividad empresarial, no puede aplicar el tipo reducido del 15% al no entenderse que se inicia una nueva actividad económica (DGT V2019-21).
- En caso de que se produzca la transformación jurídica de una sociedad se podrá solicitar el NIF de la nueva forma jurídica antes de su inscripción en el Registro Mercantil, siempre que se acredite que la escritura de transformación se ha presentado en el Registro Mercantil y la inscripción se ha dejado pendiente hasta que se aporte el NIF asignado a la nueva entidad.

EJEMPLO

Enunciado

⁵ El socio podrá deducir la pérdida con independencia del porcentaje de participación que tenga, aunque la pérdida se reducirá por los dividendos recibidos en los últimos 10 años si no ha tributado por ellos.

Una asociación, que tributa por el régimen especial de entidad parcialmente exenta, ha transformado su estatuto jurídico pasando a ser una fundación desde el 1 de enero de 2022, por lo que tributará al tipo del 10% por las operaciones no exentas. El día 1 de enero de 2024 transmite un terreno por 280.000€, que fue adquirido por la asociación por 120.000€ el día 1 de enero de 2014. La venta no se encuentra exenta.

Solución

- El tiempo que ha tenido la fundación el elemento patrimonial cuando tributaba al tipo general (25%) ha sido de 8 años [1 de enero de 2014 hasta el 1 de enero de 2022]. La base imponible sujeta al 25% = $160.000 \times 0,25 \times 8/10 = 32.000€$.
- El tiempo que ha tenido la fundación el elemento patrimonial cuando tributa al tipo reducido del 10% ha sido de 2 años [1 de enero de 2022 hasta el 1 de enero de 2024]. La base imponible sujeta al 10% = $160.000 \times 0,10 \times 2/10 = 3.200€$.
- Ganancia patrimonial no exenta: $32.000 + 3.200 = 35.200€$.

5.9. Obligaciones contables

Los contribuyentes por este Impuesto están obligados a llevar contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

Las entidades que utilicen, a efectos contables, un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos diferente al devengo deberán presentar una solicitud ante la Administración tributaria con, al menos, 6 meses de antelación a la conclusión del primer período impositivo respecto del que se pretenda que tenga efectos, para que tenga eficacia fiscal.

Las entidades que apliquen el régimen especial de entidades parcialmente exentas llevarán la contabilidad de tal forma que se permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas.

En el caso de inscripción en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras se deberá de disponer de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos o indirectos, correspondientes a las actividades acogidas al régimen, así como los activos afectos a las mismas.

Las sociedades que apliquen el régimen especial de arrendamiento de viviendas tienen que 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.

Las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI) como realizan conjuntamente la actividad de promoción inmobiliaria y la de arrendamiento de inmuebles urbanos, deben de llevar una contabilización separada para cada inmueble promovido o adquirido, con el desglose que resulte necesario para identificar la renta correspondiente a cada inmueble. Si realiza otras actividades accesorias, estas deben contabilizarse de forma separada para determinar la renta procedente de las misma.

Figurarán en contabilidad separadamente los resultados extracooperativos derivados de las operaciones por la actividad cooperativizada realizada con terceros no socios, los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades, o los extraordinarios procedentes de plusvalías que resulten de operaciones de enajenación de los elementos del activo inmovilizado, con las siguientes excepciones.

Algunas consecuencias de no llevar correctamente la contabilidad:

Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad
Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del contribuyente cuando éste ostente la posesión sobre ellos
Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes
Una contabilidad que no estuviera debidamente legalizada no constituiría prueba válida para demostrar la procedencia de la deuda de un período prescrito
Será causa de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida la falta de contabilización separada de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios

® Tenga en cuenta que:

- Para el Alto Tribunal el legislador no exige una prueba extracontable a efectos de la imputación de la renta y, por lo tanto, cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad deudas inexistentes, a los efectos de la presunción de la existencia de rentas no declaradas, el registro contable no controvertido es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta, consecuencia de tal presunción, deba imputarse a un período impositivo, distinto al más antiguo de entre los no prescritos (Tribunal Supremo, de 25 de julio de 2023).
- La sociedad civil, cuando es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, deberá llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o según lo

establecido en las normas por las que se rigen. La Dirección General no es competente para pronunciarse sobre la obligación de la presentación de las cuentas anuales ante el Registro Mercantil (DGT V2807-16).

- En el caso en que la Inspección tuviera conocimiento de que una entidad tenía importantes fondos en una caja de seguridad de un banco que no estaban registrados en contabilidad, el Tribunal interpretó que la entidad no demostró ni el momento en que los fondos fueron depositados ni el origen de los mismos, afirmando que “es evidente que la suma hallada no pudo generarse con la actividad desarrollada cuyas rentas ha declarado, sino que o bien no declararon correctamente o bien aquellas tuvieron un origen o fuente que la interesada no prueba” (Audiencia Nacional 5 de diciembre de 2019).
- Una vez probado por la Inspección que una deuda no existe, es precisamente la contabilidad, si se encuentra legalizada, con lo que se puede probar, entre otros medios, la fecha del registro de la deuda que no se considera por falta del debido soporte documental y del hecho de que haya prescrito el derecho a liquidarla (Tribunal Supremo 5 de octubre de 2012).
- La Inspección se limitará a constatar si el error contable alegado que determina la inexistencia de desequilibrio patrimonial ha sido subsanado o corregido en las cuentas anuales correspondientes, sin entrar a valorar si el error existió realmente o no conforme a la normativa contable puesto que la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables aplicados por la Inspección (TEAC 22 de abril de 2021).

5.10. Periodo impositivo

Si el periodo impositivo de la entidad ha sido inferior a 12 meses, bien porque sea de nueva creación, haya estado inactiva parte del año o se haya disuelto durante el ejercicio, deberá de prorratear ciertas magnitudes y cuantías del Impuesto.

Enumeramos algunas:

Para determinar si una empresa es de reducida dimensión, el importe neto de la cifra de negocios (INCN) que ha de tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado efectivamente la actividad, pero elevándose al año
Si va a compensar bases imponibles negativas, el límite del 1.000.000€ deberá prorratearse en función de los días del período impositivo respecto del año
Deberá prorratear el límite del 1.000.000€ de la limitación de los gastos financieros por los días del período impositivo respecto del año

El importe de la reserva de nivelación no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año
--

Para aplicar la libertad de amortización de elementos nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300€, el límite de 25.000€ para el conjunto de estos activos se prorrateará en función de los días del período impositivo respecto del año
--

Para aplicar el tipo reducido del 23% el INCN que se ha de tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado efectivamente la actividad, pero elevándose al año
--

® Tenga en cuenta que:

- En todo caso concluirá el período impositivo:
 - Cuando la entidad se extinga.
 - Tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.
 - Se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad, y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante.
 - Se produzca la transformación de la forma societaria de la entidad, o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto.
- No obstante, una sociedad anónima que se transforma en sociedad limitada no concluye período impositivo, al no modificarse el tipo de gravamen.
- Una cooperativa que se transforma en sociedad limitada concluye período impositivo al modificarse el tipo de gravamen y su régimen fiscal.
- Una sociedad limitada que tributaba por el régimen general y pasa a tributar según el régimen de empresas de reducida dimensión, no concluye su período impositivo porque no existe una modificación de la forma jurídica ni de su régimen jurídico.

5.11. Importe neto de la cifra de negocios (INCN)

Según la normativa mercantil el INCN se compone de las siguientes cuentas: (700), (701), (702), (703), (704), (705), (706), (708) y (709).

Ingresos a chequear para determinar si forman o no parte de la cifra de negocios:

Forman parte

Conceptos	SI (signo)	NO
Ventas y prestaciones de servicio	+	
Descuentos comerciales, rappels y devoluciones	-	
Descuentos por pronto pago	-	
Productos consumidos por la propia empresa o trabajos realizados para sí misma		X
Permutas no comerciales		X
Permutas de inmovilizado		X
Permutas de bienes del tráfico de la empresa	+	
Subvenciones de capital		X
Subvenciones de explotación (salvo que se otorguen en función de unidades de producto)		X
Impuesto sobre el Valor Añadido		X
Impuestos especiales		X
Ingresos financieros		X
Ingresos financieros de entidades de crédito o holding financieras	+	

Aunque esta magnitud no está definida en la normativa del Impuesto sino en la norma mercantil, es necesario a final de año conocer los importes que deben formar parte del INCN pues son varios los preceptos de la norma que se refieren a ella para aplicar, en unos casos, beneficios fiscales y, en otros, para limitar la utilización de ciertos créditos fiscales.

Va a establecer si procede aplicar el tipo de gravamen del 23%. Podrá aplicarse si el INCN del período impositivo inmediatamente anterior es inferior a 1.000.000€ y, además, la entidad no es patrimonial.
Es la magnitud que va a determinar si procede aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD). Tributará por ese régimen si el INCN del período impositivo inmediatamente anterior es inferior a 10.000.000€.
Es la referencia que determina si se deben documentar las operaciones realizadas entre partes vinculadas y si esa documentación ha de ser íntegra o simplificada También si se tiene que aportar la información país por país.
Es la cuantía sobre la que se fija el máximo de los gastos deducibles por atenciones a clientes o proveedores: 1% del INCN del propio ejercicio.
Es el importe a tener en cuenta para aplicar la exención plena de los dividendos o de las plusvalías generadas por la venta de participaciones, siempre que se cumplan una serie de requisitos. (entre ellos que el INCN del periodo impositivo anterior sea inferior a 40.000.000€).

Si el INCN del año anterior supera los 20.000.000€ la cuota líquida no podrá ser inferior al 15% de la base imponible positiva.

Si los ingresos anuales en los estados financieros consolidados de las multinacionales es > 750.00.000€, se regula un impuesto mínimo global.

® Tenga en cuenta que:

- Se incluirá el importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa. (ICAC. Resolución, de 10 de febrero de 2021).
- En lo referente a las sociedades “Holding” cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en el capital de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas, así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, se incluirán como componentes positivos de la cifra de negocios, con el adecuado desglose, los dividendos y los cupones e intereses devengados procedentes de la financiación concedida a las citadas sociedades.
- Cuando una entidad realiza simultáneamente varias actividades, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma (BOICAC 126/2021, consulta nº 2).
- Las subvenciones no integran el INCN, salvo cuando la subvención se otorga en función de unidades de producto vendidas y forma parte del precio de venta de los bienes y servicios (BOICAC nº 122/2020, consulta nº 3).

5.12. Beneficio operativo

Como sabemos, los gastos financieros netos son deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, aunque hasta 1.000.000€ no hay restricción y para determinar esta magnitud se parte del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio.

® Tenga en cuenta que:

- Del resultado de explotación se eliminan las siguientes partidas:

- La amortización del inmovilizado.
 - La imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.
 - El deterioro.
 - Resultado por enajenaciones de inmovilizado.
- Se adicionan los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo e indirecto, sea al menos el 5%, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley del Impuesto.
 - Se excluye del beneficio operativo a los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible del impuesto.

5.13. Mantenimiento de plantilla

En la norma existen varios beneficios fiscales condicionados al mantenimiento o incremento de plantilla durante cierto tiempo. Si se incumple este requisito deberá de ingresarse, en la autoliquidación del Impuesto del ejercicio del incumplimiento, la cuota deducida en exceso más los intereses de demora ⁶ correspondientes. A continuación, reseñamos los incentivos condicionados al mantenimiento de empleo:

Abono de gastos de I+D+i por insuficiencia de cuota: la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de I+D+i no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización de los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o la solicitud de abono

Libertad de amortización para inversiones con creación de empleo (ERD): durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses

Para la aplicación de la deducción por contratación de trabajadores con discapacidad es necesario que exista un incremento de promedio de la plantilla de discapacitados respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior

Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables: durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que

⁶ 2016-2022: 3,75%. 2023-2024: 4,0625%.

los elementos entren en funcionamiento, la plantilla media total se mantenga respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores

® Tenga en cuenta que:

- El ICAC a efectos de la información en la memoria de las cuentas anuales, considera que los expedientes de regulación temporal de empleo (ERTE) no dan lugar a la extinción de la relación laboral, sino a una suspensión de los contratos de trabajo de los trabajadores afectados por el expediente, por lo que deberán computarse a efectos del cálculo del número medio de trabajadores promediados según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios en la empresa durante el ejercicio. Por lo tanto, si en una empresa de 20 trabajadores ha incluido en un ERTE al 50% de la plantilla, durante un periodo de 6 meses, el número medio de trabajadores del ejercicio será de 15 (BOICAC nº 124/2020, consulta nº 1).
- A efectos del cómputo de la plantilla media, para las inversiones con creación de empleo en ERD, se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral y presten sus servicios en régimen de dependencia y por cuenta ajena, es decir, se manifiesten las siguientes notas características: voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia. Es indiferente la modalidad de contrato que regule la relación laboral del trabajador con la empresa (DGT V1903-19).

5.14. Arrendamiento de inmuebles como actividad económica

Actividad económica

La definición de actividad económica es la misma que para otros impuestos. Es decir 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 supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

Aunque la normativa del Impuesto define lo que ha de entenderse por actividad económica, a diferencia del Impuesto sobre la Renta (IRPF), no precisa los bienes que se consideran afectos a una actividad económica, por lo que habrá que estar a lo regulado en el artículo 29 de la ley del IRPF. En consecuencia, están afectos los siguientes:

Los inmuebles en los que se desarrolla la actividad
Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad, salvo los de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica
Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos
La interpretación del concepto de actividad económica en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades debe realizarse a la luz del funcionamiento empresarial societario, y puede diferir de la interpretación que se realice en el IRPF, por cuanto el mismo concepto puede tener finalidades diferentes y específicas en cada figura impositiva (DGT V2107-18)

® Tenga en cuenta que:

- En el caso de una entidad de nueva creación que aún no ha prestado servicios, que la actividad desarrollada por la sociedad de nueva creación no es una sucesión de actuaciones meramente preparatorias de la actividad de comercialización del juego on line, sino que se trata de un eslabón de la referida actividad comercial que ha determinado una secuencia de actuaciones claramente tendentes a la producción o distribución de bienes y servicios en el mercado y, por lo tanto, ha iniciado una actividad económica. (DGT V0863-23).
- Cuando las entidades forman parte de un grupo de coordinación, en el sentido de la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales 13ª del PGC, el cumplimiento de los requisitos del concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta de forma individual cada una de dichas entidades (DGT V0647-22).
- La mera intención o voluntad de llevar a cabo una actividad, así como las simples actuaciones preparatorias o tendentes a comenzar el desarrollo efectivo de dicha actividad no suponen su inicio material. Por tanto, la entidad no ha realizado una actividad económica y sus activos no se encuentran afectos a la misma (DGT V2265-21).
- La venta de viviendas en construcción por una promotora, sin haber iniciado materialmente la actividad, no es una actividad económica, ya que exclusivamente se han realizado tareas administrativas sobre las viviendas en construcción y, por lo tanto, es una entidad patrimonial (DGT V0414-18).
- No es actividad económica la inversión, gestión y administración de participaciones en el capital de otras entidades (DGT V0045-17).

- En entidades del artículo 42 del Código de Comercio, el concepto de actividad se determina teniendo en cuenta todas las entidades que formen parte del mismo (DGT V4089-15).

Arrendamientos 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.

® Tenga en cuenta que:

- La persona es requisito necesario para calificar tal actividad como actividad económica, pero no sería suficiente si la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y si, por lo tanto, la actividad económica solo existe en apariencia (TEAC, de 28 de mayo de 2013 y Tribunal Supremo, de 7 de diciembre de 2016).
- El requisito de la persona se puede alcanzar subcontratando con un tercero el servicio de gestión de los arrendamientos. Lo relevante no es el personal que el subcontratado tenga en nómina, sino qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplea en la gestión de la actividad de la entidad que subcontrata (DGT V0133-16).
- No se entenderá cumplido este requisito 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 laboral a jornada completa (DGT V1188-20).
- Cumple el requisito de la persona un miembro de la unidad familiar, como es el cónyuge, si el contrato de trabajo es calificado como laboral (DGT V0953-17). También lo cumple el administrador único de una sociedad con contrato laboral y a jornada completa, percibiendo su remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su objeto social (DGT V1458-15).
- Existe actividad económica de arrendamiento de inmuebles, aunque el trabajador contratado a tiempo completo esté infrutilizado (Audiencia Nacional, de 23 de febrero de 2022).
- Aunque dentro del ejercicio existan períodos de tiempo en los que los inmuebles se queden vacíos, son deducibles los gastos de suministros, reparaciones, mantenimiento de jardines, piscinas y zonas interiores, limpieza, gastos de agentes inmobiliarios

encargados de publicitar y gestionar los alquileres, los intereses de préstamos, el IBI, las tasas de basura, etc. (DGT V1928-18).

- El requisito de la persona se puede alcanzar subcontratando con un tercero el servicio de gestión de los arrendamientos. En estos casos lo relevante no es el personal que el subcontratado tenga en nómina, sino qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplea en la gestión de la actividad de la entidad que subcontrata (DGT V0133-16).
- No procede la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando las mismas no han sido pagadas, salvo que el obligado al pago de las rentas, una vez hayan sido exigibles las mismas, hubiese ingresado en el Tesoro el importe correspondiente a dichas retenciones (TEAC, de 29 de junio de 2020) y (Tribunal Supremo, de 10 de marzo de 2021).
- La persona que tiene contratada la entidad para gestionar el arrendamiento de inmuebles no cumple el requisito de la jornada completa, puesto que se encarga igualmente de la actividad de gestión de arrendamientos de terceros. Por este motivo, se determina que el arrendamiento de inmuebles no se realiza como actividad económica (DGT V0438-21).

5.15. 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. Por eso conviene analizar, a final de año, los balances trimestrales para saber si la sociedad tiene o no la condición de entidad patrimonial. Calcule la media de los activos de dichos balances y, si más de la mitad está formado por bienes no afectos, o por acciones y participaciones, la entidad en principio será patrimonial.⁷

A estos efectos no se computarán ni el dinero ni los derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

® Tenga en cuenta que:

⁷ Las acciones o participaciones se consideran bienes afectos cuando 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 para ello.

- Para determinar si una entidad tiene o no la condición de patrimonial en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se tendrá en cuenta la suma agregada de los balances anuales de los períodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la participación, con el límite de los iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2009, salvo prueba en contrario (DGT V5088-16).
- El derecho de compensación de bases imponibles negativas no se ve afectado por el hecho de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial y posteriormente pase a desarrollar actividades económicas (DGT V0579-19).
- A efectos de aplicar la exención plena de la plusvalía generada en la transmisión de participaciones la Administración puede probar que, en alguno de los períodos impositivos de tenencia de la participación, y no solo desde 2009 a 2014, la entidad tuvo la condición de patrimonial. Pero también el contribuyente puede probar que no tuvo en algún período la condición de patrimonial (DGT V0696-16).

Si la sociedad tiene la consideración de entidad patrimonial no podrá aplicar lo siguiente:

El régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD)
El tipo reducido del 15% regulado para las entidades de nueva creación
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
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
No podrá aplicar la exención plena para eliminar la doble imposición en caso de percepción de dividendos o de venta de participaciones, cuando se cumplan ciertos requisitos
No podrá aplicar el tipo reducido del 23%

Recogemos en un cuadro una recopilación de algunos bienes que pueden o no estar afectos a la actividad económica según normativa y criterios administrativos y jurisprudenciales:

ACTIVOS		AFECTOS	
Bienes inmuebles	Se ejerce la actividad económica (Art. 29 LIRPF)	SI	
	Arrendados con persona y carga de trabajo (DGT V1458-15)	SI	
	Arrendados con persona y sin carga de trabajo (DGT V1458-15)		NO
	Arrendados con dos personas a media jornada cada una (DGT 1438-18)		NO
	Arrendados sin persona (Art. 5 LIS)		NO
	Para uso y disfrute (Art. 29 LIRPF)		NO
Dinero, cuentas, depósitos	De la actividad ordinaria (DGT V2067-16)	SI	
	De la actividad extraordinaria menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SI	
	De la actividad extraordinaria más de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)		NO
	De la actividad extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)		NO
	De dividendos de acciones que no computan (DGT V2262-18)	SI	
	De dividendos de acciones que computan como no afectos (DGT V2262-18)		NO
Derechos de crédito	De ventas ordinarias y prestación de servicios (DGT V1037-16)	SI	
	De ventas extraordinarias menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SI	
	De ventas extraordinarias más de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)		NO
	Act. Extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)		NO
Acciones cotizan	Compradas con actividad ordinaria (DGT V2067-16)	SI	
	Compradas con actividad extraordinaria		NO
Participaciones no cotizan	Compradas por obligaciones legales (Art. 5 LIS)	SI	
	Son pagarés de empresas (Art. 5 LIS)	SI	
	Son existencias (Art. 5 LIS)	SI	
	Se tiene un porcentaje de, al menos, 5% y se gestionan las participaciones (Art. 5 LIS)	SI	
Otros	Activos en construcción (DGT V3707-15)	SI	

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad que tiene existencias por 100.000€; bancos por 300.000€; inmovilizado por 1.100.000€ e inversiones financieras por 130.000€. Los datos se han recogido de la media de los balances trimestrales.

Del saldo de bancos, 200.000€, procede de la actividad ordinaria, el resto proviene de la venta de una maquinaria que transmitió hace más de 3 años.

El saldo del inmovilizado, 1.000.000€ es el valor de los inmuebles alquilados pero ni ha subcontratado ni contratado la gestión del arrendamiento. El resto del saldo es el inmueble de la oficina.

Del saldo de las inversiones financieras, 100.000€ corresponden con una filial en la que tiene en propiedad el 100%. El resto son acciones que cotizan en bolsa y que adquirió con el dinero obtenido en la venta, hace más de 4 años, de una de sus máquinas.

Solución

- Bienes afectos: 500.000€. [100.000€ (existencias) + 200.000€ (bancos) + 100.000€ (inmovilizado) + 100.000€ (acciones).
- % de activos afectos sobre total activo: 30,67% < 50% (500.000€/1.630.000€).

La entidad es patrimonial.

5.16. Imputación temporal de gastos e ingresos

La fiscalidad, en general, 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 caja⁸.

Detecte si se ha producido algún cambio de estimación contable o de criterio contable o el gasto e ingreso no se ha contabilizado según devengo. Las consecuencias son:

<p>Cambio de estimación contable: se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación, como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto</p>

<p>Cambio de criterio contable: la aplicación será retroactiva, y consiste en aplicar el nuevo criterio como si éste se hubiese aplicado siempre. En este caso se realizan cargos o abonos a reservas</p>
--

<p>Errores contables: si el gasto se contabiliza en un momento anterior o el ingreso en un momento posterior al devengo se debe de regularizar la situación. Cuando el gasto se contabiliza en un momento posterior o el ingreso en un momento anterior a devengo, se deja como está, salvo que exista perjuicio económico para la Hacienda Pública</p>
--

Ingresos y gastos contabilizados en períodos distintos al de devengo

⁸ 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 plazo, se entiende estimada la solicitud.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, se imputarán en el período impositivo que corresponda.

Tratándose de gastos imputados contablemente en dicha cuenta en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal, o de ingresos contabilizados en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal.

® Tenga en cuenta que:

- La imputación de la renta generada por la transmisión de inmuebles se imputará fiscalmente en el momento en que civilmente se pueda entender producida tal transmisión; cuestión que, en una liquidación, en ningún modo, está condicionada a la inscripción en el Registro Mercantil de la extinción de la persona jurídica. La imputación procederá en el ejercicio en el que se otorga la escritura pública, ya que es con dicha escritura cuando se produce la adquisición por los socios y, por ende, la transmisión por la sociedad a los mismos de los bienes (TEAC 22 de septiembre de 2021).
- Cuando una sociedad en un mismo periodo impositivo anticipa tanto los ingresos como los gastos, la Administración no puede mantener los ingresos y negar la deducibilidad de los gastos porque ello supone una lesión del principio de capacidad económica y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria (Tribunal Supremo, de 17 de junio de 2020).
- La prescripción debería de analizarse en el momento en que el sujeto pasivo debió autoliquidar el impuesto y no en el momento en que se desarrollan las actuaciones inspectoras (Audiencia Nacional, sentencia de 3 de diciembre de 2009).

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad adquiere un inmovilizado por 10.000€. La tabla de amortización fiscal aprobada para este activo establece: [coeficiente mínimo 12,5% y Máximo 25%]. Se vende a los 7 años por 100€. La entidad nunca practicó la amortización contable.

Solución

- La pérdida contable y fiscal es de 9.900€ [10.000 – 100].
- De los 9.900€ de pérdida, solo el gasto correspondiente a la amortización de los ejercicios no prescritos sería deducible, esto es: 5.000€. (Se coge el coeficiente mínimo de amortización [10.000 x 12,5%] x 4 años). La pérdida correspondiente a 4.900€ no es deducible. No obstante, según la interpretación del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2024 sí sería deducible toda la pérdida si no existe una menor tributación.

Cambios de estimación contable, criterios y errores contables

Los cambios de estimación contable se aplican de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación, como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto.

Sin embargo, los cambios de criterios contables se aplican de manera retroactiva considerando el nuevo criterio como si éste se hubiese aplicado siempre. En este caso, se debe realizar un ajuste fiscal por los años anteriores.

Cuando se trata de un error contable, y el gasto se contabilizó en un momento anterior o el ingreso en un momento posterior al devengo, se tiene que regularizar la situación mediante una complementaria. Cuando el gasto se contabiliza en un momento posterior o el ingreso en un momento anterior a devengo, se puede dejar como está, salvo que exista perjuicio económico para la Hacienda Pública.

® Tenga en cuenta que:

- El Alto Tribunal establece que una sociedad puede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, siempre que su imputación en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito (Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2024).
- La Dirección General de Tributos tiene el criterio de no permitir la deducción del gasto contabilizado en un ejercicio posterior al de devengo si éste correspondía a un período ya prescrito (DGT V1348-23).

- Cuando una entidad, años más tarde, se da cuenta de que un trabajador ha robado dinero de la sociedad y es improbable su recuperación, no es posible contabilizar un derecho de crédito, sino que es de aplicación la NV 22ª del PGC “cambios de criterios contables, errores y estimaciones contables”. El cargo a reservas es un gasto extraordinario fiscalmente deducible, siempre que no exista perjuicio para la Hacienda Pública (DGT V2671-20).
- Una sociedad que ha venido contabilizando la compra de mercaderías mediante el sistema especulativo y se ve obligada a cambiar el sistema de contabilización administrativo en la medida en que la utilización del procedimiento administrativo se lleve a cabo en cumplimiento de la normativa contable, se podrá considerar que el resultado contable ha sido determinado de acuerdo con las normas del Impuesto a los efectos de calcular la base imponible (DGT V1110-20).
- Se examina el caso de una empresa que contabiliza un gasto en el ejercicio 2009 cuyo devengo se produjo en 2007. El Tribunal considera que la norma fiscal es muy clara cuando establece que el gasto debe imputarse en el ejercicio que se contabiliza salvo que, de aplicar esta regla, resultase una menor tributación para la Administración (Audiencia Nacional, de 4 de febrero de 2022).
- Una entidad comete un error en la declaración de 2008 al no aplicar toda la base negativa que correspondía en el modelo 200. La sociedad se plantea corregir el error, realizando un ajuste extracontable en la declaración de 2016. La Dirección General de Tributos determina que al ser un error en un ajuste extracontable se debe de regularizar rectificando la declaración de 2008 y, en este caso, no procede porque ya está prescrita la autoliquidación a rectificar (DGT V1189-20).
- Si se han transmitido activos amortizables con pérdidas y éstas son consecuencia de que el bien no se amortizó en algún ejercicio durante su vida útil, o de que se hizo por debajo de la amortización mínima, para que la pérdida sea fiscalmente deducible es necesario que no se haya producido perjuicio económico para la Hacienda Pública. Esta circunstancia puede darse, y el gasto no sería deducible según criterio administrativo, por la parte del gasto que corresponda a ejercicios prescritos (DGT V2425-16).
- Si se 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 se derive una menor tributación, lo que ocurrirá, por ejemplo, si dicho gasto está ya prescrito DGT V3873-16).

- Cuando se incurre en un comportamiento fraudulento, en el que un sujeto pasivo no comunica a la Administración la existencia de una operación, ni ha emitido factura, ni ha hecho constar los ingresos obtenidos, la reconstitución efectuada por la Administración tributaria, debe considerarse un precio que incluye el IVA, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude (Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Asunto C-521/19, 1 de julio de 2021).

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:

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

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad aplica el método de amortización de tablas oficialmente aprobadas por un inmovilizado. Posteriormente, por motivos justificados, al cuarto año decide cambiar al método de suma de dígitos decrecientes, registrando un mayor gasto por amortización por 12.000€.

Solución

- Desde el punto de vista contable ha registrado un cargo a reservas por 12.000€ y un abono a la cuenta de amortización acumulada por el mismo importe.
- Desde el punto de vista del Impuesto, el gasto contabilizado con cargo a reservas es deducible por lo que la sociedad deberá realizar un ajuste extracontable negativo ya que se trata de un cambio de criterio contable del método de amortización.

Saneamiento de saldos acreedores y activos no contabilizados

El saneamiento de deudas ficticias procedentes de ejercicios ya prescritos se realiza con abono a ingresos o reservas, al igual que el reconocimiento contable 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 ésta 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, de 21 de marzo de 2013).

® Tenga en cuenta que:

- La Ley del Impuesto no exige una prueba extracontable a efectos de la imputación de la renta y, por lo tanto, cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad deudas inexistentes, a los efectos de la presunción de la existencia de rentas no declaradas, el registro contable no controvertido es un medio de prueba válido para que el contribuyente pueda demostrar que la renta, consecuencia de tal presunción, deba imputarse a un período impositivo, distinto al más antiguo de entre los no prescritos (Tribunal Supremo, de 25 de julio de 2023).
- Si en el balance existen deudas no pagadas de períodos prescritos civilmente, una vez transcurrido el plazo de prescripción civil⁹, se deberá de cancelar la deuda y tributar por

⁹ 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

el ingreso contable, salvo que la cancelación de la deuda se registre una vez transcurrido el período de prescripción fiscal de 4 años. Desde el punto de vista contable es de interés el posicionamiento del ICAC, a través de las Consulta nº 6 del BOICAC 79 y nº 2 del BOICAC 96.

- Si en la concesión de un préstamo no se indica fecha de vencimiento, el plazo de prescripción comenzará a contar desde la exigibilidad de este. Esta sentencia afecta al momento en el que se inicia la prescripción tributaria (Tribunal Supremo de 20 de julio de 2021- Sala de lo Civil).
- Cuando existan deudas de períodos no prescritos civilmente que la entidad no tenga que pagar, habrá que cancelarlas siendo el ingreso contable también fiscal.
- Cuando se contabilice un activo que estuviera oculto, en un período posterior, el abono a reservas 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 hayan incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales, por ejemplo, para la deducción de gastos de amortización.

Presunción de obtención de rentas

Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes.

En estos casos la deuda inexistente se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros.

EJEMPLO

Enunciado

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.

El 8 de enero del año n una empresa adquirió una mercancía pactando el pago en el plazo máximo de un mes. Nunca se llegó a pagar. A los 5 años la entidad cancela la deuda en contabilidad por haber prescrito el pago civilmente.

Solución

- El ingreso contable por la cancelación de la deuda es ingreso fiscal, se registra como ingreso por producirse el devengo de la cancelación en el año de la prescripción civil, 5 años actualmente.
- Si en el año quinto no se cancela la deuda y se da de baja una vez transcurrida la prescripción tributaria, fijada en 4 años, el abono a reservas no es ingreso fiscal.

EJEMPLO

Enunciado

En 2017 una entidad cobra un importe de 50.000€. Contabiliza dicha prestación con abono a una cuenta deudora, en lugar de a una cuenta de ingresos, ya que se trató de una venta.

A final del año 2023 se inicia una comprobación e investigación por el Impuesto sobre Sociedades y como contablemente aún no se ha cancelado la deuda inexistente, la Administración imputa el ingreso no declarado al periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos, esto es a 2019, junto con los intereses de demora y, en su caso, la sanción correspondiente.

Solución

- Si la entidad ha presentado el Impuesto sobre sociedades, ha legalizado los libros y ha depositado las cuentas anuales del ejercicio 2017, habrá probado que el ingreso corresponde a un ejercicio ya prescrito y, por lo tanto, no tributará por el mismo.

5.17. 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 venta o de 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, salvo que la entidad decida aplicar la imputación según devengo.

Para que se deba aplicar 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.

El interés implícito resultante de registrar la operación por el método de coste amortizado no puede acogerse a la regla especial de operaciones a plazo.

Es necesario que exista una transmisión, prestación de un servicio o incluso una indemnización, que a su vez comporta o determina una posición “acreedora” o “vendedora” del sujeto que recibe la citada contraprestación. Esto no ocurre cuando una entidad adquiere unos pagarés que, en aplicación de las normas contables, determinan un beneficio cuyo origen no se encuentra en una contraprestación exigible (DGT V1402-16).

Las entidades que vendan sus mercaderías o presten servicios acogidos a esta regla especial, deberán tener especial cuidado con el ingreso contable que documenta la operación, porque lo que se difiere no es dicho ingreso, sino la renta obtenida y, por consiguiente, es necesario conocer el coste asociado al servicio prestado.

® Tenga en cuenta que:

- Para que exista la posibilidad de aplicar el criterio dispuesto para las operaciones a plazos, es necesario que exista un calendario de pagos delimitado que establezca el importe a pagar en cada una de las fechas previstas, las cuales también deben estar delimitadas (TEAC, de 22 de septiembre de 2022).
- Si se imputa el ingreso fiscal por la operación a plazo, pero no se ha cobrado y se ha realizado la dotación por deterioro del derecho de crédito, será fiscalmente deducible si se cumplen los requisitos generales para que lo sea.
- 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.
- La imputación según el cobro se ha de realizar respecto a la exigibilidad, sin incluir el IVA de los cobros (TEAC, de 4 de abril de 2017).

- Se puede considerar que un contribuyente no se acogió a la regla especial de operaciones a plazo porque no efectuó ningún ajuste extracontable en la autoliquidación del Impuesto (Tribunal Superior de Justicia de Canarias 26 de junio de 2018).
- La opción por imputar en el ejercicio de devengo debe ejercitarse en el periodo voluntario de presentación de la declaración y no se puede modificar la opción por una autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo. Esta opción sólo puede ejercitarse cuando se declara fiscalmente dentro del periodo reglamentario de declaración (TEAC, de 14 de mayo de 2019).
- Una entidad tiene la intención de transmitir una unidad de negocio a otra entidad. El precio se calcularía en función del margen de beneficio bruto obtenido por la entidad compradora en las 7 siguientes anualidades desde la transmisión. Los importes a percibir en esos plazos dependerán de unos hechos contingentes futuros e inciertos lo que hace que no sea una renta obtenida en el momento de la transmisión y, por tanto, no pueda entenderse que sea un precio aplazado (DGT V2190-21).
- Si se cumplen todos los requisitos para aplicar la exención sobre dividendos y por las rentas derivadas de la transmisión de valores, también podría aplicarse la regla especial de imputación de operaciones a plazo a medida que se vayan entendiendo obtenidas las rentas (DGT V0274-20).

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad transmitió el 1 de enero del año n por 100.000€ una máquina, que le costó 80.000€, teniendo una amortización acumulada de 40.000€. Cobra la mitad del precio en el día de la venta y el resto con vencimiento a partir del año de la transmisión.

Solución

- El beneficio de 60.000€ se podrá diferir y tributar a medida en que son exigibles los cobros, por lo que se realizará un ajuste extracontable negativo por 30.000€ -el cobro pendiente- que tributará en el año de su exigibilidad, esto es en n+1.
- Si llegado el vencimiento no se produce el cobro se podrá dotar el deterioro de créditos por insolvencias de deudores que será deducible si se cumplen los requisitos para ello.

Capitalización de deudas

Si ha realizado una operación de aumento de capital por compensación de deudas por el valor razonable- inferior al nominal-, el ingreso contable es también fiscal. El prestamista no tendrá resultado contable ni fiscal.

Si, por el contrario, se aumenta el capital por el nominal, aunque el valor razonable de la deuda sea inferior, el ingreso contable no es fiscal y se tendrá que realizar un ajuste negativo al resultado contable. Si el deterioro no fue deducible el prestamista no tributará por el exceso del deterioro registrado en contabilidad.

En el caso de que se hubieran ocasionado gastos en la ampliación de capital registrados con cargo a reservas, tenga en cuenta que son fiscalmente deducibles por lo que se habrá de realizar un ajuste extracontable negativo por dicho importe.

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad amplía capital para compensar una deuda de 100.000€. Emite acciones por importe de (100€ por acción). Del total de la deuda 40.000€ es líquida, vencida y exigible a la fecha de la toma del acuerdo de ampliación de capital; el resto tiene vencimiento a 24 meses. El valor razonable de la deuda es de 90.000€.

Solución

- El ingreso contable de 10.000€ [100.000 – 90.000] es ingreso fiscal.
- Si el valor razonable de la deuda asciende a 90.000€ pero la empresa decide emitir igualmente 1.000 acciones a 100€ cada una, entonces el ingreso contable no sería ingreso fiscal, por lo que habría que realizar un ajuste extracontable negativo.
- El socio persona jurídica tendrá un ingreso por la reversión del deterioro que no será ingreso fiscal si el gasto no fue deducible.

Scrip dividend

Cuando la empresa tiene previsto remunerar a sus accionistas a través de la fórmula del scrip dividend los socios pueden optar por recibir un pago en efectivo, entrega de acciones liberadas en el marco de una ampliación de capital liberada o la entrega de derechos de suscripción

preferente que podrán ser canjeados en el mercado. El tratamiento fiscal de estas operaciones para los socios es el que sigue: (DGT V1357-20).

- Si el socio decide ejecutar sus derechos de asignación percibiendo acciones liberadas el ingreso tiene la naturaleza de dividendo. La diferencia entre el valor razonable de las acciones recibidas de la sociedad, y el valor en libros del derecho de cobro entregado se presentará como un resultado financiero, cuya naturaleza puede asimilarse a una renta por variación del valor razonable de las acciones.
- El socio que enajena los derechos de asignación en el mercado tiene la naturaleza de dividendo. La diferencia que se pueda producir entre el importe recibido en el mercado por la enajenación de los derechos y su valor en libros tendrá la naturaleza equivalente a la del beneficio o pérdida derivado de la baja de las acciones.
- El socio que vende los derechos de asignación a la sociedad emisora tiene la naturaleza de dividendo.

En la medida en que se cumplan los requisitos para aplicar la exención para evitar la doble imposición sobre los dividendos los socios podrán aplicarla respecto de los ingresos registrados como consecuencia del scrip dividend.

Condonación de préstamos entre entidades del grupo

Si es la matriz de un grupo mercantil y una de sus filiales, de la que se posee el 100% del capital, le condona el préstamo que le concedió en su día, desde el punto de vista contable habrá registrado un ingreso financiero por el importe de la condonación. La filial habrá contabilizado un cargo a la cuenta de reservas.

Parte de este ingreso no tributa en la matriz si tiene derecho a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional. El cargo a reservas de la filial no constituirá un gasto deducible para ella.

Si la matriz no tiene el 100% de la filial, por la parte que no es socio se produce un ingreso excepcional que tributa en su totalidad. La filial, por su parte, habrá registrado un gasto excepcional que no es fiscalmente deducible al tratarse de una liberalidad.

® Tenga en cuenta que:

- La condonación de préstamos entre entidades dependientes no genera ningún gasto fiscal al estar distribuyendo reservas a su entidad dominante, generándose en esta última un ingreso correspondiente a las reservas distribuidas, que se integrarían en su base

imponible, sin perjuicio de que, en su caso, pueda aplicarse la exención para evitar la doble Imposición (DGT V1067-21).

- No se puede entender que se ha condonado un préstamo mientras no ha transcurrido el plazo de prescripción civil para cobrarlo si no se ha producido la condonación expresa. Será cuando transcurra dicho plazo cuando se pueda entender que existe la condonación, pero no antes (Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 15 de noviembre de 2018).

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad dominante posee el 60% de otra entidad. La dominante le concedió un préstamo por 100.000€ a la dependiente. En este ejercicio decide condonar el préstamo.

Solución

- La entidad dominante cancelará su derecho de crédito por 100.000€ registrando en su activo un aumento de la participación en 60.000€ (60% x 100.000) y un gasto por donación de 40.000€ (40% x 100.000) que no es fiscalmente deducible.
- La entidad dependiente cancelará la deuda por 100.000€ registrando en el pasivo un aumento en los fondos propios por 60.000€ (60% x 100.000) y un ingreso excepcional por 40.000€ (40% x 100.000) que también es ingreso fiscal.

Devolución de la prima de emisión o de las aportaciones de socios

Si contablemente ha registrado un ingreso financiero porque la empresa le ha devuelto la prima de emisión o la aportación que realizó en su día, y no es socio de una SICAV, tenga en cuenta que no deberá de tributar por dicho ingreso porque la normativa del Impuesto establece que en los casos de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, la cuantía recibida reduce el precio de adquisición de la participación. Si la cuantía recibida supera el precio de adquisición el exceso tributa y, si la participación es, al menos, del 5%, podrá aplicar la exención para evitar la doble imposición, si se cumplen los requisitos para ello.

Hay que tener en cuenta, que el ICAC, en Resolución de 5 de marzo de 2019, establece que el reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de distribución de beneficios y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen. Desde el punto de vista fiscal se realizará un ajuste negativo.

EJEMPLO

Enunciado

Una empresa tiene el 100% del capital social de otra. El día de la constitución desembolsó 200.000€ y, posteriormente, realizó una aportación dineraria de 100.000€. La entidad devuelve dicha aportación al socio. Las reservas actuales de la entidad tienen un saldo de 85.000€.

Solución

- Aunque desde el punto de vista contable habrá registrado un ingreso de 85.000€, por las reservas, no es ingreso fiscal, por lo que deberá de realizar un ajuste extracontable negativo por dicho importe.
- El nuevo precio de adquisición de las participaciones, tras la devolución de la aportación dineraria es de 200.000€ [300.000 – 100.000].

Cuentas corrientes con socios

- Saldo deudor
 - Si el socio ha retirado dinero de la sociedad y lo va a devolver se cancelará la cuenta corriente contra un derecho de crédito. Si se trata de operaciones entre partes vinculadas la entidad acreedora deberá de tributar por los ingresos correspondientes a los intereses del préstamo. El socio deudor si es persona jurídica podrá deducir los intereses con el límite del 30% del beneficio operativo, hasta 1.000.000€ sin límite.
 - Si el socio deudor no devuelve el dinero la cancelación de la cuenta corriente originará en la sociedad acreedora un cargo a reservas que se considerará retribución de fondos propios y, por lo tanto, no deducible. Para el socio persona jurídica es un dividendo con derecho a la exención por doble imposición, si se cumplen los requisitos para ello.
- Saldo acreedor

- Si el socio ha ingresado dinero en la sociedad y la entidad lo va a devolver se cancelará la cuenta corriente contra una deuda. Si se trata de operaciones entre partes vinculadas la entidad podrá deducir los gastos por interés del préstamo con el límite del 30% beneficio operativo, hasta 1.000.000€ sin límite. El socio acreedor tributará por los intereses recibidos.
- Si la sociedad deudora no devuelve el dinero la cancelación de la cuenta corriente tendrá como contrapartida un aumento de fondos propios que se podrá instrumentar como ampliación de capital o como aportaciones de socios. Para el socio acreedor supondrá un aumento del precio de adquisición de sus participaciones, siempre que la ampliación se realice de manera proporcional, es decir por el porcentaje de participación.

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 dicha pérdida como ajuste positivo, cualquiera que sea el plazo que medie entre la transmisión y la recompra.

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad vende por 6.000€, el 1 de enero del año n a una sociedad tercera, una maquina cuyo precio de compra fue de 90.000€ y que tiene una amortización acumulada de 80.000€. En diciembre del mismo año vuelve a comprar la misma maquina por 6.000€, siendo su valor de mercado de 10.000€.

Solución

- El año de la venta ha registrado una pérdida de 4.000€ $[6.000 - (90.000 - 80.000)]$. Es deducible porque la empresa adquirente no forma grupo mercantil con la transmitente.
- Al recomprar el mismo activo la entidad debe realizar un ajuste permanente positivo por 4.000€ ya que la máquina ha recuperado su valor.

Reversión de pérdidas de elementos transmitidos a entidad vinculada

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

La Resolución del TEAC, de 2 de marzo de 2016 interpreta que la recuperación de valor debe realizarla la entidad transmitente y no la adquirente, pero esto ha sido zanjado definitivamente por el Tribunal Supremo, de 6 de mayo de 2021, en la que se establece el criterio de que, en caso de transmisión de un activo a una entidad vinculada, después de que la entidad transmitente hubiera deducido una pérdida por deterioro del mismo, si se produce la recuperación de su valor, la reversión de la pérdida habrá de realizarse en la entidad que sea su titular cuando se produzca dicha reversión.

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.

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.

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad transmite por 80.000€, a una entidad del grupo mercantil, un terreno que adquirió por 100.000€. La entidad compradora vende el activo al tercer año por un precio de 95.000€.

Solución

- En la venta la entidad transmitente tiene una pérdida de 20.000€ [80.000-100.000] que no es fiscalmente deducible hasta que la adquirente no transmita el terreno a un tercero o, bien, alguna de las partes salga del grupo, por lo que hay que realizar un ajuste extracontable positivo por 20.000€.
- Al tercer año revertirá el ajuste realizado, por lo que tendrá que practicar un ajuste negativo por 20.000€.

Rentas negativas generadas en transmisiones de valores a empresas del grupo

Cuando se transmitan participaciones a empresas del grupo y la pérdida es deducible¹⁰ se imputarán fiscalmente cuando la adquirente las transmita fuera del grupo, o bien cuando la adquirente o la transmitente dejen de formar grupo.

® Tenga en cuenta que:

- Si la participación hubiera sido transmitida por otra entidad del grupo, la renta negativa se minora 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 adquirió 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 sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

® Tenga en cuenta que:

- No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de 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, la operación se califica como arrendamiento financiero, el arrendatario contabilizará el bien como un activo adquirido y se puede entender que se ha hecho a título oneroso, por lo que se

¹⁰ Recordamos que 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€, salvo extinción de la entidad por motivo distinto a operación de reestructuración empresarial.

interpreta que se cumplen los requisitos exigidos para aplicar la exención del 50% de la renta (DGT V2129-12).

EJEMPLO

Enunciado

Una compañía adquiere el 1 de julio de 2012 un inmueble urbano por 280.000€ que afecta a la actividad de arrendamiento. El terreno representa el 30%. En enero de 2022 lo transmite por 350.000€ a una sociedad no vinculada. La amortización acumulada a fecha de la venta es de 33.320€

Solución

- Valor neto contable: $280.000 - 33.320 = 246.680€$
- Precio de venta: 350.000€
- Beneficio: 103.320€
- Ajuste (-): 51.660€

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 formar parte de 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.

Si a una entidad se le reconoce judicialmente una indemnización por responsabilidad patrimonial de una Administración pública en un ejercicio y, a finales de dicho año la sentencia es firme, pero se desconoce la fecha y el importe que va a percibir, contablemente, aunque a todavía no se conoce ni el importe ni el momento de cobro de la indemnización, como la sentencia es firme se debe registrar el ingreso de acuerdo con un criterio financiero. Teniendo en cuenta lo anterior, fiscalmente, el ingreso asociado a la indemnización debe imputarse en la base imponible del período impositivo correspondiente al año de su devengo, es decir, el año en que la sentencia adquirió firmeza con independencia de que la fecha de exigibilidad (DGT V2918-21).

® Tenga en cuenta que:

- Si se ha recibido una cuantía dineraria en concepto de costas judiciales, se imputará como ingreso en el ejercicio en que se haya producido el devengo de conformidad con la normativa contable (DGT V0877-18). La base imponible del importe recibido coincidirá con la tasación de costas aprobada por el órgano judicial, que será la base más el IVA correspondiente (DGT V1548-16).
- Si la sentencia es favorable, no ha adquirido firmeza y cobramos lo reclamado, si la parte contraria hubiese recurrido en segunda instancia, no se ha de contabilizar ingreso por el cobro de la indemnización en ese ejercicio, sino que el cargo a la cuenta de tesorería debe registrarse con abono a una cuenta de pasivo, por lo que no constituirá ni ingreso contable ni fiscal. Si finalmente el fallo fuera desfavorable, se dará de baja la cuenta de pasivo por el cobro de la indemnización, con abono a tesorería, sin que el importe de dicha indemnización se reconozca en ningún momento ni como ingreso contable ni fiscal (DGT V1695-15). Si la sentencia firme fuera favorable, el cargo de la cuenta de pasivo se hará con abono a una cuenta de ingresos, ahora sí, ingreso contable y fiscal.

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 cuantía¹¹. Para el socio, tanto si es persona física como jurídica, el importe aportado aumentará el precio de adquisición de la participación. No obstante, si la aportación no es proporcional, por la parte que no corresponde al porcentaje de participación, será un ingreso fiscal para la sociedad, y para el socio un gasto no deducible, al considerarse una liberalidad (DGT V2333-11).

Si los socios financian a su empresa sin aumentar el capital social y sin otorgar un préstamo, se registrará la aportación en la cuenta (118). En este caso no es necesario realizar escritura pública ni acudir al Registro mercantil, al contrario de lo que ocurre cuando se amplía capital, en los que sí es obligatorio. Para los socios dicha aportación constituye un mayor valor de adquisición de la participación y para la sociedad fondos propios. No obstante, si la participación no es proporcional, existirá una liberalidad para el socio, no deducible, y un ingreso para la sociedad, que formará parte de la base imponible (Resolución del ICAC, de 5 de marzo de 2019).

¹¹ 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 Nº 79, consulta 7](#)).

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

En la medida en que la norma del impuesto no contiene un precepto específico sobre el criterio de imputación del ingreso correspondiente a las subvenciones recibidas, dicho ingreso se imputará de acuerdo con el criterio general de imputación de ingresos y gastos, que es el del devengo. Se trata, por tanto, del mismo criterio de imputación establecido por la norma mercantil (DGT V1761-19).

® Tenga en cuenta que:

- El ingreso recibido por la ayuda asociada al aval del préstamo concedido por el ICO, al tratarse de una subvención de terceros, se irá contabilizando a medida que se va devengando el gasto del aval.

No obstante, en aquellos supuestos en que el aval esté directamente relacionado con una operación financiera, por ejemplo, cuando el tipo de interés dependa del otorgamiento del aval, la obtención del préstamo y la formalización del aval pueden considerarse una sola operación de financiación para la empresa y, en estos casos, el importe avalado se reconocerá como un menor valor de la deuda con abono a una subvención que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias (BOICAC nº 125/2001, consulta nº 2).

- Cuando se concedan las subvenciones 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).
- Una entidad, el 30 de diciembre de 2021, percibe una subvención, si bien la resolución de concesión no ha sido notificada y publicada hasta enero de 2022. El Centro Directivo determina que cuando la subvención financie gastos específicos ya devengados o la totalidad del valor original de un activo, de forma que se hubieran imputado gastos asociados a la subvención, en un ejercicio anterior al periodo en que la subvención sea reconocible como ingreso de patrimonio neto, el importe de la subvención correspondiente a los citados gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y

ganancias en el momento en que se cumplan las condiciones para su registro. (DGT V1878-22).

- Al no haber constancia de que el vendedor recibiese el precio de la transmisión del inmueble la operación se califica de donación y, por lo tanto, procede el registro de un ingreso a distribuir en varios ejercicios llevando a ingresos la parte proporcional (Audiencia Nacional, de 8 de febrero de 2021).

EJEMPLO

Enunciado

Dos socios personas jurídicas tienen, cada uno, el 50% del capital social de una entidad. Se acuerda que sea uno de ellos quien realice íntegramente una aportación dineraria de 10.000€.

Solución

- La sociedad contabiliza fondos propios (cuenta 118) por 5.000€ y un ingreso también por 5.000€, que es ingreso fiscal.
- El socio registra un aumento en el valor de su cartera por 5.000€ y un gasto por liberalidad que no es fiscalmente deducible, por lo que deberá de realizar el correspondiente ajuste extracontable positivo.

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.

® Tenga en cuenta que:

- Cuando el arrendatario no satisface la renta al arrendador y, por lo tanto, no le practica retención, el arrendador no puede deducirse la retención no practicada, ni, claro está, podrá obtener la correspondiente devolución (Tribunal Supremo, de 10 de marzo de 2021).

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 y fiscal 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 es inferior a la cuantía del ingreso contable, se imputará este último según el porcentaje que resulte de prorratear los gastos financieros¹².

® Tenga en cuenta que:

- El ingreso de las quitas o esperas no es un régimen opcional, por lo que deberá de aplicarse de manera obligatoria (DGT V2932-15).
- En la medida en que el gasto por las sanciones impuestas no fue fiscalmente deducible, el ingreso que se origine como consecuencia de la quita de la deuda frente la Hacienda Pública que se corresponda con esas sanciones no se integrará en la base imponible. En el caso de que los tribunales anularan la sanción, el ingreso derivado de dicha anulación tampoco sería objeto de integración en la base imponible, en la medida en que supone la reversión de un gasto que no fue fiscalmente deducible (DGT V1940-19).

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad en concurso tiene deudas vencidas con sus acreedores por 100.000€. A final de año se aprueba convenio en el que se acuerda pagar a los acreedores con una quita del 40%, satisfaciendo al final de los 3 años siguientes tres pagos iguales de 20.000€. El tipo de interés al que puede financiarse la entidad es el 8%. Los gastos financieros ascenderán a 8.458€, de los cuales 4.113€ se pagarán al año siguiente de la quita.

Solución

¹² 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.

- El importe de la nueva deuda es de 49.542€, y al cancelar la deuda primitiva de 100.000€ se obtiene un resultado contable de 48.458€, por lo que habrá de realizar un ajuste extracontable negativo por dicha cuantía.
- Como al año siguiente se satisface el 49% de los gastos financieros [4.113/8458], se deberá de imputar fiscalmente un ingreso por 23.744€ [49% x (48.458)], realizando por dicho importe un ajuste extracontable positivo.

Revalorizaciones contables

El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. el importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

® Tenga en cuenta que:

- Se pretende llevar a cabo una revalorización voluntaria del inmueble donde realiza su actividad, sin que la misma se realice en virtud de una norma legal o reglamentaria. Esto implica que no se genera renta a efectos de determinar la base imponible del período impositivo en el que se realiza la revalorización y, por otra parte, los ingresos y gastos derivados del inmueble se determinarán a efectos fiscales sobre el mismo valor que tenían con anterioridad a la realización de la revalorización, lo cual supone que el contribuyente tendrá que efectuar los correspondientes ajustes al resultado contable al objeto de determinar la base imponible de cada ejercicio en el que se computen los ingresos o gastos contables procedentes de las existencias revalorizadas (DGT V1504-22).

5.18. Valoración especial de determinadas operaciones

El legislador regula determinadas reglas especiales de valoración, apartándose, en ocasiones, 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 y, por lo tanto, tendremos que realizar los oportunos ajustes extracontables.

Recogemos algunos ejemplos en los que van a surgir diferencias positivas en el momento de producirse el hecho imponible.

Operación	Entidad transmitente	Entidad adquirente
A título gratuito	VM-VF bien transmitido ¹³	VM bien adquirido
Aportaciones a entidades	VM-VF bien transmitido ¹⁴	VM bien adquirido
Transmisión a los socios por disolución o separación	VM-VF bien transmitido ¹⁵	VM bien adquirido - VF participación anulada
Reducción de capital con devolución de bienes o reparto prima de emisión	VM-VF bien transmitido	Se integra la diferencia (VM bien recibido - VF participación anulada)
Transmisión de bienes por dividendos	VM-VF bien transmitido	VM bienes recibidos
Transmitidos por fusión o escisión (no acogido al régimen FEAC)	VM-VF bien transmitido ¹⁶	Integra (VM bienes y derechos recibidos - VF participación entregada)
Permutas comerciales y no comerciales	VM bien adquirido - VF bien entregado ¹⁷	VM bien adquirido - VF bien entregado
Adquiridos por canje o conversión	VM-VF bien transmitido	VM-VF bien transmitido

VM: valor de mercado.

VF: valor fiscal.

FEAC: Régimen especial de fusiones, escisiones, aportación no dineraria y canje de valores.

Si la operación se acoge al régimen FEAC, los bienes tendrán diferente valoración contable y fiscal, por lo que la entidad adquirente integrará en su base imponible la diferencia entre ambas. Si son elementos patrimoniales del activo circulante, en el período impositivo en que éstos motiven el devengo de un ingreso o un gasto. Si se trata de activos no amortizables del inmovilizado, en el período impositivo en que éstos se transmitan o se den de baja y si son

¹³ Para la entidad donante 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.

¹⁴ Si se cumplen los requisitos para aplicar el régimen de reestructuración empresarial, la plusvalía se difiere hasta el momento en que se transmitan las participaciones recibidas.

¹⁵ Los socios personas jurídicas, en su caso, podrán aplicar la exención para evitar la doble imposición.

¹⁶ Se puede diferir la plusvalía si la operación se acoge al régimen especial de reestructuración empresarial.

¹⁷ 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 beneficio 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.

elementos patrimoniales amortizables del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, en cuyo caso, se integrará con ocasión de la misma.

Operaciones a título gratuito

El donante contablemente registra una pérdida ya que da de baja el activo por el valor neto contable. Desde el punto de vista fiscal no es gasto fiscal, por lo que surgirá una diferencia permanente positiva.

El elemento entregado se valora por su valor normal de mercado, computándose una renta por diferencia entre dicho valor y el valor contable del mismo (salvo donativos a entidades de la ley 49/2002) y, además, podrá aplicarse una deducción en la cuota solo si se entrega a entidades de mecenazgo.

El donatario valora el activo recibido por su valor venal y se lleva a patrimonio neto. Desde el punto de vista fiscal se le produce una renta valorando los activos por su valor normal de mercado.

En cuanto a la imputación temporal del abono a patrimonio neto se distribuye en la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo de los ejercicios en los que se amortice el elemento. Sin embargo, desde el punto de vista del Impuesto el ingreso se imputa en el propio período impositivo en el que se realiza la adquisición por lo que surge un ajuste positivo al resultado contable correspondiente al ejercicio en el que se adquiere el elemento y habrá que realizar ajustes negativos en los ejercicios siguientes por el ingreso contabilizado en los mismos.

® Tenga en cuenta que:

- Si una entidad revaloriza sus activos no se genera renta a efectos de determinar la base imponible del período impositivo en el que se realiza la revalorización y, por otra parte, los ingresos y gastos derivados de tales activos se determinarán a efectos fiscales sobre el mismo valor que tenían con anterioridad a la realización de la revalorización, lo cual supone que el contribuyente tendrá que efectuar los correspondientes ajustes al resultado contable al objeto de determinar la base imponible de cada ejercicio en el que se computen los ingresos o gastos contables procedentes de los activos revalorizadas (DGT V2403-21).

- El valor de un bien determinado por impuestos distintos al de sociedades no producirá efectos respecto del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas de este impuesto, salvo disposición expresa en contrario (DGT V1812-21).
- El valor real de los bienes adquiridos, comprobado por técnico competente de la Administración Autonómica a efectos de la liquidación practicada a la sociedad por el concepto tributario Transmisiones patrimoniales Onerosas, vincularía a la Inspección en la determinación del valor de mercado correspondiente a dicha adquisición a efectos de determinar en el Impuesto sobre Sociedades el incremento de base imponible derivado de la transmisión lucrativa por la diferencia entre el valor escriturado y declarado (TEAC, de 14 de mayo de 2019).
- No es una permuta la transmisión de inmuebles a cambio de 1€ con asunción por la entidad compradora de parte de la plantilla y, por lo tanto, es válido el precio de transmisión calculado a partir de la eventual indemnización que supondría el despido de los trabajadores que la entidad adquirente asume y subroga (Audiencia Nacional, de 1 de julio de 2020).
- No existe obligación de documentar las operaciones especiales del artículo 17 cuando se realizan entre partes vinculadas, que también se han de valorar a mercado, porque prevalece la regla especial sobre la regla general de las operaciones vinculadas del artículo 18, que es la que obliga a documentar las operaciones (DGT V0607-11).

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad aporta un negocio a otra entidad. Entre los bienes que transmite se encuentra un inmovilizado con un valor de 3.000.000€ y existencias por 4.000.000€, los valores de mercado son de 3.600.000€ y 6.500.000€, respectivamente. La operación se ha acogido al régimen FEAC. El coeficiente de amortización en las tablas oficialmente aprobadas para el inmovilizado es del 3%.

Solución

- La entidad adquirente valora desde el punto de vista contable el inmovilizado y las existencias por el valor de mercado, esto es 3.600.000 y 6.500.000€, respectivamente. Desde el punto de vista del Impuesto valora los activos adquiridos por el valor fiscal que tenían en la entidad transmitente, esto es 3.000.000€ y 4.000.000€, respectivamente.

- La entidad transmitente tendrá que realizar todos los años un ajuste extracontable positivo por el inmovilizado por un importe de 18.000€ [(3.000.000x0,03) – (3.600.000x0,03)] y cuando transmita las existencias tendrá una diferencia por el beneficio contable y fiscal. Se podrá el artículo 88.2 de la ley del Impuesto y eliminar la doble imposición que se produce en estos casos.

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad dona una máquina, a una entidad no acogida a la ley 49/2002 que le costó 20.000€. La amortización acumulada es de 12.000€ y el valor de mercado de 16.000€. El donatario amortiza el activo en 5 años.

Solución

- La entidad tiene una pérdida de 8.000€ (20.000-12.000) que no es deducible. Ajuste permanente positivo.
- La entidad realiza un ajuste positivo permanente por diferencia entre el valor fiscal del activo entregado y el valor de mercado 8.000€ (16.000-8.000).
- La entidad donataria habrá contabilizado a patrimonio neto una cuantía de 16.000€, valor venal del bien recibido, que imputará a ingresos al ritmo de la amortización. Desde el punto de vista tributario hará un ajuste positivo por el valor venal y el importe imputado a la cuenta de resultados.

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad permuta una cabeza motora que adquirió hace un año por 250.000€ por otro similar cuyo valor de mercado es de 270.000€. La amortización acumulada es de 12.000€.

Solución

- Como la permuta es no comercial no se habrá registrado beneficio contable.

- Desde el punto de vista del Impuesto hará un ajuste positivo por la diferencia entre el valor fiscal del bien entregado y el valor de mercado del elemento adquirido 32.000€ (238.000-270.000).

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad ostenta el 25% del capital social de la empresa B. El día de su constitución desembolsó 200.000€ por dicha participación. Ahora se devuelve la aportación no dineraria (118). La entidad tiene un capital social de 200.000€, reservas legales y voluntarias por 85.000€ y en la cuenta de aportación de socios un saldo de 100.000€.

Solución

- Todas las reservas se han generado con posterioridad a la incorporación como socio de la empresa, por lo que la parte de la aportación que corresponde a las reservas atribuibles es de $(40.000 + 45.000) \times 25\% = 21.250\text{€}$. Esta cuantía es ingreso contable de acuerdo con la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019.
- Desde el punto de vista del Impuesto la cantidad recibida disminuye el precio de adquisición quedando en 50.000€ (75.000-25.000).
- Procede realizar un ajuste extracontable negativo por 21.250€.

5.19. Operaciones vinculadas

Se han de valorar obligatoriamente a valor de mercado determinadas operaciones que conllevan también la obligación de ser documentadas, si bien los requerimientos en este sentido son diferentes dependiendo de la facturación de la entidad o el grupo, de la naturaleza de las operaciones y del importe de estas.

No se puede perder de vista que, cuando el valor convenido entre las partes difiera del valor de mercado, aparte del ajuste primario procede realizar el llamado ajuste secundario, que ha de tratar la diferencia entre ambos valores según la naturaleza de las rentas que se pongan de manifiesto. 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.

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 las mismas. Chequee 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 misma¹⁸.

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
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% 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% del capital social o los fondos propios
Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero

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 los ingresos procedan del desarrollo de actividades profesionales
--

¹⁸ 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](#)).

Cuenta con los medios materiales y humanos adecuados
Retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad $\geq 75\%$ del resultado previo a la deducción de dichas retribuciones
La cuantía percibida por cada socio-profesional se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables
Para que se pueda aplicar por un socio determinado, lo percibido por este no puede ser inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales y, si la entidad no dispone de esos asalariados, las retribuciones no pueden ser inferiores a cinco veces el IPREM

En algunos casos, lo que se ha discutido por la Administración tributaria es la misma virtualidad de la sociedad profesional, apreciando simulación.

® Tenga en cuenta que:

- Si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, para que quede amparada por la normativa tributaria es necesario que ello responda a razones económicas validas, por lo que, *a sensu contrario*, no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales (Tribunal Supremo, de 17 de diciembre de 2019).
- No es obligatorio aplicar la regla especial de valoración de la retribución de sociedades profesionales, artículo 18.6 de la Ley, para considerar como valor de mercado la remuneración del socio profesional pero, de no aplicarse el precepto, se deberá de valorar la retribución a valor de mercado (V1868-22).
- Las retribuciones de todos los socios que prestan servicios profesionales tienen que sumar, como mínimo, el 75% de la diferencia entre los ingresos y gastos antes de deducir dichas retribuciones.
- Se exige que más del 75% de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y que esta cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.
- Es necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables en los estatutos o por un pacto interno de socios (DGT V3963-16).

- Para que a un socio no se le pueda revisar el valor pactado, su remuneración debe ser, al menos, 1,5 veces la media del salario de los trabajadores que desempeñen funciones análogas a las de los socios profesionales. En ausencia de estos trabajadores, la cuantía de las retribuciones no puede ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)¹⁹.

Ajuste secundario

Cuando la valoración dada por las partes difiere del valor de mercado, habrá que ver a qué obedece dicha diferencia, y tratarla fiscalmente como tal, lo cual constituye el 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 mismo.

Consecuencias del ajuste secundario:

Desplazamiento patrimonial a favor del socio		
	Socio	Sociedad
Parte que corresponde al% de participación	Participación en beneficios (exención DDI)	Retribución fondos propios
Parte que no corresponde al% de participación	Utilidad por condición de socio (no exención DDI)	

Desplazamiento patrimonial a favor de la sociedad		
	Socio	Sociedad
Parte que corresponde al% de participación	Valor de adquisición de la participación	Aportación fondos propios
Parte que no corresponde al% de participación	Liberalidad (Gasto no deducible)	Renta

® Tenga en cuenta que:

- 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).

¹⁹ Para 2023 el IPREM anual (12 pagas): 7.200€/año. IPREM anual (14 pagas): 8.400€/año.

- 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.
- La documentación de la determinación del valor de mercado en operaciones vinculadas deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración.
- Las personas o entidades vinculadas podrán solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas con carácter previo a la realización de estas. El acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al vigente en la fecha de aprobación del acuerdo. También puede tener efectos respecto a períodos anteriores no prescritos.

EJEMPLO

Enunciado

Un socio, persona física, que tiene una participación del 30%, de una entidad dedicada a la reparación de automóviles, presta servicios a la misma como jefe de taller, con una retribución anual de 240.000€. En una comprobación inspectora se determina, y tanto la entidad como el socio aceptan, que el valor de mercado de los citados servicios es, como máximo, de 90.000€.

Solución

- La sociedad tendrá una diferencia de 150.000€ [240.000-90.000] lo que supondrá un incremento en la base imponible por la disminución de los gastos de personal. La diferencia de 45.000€ [30% de 150.000] a favor del socio no será deducible, al considerarse retribución de fondos propios. Tampoco será deducible la cuantía de 105.000€ [70% de 150.00], que no se corresponde con el porcentaje de participación.
- Para el socio la diferencia de 150.000€ será menor importe de la base imponible general en el IRPF del socio. Tanto los 45.000€, como los 105.000€, incrementarán su base del ahorro.
- No se realizarán los ajustes secundarios si el socio restituye a la sociedad la cuantía de 150.000€.

EJEMPLO

Enunciado

Sociedad dedicada al asesoramiento fiscal y jurídico tuvo unos ingresos de 500.000€ de su actividad y 2.000€ de ingresos financieros. Los gastos sin incluir las retribuciones de los socios profesionales son de 200.000€. La retribución media de los profesionales asalariados con funciones análogas a las realizadas por los socios profesionales asciende a 50.000€.

Los socios A y B, economistas, poseen el 40% cada uno, y el socio C, abogado, el 20% restante. Perciben unas remuneraciones que ascienden a 150.000, 180.000 y 50.000€ respectivamente. El socio A trabaja 40 horas semanales. El socio B trabaja más horas debido a que se desplaza en ocasiones a otras localidades por motivos laborales.

Solución

- Beneficio antes retribuciones socios: $500.000 - 200.000 = 300.000€$.
- Retribuciones socios: $150.000 + 180.000 + 50.000 = 380.000€$.

REQUISITOS ARTÍCULO 18.6 LIS	DATOS	¿CUMPLIMIENTO REQUISITOS?
Más del 75% de los ingresos procedan del desarrollo de actividades profesionales	$500.000 / 502.000 = 99,6\% > 75\%$	Sí
Cuenta con los medios materiales y humanos adecuados	Dispone de medios materiales y humanos	Sí
Retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad \geq 75% del resultado previo a la deducción de dichas retribuciones.	$300.000 \times 75\% = 225.000$ $380.000 > 225.000$	Sí

La cuantía percibida por cada socio - profesional se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables	Porcentaje de intervención directa o indirecta de los socios en las operaciones:	Sí
	Socio A = 39,47%. (trabaja 8h semana)	
	Socio B = 47,37%. (trabaja + 8h semana)	
	Socio C = 13,16%.	
No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales.	Retribución media asalariados con funciones similares= 50.000	Sí
	Retribución mínima = 1,5 x 50.000 = 75.000	Sí
	Socio A: 150.000 > 75.000	No
	Socio B: 180.000 > 75.000	
	Socio C: 50.000 < 75.000	
Todos los socios tienen retribuciones que se pueden considerar coincidentes con el valor de mercado. Los socios A y B cumplen la norma de seguridad de socios profesionales y el socio C (no vinculado) cumple el art.28.4 de la LIRPF ya que sus retribuciones son iguales a la media de los demás profesionales no socios.		

5.20. 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.

Una entidad no puede modificar los métodos de amortización a su conveniencia, estando obligado el contribuyente que haya optado por un determinado método de amortización para unos concretos elementos a seguirlo hasta su total amortización, enajenación o pérdida, no pudiéndose suceder en el tiempo para un mismo elemento distintos métodos de amortización. No obstante, en casos excepcionales se permitiría la aplicación simultánea o sucesiva de los distintos métodos de amortización siempre y cuando se encuentre debidamente justificado en la Memoria el cambio del método o criterio de amortización, no sirviendo para ello un dictamen pericial que no realice una crítica y análisis detallado para justificar la amortización aplicada (TEAC, de 16 de enero de 2020).

Métodos de amortización

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

EJEMPLO

Enunciado

Sociedad adquiere una maquina por un importe de 10.000€, teniendo un coeficiente mínimo de 12,5% y un coeficiente Máximo de 25%.

La entidad no registra la amortización el primer año. En el segundo y tercer año contable registra un gasto por amortización de 3.100€ en cada año.

Solución

- El primer año no amortiza nada fiscalmente la no existir gasto contable.
- En el segundo año contabiliza un gasto de 3.100€, superando en 600€ el máximo fiscal (2.500€). Sin embargo, como en el primer año no registro gasto contable y, por lo tanto, amortizó por debajo del mínimo fiscal (1.250€), se considera correcta la amortización.

- En el tercer año también es correcta la amortización fiscal, porque el exceso de 600€, se llevaría al año en que no amortizó y aún no se supera el mínimo de tablas $1.250 < 1.200$ ($600+600$).

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

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

$$\text{Coeficiente mínimo} + [(\text{coeficiente Máximo} - \text{coeficiente mínimo}) \times (\text{horas trabajo}/8)]$$

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

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad adquiere una maquina cuyo precio de compra ascendió a 5.000€ es utilizada en dos turnos de trabajo de 8 horas. El coeficiente máximo de tablas es del 12%. Período Máximo de 18 años.

Solución

- Coeficiente mínimo: $100/18 = 5,56$.
- $5,56 + [(12-5,56) \times 16/8] = 18,44\%$.
- Amortización anual: $922€ (18,44\% \times 5.000)$.

Método de amortización 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.

No es aplicable este método a los bienes usados adquiridos a una entidad del grupo mercantil.

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad compra a una entidad que no es del grupo un activo por 1.000.000€. Dicho bien había sido adquirido por la sociedad vendedora por un precio de 5.000.000€. El coeficiente máximo de amortización según tablas del 10%.

Solución

- Si se toma como base el precio de adquisición, la entidad amortizará el activo hasta un máximo del 20% anual sobre una base de 1.000.000€ (200.000 euros anuales).
- Si se toma como base el precio de adquisición originario, la entidad amortizará el bien en un 10% anual sobre una base de 5.000.000€ (500.000 euros anuales).

Amortización según números dígitos

Se obtendrá la suma de dígitos mediante la adición de los valores numéricos asignados a los años en que se haya de amortizar el elemento patrimonial. A estos efectos, se asignará el valor numérico mayor de la serie de años en que haya de amortizarse el elemento patrimonial al año en que deba comenzar la amortización, y para los años siguientes, valores numéricos sucesivamente decrecientes en una unidad, hasta llegar al último considerado para la amortización, que tendrá un valor numérico igual a la unidad. La asignación de valores numéricos también podrá efectuarse de manera inversa.

Se dividirá el precio de adquisición o coste de producción entre la suma de dígitos, determinándose así la cuota por dígito.

Se multiplicará la cuota por dígito por el valor numérico que corresponda al período impositivo.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante el método de amortización según números dígitos.

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad adquiere el 1 de enero una máquina por 60.000€. Las tablas de amortización fijan un coeficiente máximo del 20% y un período máximo de 10 años. La empresa decide amortizar el activo usando el método de números dígitos.

Solución

- La empresa quiere amortizar lo máximo posible en los primeros años, por lo que utiliza el coeficiente máximo que corresponde a 5 años.
- Suma dígitos = $5+4+3+2+1 = 15$.
- Cuota por dígito = $60.000/15 = 4.000€$.

Año	Cuota dígito	Creciente	Decreciente
n	5	20.000,00	4.000,00
n+1	4	16.000,00	8.000,00
n+2	3	12.000,00	12.000,00
n+3	2	8.000,00	16.000,00
2n+4	1	4.000,00	20.000,00
SUMA		60.000,00	60.000,00

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 < 5 años
2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización $\geq 5 < 8$ años
2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización ≥ 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.

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad ha adquirido una máquina por 90.151,82€. El coeficiente máximo de amortización es del 10% y un período máximo de 15 años. La entidad elige el período mínimo de amortización.

Solución

- $100/10 = 10$ años.
- Como $10 > 8$ años aplicamos el porcentaje constante del $2,5 = 25\%$.
- $2,5 \times 0,10 = 25\%$.

Año	Valor	Coeficiente	A. Anual	Valor pendiente
1	90.151,82	25,00%	22.537,96	67.613,87
2	67.613,87	25,00%	16.903,47	50.710,40
3	50.710,40	25,00%	12.677,60	38.032,80
4	38.032,80	25,00%	9.508,20	28.524,60
5	28.524,60	25,00%	7.131,15	21.393,45
6	21.393,45	25,00%	5.348,36	16.045,09
7	16.045,09	25,00%	4.011,27	12.033,82
8	12.033,82	25,00%	3.008,45	9.025,36
9	9.025,36	25,00%	2.256,34	6.769,02
10	6.769,02		6.769,02	0

Regla especial de amortización 2013 y 2014

Puede que aún 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 aquellos ejercicios.

® Tenga en cuenta que:

- 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 V1864-16).

- En caso de haber 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 V1864-16).
- En estos casos de limitación de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar una deducción en la cuota del 5% de las cantidades que integre en la base imponible²⁰.

Activos adquiridos en 2003 y 2004

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.

Libertad de amortización para bienes de escaso importe

Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300€, hasta el límite de 25.000€ referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite será el resultado de multiplicar 25.000€ por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad adquiere en enero 10 sillas de oficina para sus empleados por 2.000€ en total. Vida útil 5 años. No ha adquirido durante el año más bienes con precio inferior a 300€.

Solución

- Contablemente amortiza linealmente durante su vida útil estimada en 400€ (2.000€/5).
- Fiscalmente deduce el 100% teniendo un gasto por 2.000€.

²⁰ 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 y siguientes, respectivamente. Ante este perjuicio, el legislador reacciona estableciendo esa deducción.

- Surge una diferencia negativa de -1.600€, que revertirá en años posteriores, salvo que aplique contablemente el principio de importancia relativa y lo registre como gasto.

Amortización acelerada de determinados vehículos que entren en funcionamiento en 2023, 2024 y 2025

Se podrá multiplicar por 2 el coeficiente máximo de tablas fiscales para los vehículos: FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV (según definición del anexo II del Reglamento General de Vehículos).

Vehículo eléctrico de células de combustible (FCV)	Vehículo eléctrico que utiliza exclusivamente energía eléctrica procedente de una pila de combustible de hidrógeno embarcado
Vehículo eléctrico híbrido de células de combustible (FCHV)	Vehículo eléctrico de células de combustible que equipa, además, baterías eléctricas recargables
Vehículo eléctrico de baterías (BEV)	Vehículo eléctrico que utiliza como sistemas de almacenamiento de energía de propulsión exclusivamente baterías eléctricas recargables desde una fuente de energía eléctrica exterior. No se excluye la posibilidad de incluir, además, un sistema de frenado regenerativo que cargue las baterías durante las retenciones y frenadas
Vehículo eléctrico de autonomía extendida (REEV)	Vehículo eléctrico que, reuniendo todas las condiciones de un vehículo eléctrico de baterías, incorpora además un motor de combustión interna
Vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV)	Vehículo eléctrico híbrido, provisto de baterías que pueden ser recargadas de una fuente de energía eléctrica exterior, que a voluntad puede ser propulsado sólo por su(s) motor(es) eléctrico(s)

EJEMPLO

Enunciado

Una empresa, dedicada al reparto de comidas a domicilio, ha adquirido el día 1 de mayo de 2023 dos vehículos. El primero se trata de un vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) cuyo coste de adquisición ha sido de 35.000€ y el otro un vehículo eléctrico de baterías (BEV) cuyo precio de adquisición ha sido de 40.000€. El coeficiente máximo establecido en la tabla de amortización es del 16%.

Solución

Amortización año 2023: 75.000€ (35.000+40.000) x 16% x 8/12:	8.000€
Amortización año 2023 acelerada: 75.000 x 32% x 8/12:	16.000€
Amortización año 2024: 75.000€ x 16%:	12.000€
Amortización año 2024 acelerada: 75.000 x 32%:	24.000€
Amortización año 2025: 75.000€ x 16%:	12.000€
Amortización año 2025 acelerada: 75.000 x 32%:	24.000€
Amortización año 2026: 75.000€ x 16%:	12.000€
Amortización año 2026 acelerada: [Se ha amortizado el bien fiscalmente]	11.000€
Amortización año 2027: 75.000 x 16%:	12.000€
Amortización año 2028: 75.000 x 16%:	12.000€
Amortización año 2029: 75.000 x 16%:	7.000€

Inversiones en nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos

Podrán amortizarse, en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, las inversiones en nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos, de potencia normal o de alta potencia (en los términos del art. 2 de la Directiva 2014/94/UE) afectas a actividades económicas, y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025.

® Tenga en cuenta que:

- Es necesario aportar la documentación técnica preceptiva, según las características de la instalación, en forma de Proyecto o Memoria, prevista en el Real Decreto 842/2002.
- También es necesario obtener el certificado de instalación eléctrica diligenciado por la Comunidad Autónoma competente.

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. Laborales, 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)
Sector de la automoción por inmovilizados cuando se cumplan requisitos ²¹
Inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables hasta 500.000€

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 contribuyente²².

Sin embargo, la entidad no puede modificar a conveniencia el método de amortización utilizado según (TEAC, de 16 de enero de 2020). El contribuyente que haya optado por un determinado método de amortización para unos concretos elementos debe seguirlo hasta su total amortización, enajenación o pérdida, no pudiéndose suceder en el tiempo para un mismo elemento distintos métodos de amortización. No obstante lo anterior, en casos excepcionales se permitiría la aplicación simultánea o sucesiva de los distintos métodos de amortización siempre y cuando se encuentre debidamente justificado en la Memoria el cambio de método o criterio de amortización, no sirviendo para ello un dictamen pericial que no realice una crítica y análisis detallado para justificar la amortización aplicada.

® Tenga en cuenta que:

²¹ Las inversiones, hasta 500.000€ en elementos nuevos del inmovilizado material que impliquen la sensorización y monitorización de la cadena productiva, así como la implantación de sistemas de fabricación basados en plataformas modulares o que reduzcan el impacto ambiental, afectos al sector industrial de automoción, puestos a disposición del contribuyente y que entren en funcionamiento entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021, podrán ser amortizados libremente en los períodos impositivos que concluyan entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021 siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media del año 2019.

²² 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.

- La libertad de amortización es una opción y sólo 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 acogerse a la libertad de amortización determinados bienes y/o derechos, posteriormente ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio. Pero ello no le impedirá poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y /o derechos (TEAC, de 14 de febrero de 2019).
- Si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, y ese cambio de la situación tiene como causa última una improcedente actuación de la Administración, deberá aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse (TEAC, de 23 de enero de 2023).
- La libertad de amortización es una opción y solo puede ejercitarse en el plazo de presentación de la declaración del impuesto. Si el contribuyente decide no acogerse a este incentivo fiscal sobre determinados elementos en la declaración de un ejercicio, posteriormente ya no podrá cambiar esta opción respecto de este ejercicio (AEAT, INFORMA 143027).
- La aplicación del beneficio fiscal de la amortización acelerada, aplicable a las empresas de reducida dimensión, es una opción sólo ejercitable con la declaración, y ello por razones de seguridad jurídica, porque no es posible la rectificación de la declaración al objeto de optar por dicho régimen, porque eso afectaría a los ejercicios posteriores, obligando a la rectificación de todas ellas (Audiencia Nacional, de 20 de septiembre de 2019).
- 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, amortizar fiscalmente menos que la amortización mínima (DGT V2016-12).
- Si ha transmitido con pérdida algún elemento patrimonial que nunca amortizó, el gasto contable que corresponda a la amortización mínima de los últimos cuatro años será fiscalmente deducible, siempre que no se produzca perjuicio económico para la Hacienda Pública.
- Aunque parezca que a una entidad en pérdidas no le conviene amortizar aceleradamente, esto puede ser interesante dentro del grupo fiscal si las mayores

pérdidas por aplicar la libertad de amortización se utilizan para compensar bases positivas de otras sociedades del grupo.

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 en los primeros 10 años y un ajuste negativo pasado ese plazo. Lo mismo sucede respecto a cualquier otro intangible cuando su vida útil no pueda estimarse de manera fiable.

® Tenga en cuenta que:

- Respecto a la posibilidad de que una ERD pueda amortizar de manera acelerada un fondo de comercio, la Dirección General de Tributos interpreta que, dentro de los inmovilizados intangibles, calificados ahora mercantilmente como activos de vida útil definida, aquellos cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable, así como el fondo de comercio, podrá deducirse en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar el coeficiente del 5% (DGT V0540-20).
- El cargo a reservas motivado por la amortización retroactiva del fondo de comercio determinaría un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio correspondiente que no deberá excluirse del cómputo del incremento de fondos propios a efectos de determinar la posible reducción de la base imponible por reserva de capitalización (DGT V1836-18).
- No es necesario dotar una reserva indisponible por el importe del valor del fondo de comercio. Este último requisito fue eliminado tanto en la norma del Impuesto sobre Sociedades como en la normativa mercantil.
- El fondo de comercio que surge como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial no es fiscalmente deducible.

Tabla de amortización

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo	Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Obra civil			Elementos de transporte		

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
Centrales			Elementos de transporte externo.	16%	14
Centrales hidráulicas.	2%	100	Autocamiones.	20%	10
Centrales nucleares.	3%	60	Mobiliario y enseres		
Centrales de carbón.	4%	50	Mobiliario.	10%	20
Centrales renovables.	7%	30	Lencería.	25%	8
Otras centrales.	5%	40	Cristalería.	50%	4
Edificios			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	Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas.	2%	100	Equipos electrónicos.	20%	10
Instalaciones.			Equipos para procesos de información.	25%	8
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía.	5%	40	Sistemas y programas informáticos.	33%	6
Cables.	7%	30	Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales.	33%	6
Resto instalaciones.	10%	20	Otros elementos		
Maquinaria.	12%	18	10%	20	
Equipos médicos y asimilados.	15%	14			

5.21. Deterioros fiscalmente deducibles y régimen de la reversión

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 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.

® Tenga en cuenta que:

- Si se ha producido la recuperación del valor contable del elemento, deberá integrarse el ingreso contable en la base imponible, con el límite del valor contable en el momento de la reversión.
- Si el deterioro se produjo en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, estamos en el supuesto de que no fue deducible, pero se podrá ir deduciendo fiscalmente en lo que reste de vida útil al bien y, si se produce la reversión, solo tributará por lo deducido. Otra cosa es la pérdida irreversible, que sí será deducible en el ejercicio en que se produzca (DGT V1651-16).

Pérdidas por deterioro de existencias

En principio, el gasto contable por deterioro de existencias (reversible) se admite fiscalmente.

® Tenga en cuenta que:

- Si la empresa quiere confirmar la deducibilidad de esta pérdida contabilizada por el valor de unos terrenos, conviene tener una tasación pericial realizada por expertos debidamente acreditados (DGT V1651-16).
- La Administración puede no aceptar el sistema que aplica la empresa para cuantificar el deterioro que se produce cuando el valor neto realizable de las existencias es inferior a su precio de adquisición (DGT V0805-16).
- No resulta fiscalmente deducible la dotación por existencias si no está basada en una acreditada disminución, ya producida, del valor de mercado de las mismas, sino en una mera expectativa de depreciación, no pudiéndose entender acreditada la depreciación por el mero transcurso del tiempo sin que un tipo determinado de mercancías se hayan vendido (TEAC, de 2 de abril de 2014), y (TEAC 26 de abril de 2022).

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 (3 meses durante 2020-2021 si se trata de una ERD)
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 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
Cuando el deudor sea un ente público, solo 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

® Tenga en cuenta que:

- Si en ejercicios anteriores no fue deducible el gasto por no haber transcurrido el plazo de los 6 meses y en el ejercicio siguiente sigue sin cobrarlo, 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 y tributar por él.
- 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, de 6 de noviembre de 2018).
- El titular del derecho de crédito debe de reclamar la deuda. De no hacerlo el gasto contable no sería deducible al ser una liberalidad (Audiencia Nacional, de 27 de noviembre de 2014).

- La carga de la prueba de que el contribuyente no reclamó el derecho de crédito le corresponde a la administración y no al contribuyente (Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, de 30 de mayo de 2019).
- Una vez que ha desaparecido la vinculación entre entidades, si han transcurrido más de 6 meses desde el vencimiento de la obligación, el deterioro registrado contablemente en su día será fiscalmente deducible (DGT V1111-20).

Reversión de deterioros de activos

Cuando desde el punto de vista contable se produce la reversión de algún deterioro, el ingreso también es ingreso fiscal, aunque hay que tener en cuenta que, si en su día no todo el gasto por deterioro fue deducible fiscalmente, ahora no todo el ingreso contable se ha de integrar en la base imponible.

Consecuencias fiscales de las reversiones contables de los diferentes activos:

Reversión de activos	Ingreso		Límite fiscal
	Contable	Fiscal	
Inmovilizado material	SI	SI	Ninguno
Inversiones inmobiliarias	SI	SI	Ninguno
Intangible con vida útil que no se puede estimar de manera fiable	SI	SI	El valor fiscal del activo provocado por los ajustes negativos extracontables del 5-1% del precio de adquisición al no amortizarse
Valores representativos de deuda	SI	SI	El gasto contable estuvo limitado a la pérdida global de la cartera, por lo que, pudiera que no todo el ingreso contable sea fiscal
Participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que cotizan en un mercado regulado	NO	SI	Solo habrá procedido dotar el deterioro si se ha calificado como activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto y la reversión se contabiliza con abono a patrimonio neto
Participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que no cotizan en un mercado regulado	NO	SI	Obligatoria 1/5 parte cada año en 2016 y los 4 siguientes o el importe del incremento de los fondos propios de la participada o por reparto de dividendos, si estos importes son superiores a la 1/5 parte

® Tenga en cuenta que:

- A partir de 2016, el deterioro de participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que no cotizan en un mercado regulado que se dedujo en su día se integrará obligatoriamente, como mínimo, en una quinta parte cada año. Por lo que en 2020 debió de revertir todo el saldo pendiente del deterioro de las participaciones no cotizadas que originaron ajustes negativos en los ejercicios anteriores a 2013. El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucional esta reversión.

5.22. Pérdidas por transmisión de participaciones significativas

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 haya tenido una participación significativa- al menos del 5%-, 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 en el importe de los dividendos percibidos en los últimos 10 años que hubieran tenido derecho a la deducción o a la exención por doble imposición.

® Tenga en cuenta que:

- 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.
- Cuando las pérdidas se producen por transmisión de valores a otra entidad del grupo, no se computan hasta que los valores se transmitan a un tercero ajeno al grupo o cuando la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo.
- Si la participación transmitida fuera del grupo hubiera sido adquirida previamente a otra entidad del grupo, la renta negativa se minorará en la renta positiva generada por la anterior propietaria en la transmisión y que hubiera estado exenta o con derecho a la deducción por doble imposición.
- De manera simétrica al régimen transitorio de la exención para las plusvalías procedentes de la transmisión de participaciones con valor de adquisición mayor de

20.000.000€ y porcentaje inferior al 5%, adquiridas en los períodos impositivos iniciados antes de 2021, no se podrán integrar las rentas negativas producidas por su transmisión durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.

- El procedimiento especial realizado por el banco tuvo para el socio transmitente los mismos efectos que los de una extinción sin reestructuración, y que el hecho de no haberse seguido un procedimiento de liquidación ordinaria de la entidad bancaria no debe suponer un distinto tratamiento tributario a los accionistas afectados. Por este motivo, considera que para el socio esa amortización supuso una extinción total de su relación jurídica con el banco, por lo que puede aprovechar fiscalmente las pérdidas originadas en dicha operación (TEAC, de 24 de noviembre de 2022).

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad vende las acciones que tiene de una compañía. La entidad había adquirido el 5% de las participaciones, pero desde hace dos años solo posee el 4% ya que no acudió a las aplicaciones de capital que hizo la sociedad. El valor de las participaciones es de 50.000€, pero dada la mala situación de la compañía las transmite por 35.000€. Percibió dividendos desde el año 2009 por 10.000€ que no tributaron al tener, en esos años participación del 5%.

Solución

- La entidad tiene una pérdida de 15.000€ [35.000-50.000] que en principio es deducible porque no ha tenido ningún día del año anterior a la transmisión un porcentaje igual o superior al 5%.
- No obstante, como desde el año 2009 y años posteriores percibió dividendos, que quedaron exentos por 10.000€, la pérdida fiscal es de 5.000€ [15.000-10.000], por lo que deberá de realizar un ajuste extracontable positivo por 10.000€.

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad tiene un 9% de otra que adquirió por 10.000€, desde hace ya cuatro años. En enero transmite un 6% de la participación, obteniendo una renta negativa por 2.000€. El resto de la participación la transmite en mayo obteniendo una renta negativa por 500€.

Solución

- La renta negativa generada en enero de 2.000€ [4.000-6.000] no es deducible porque la transmitente tiene más de un 5% de participación y no se trata de un supuesto de disolución de la compañía. Se hará un ajuste extracontable positivo por 2.000€.
- La renta negativa generada en mayo por 500€ [3.500-4.000] tampoco es deducible porque, aunque en el momento de la transmisión la entidad tiene un porcentaje inferior al 5% de participación, dentro del año anterior al de la transmisión el porcentaje fue del 9%, por lo que procederá a realizar un ajuste extracontable positivo por 500€.
- Si la entidad transmitente hubiera esperado, al menos un año, desde que transmitió la participación en el mes de enero, entonces sí podría haber deducido la pérdida contable.

5.23. 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.

® Tenga en cuenta que:

- La dotación registrada por una empresa ante una situación probable de incumplimiento de los requisitos para poder acogerse a un ERTE, no será fiscalmente deducible porque se trata de una posible contingencia motivada por un incumplimiento.
- La provisión para responsabilidades recoge el importe estimado para hacer frente a responsabilidades procedentes de litigios en curso (judiciales o administrativos), indemnizaciones u obligaciones de cuantía indeterminada. Desde el punto de vista fiscal es deducible si se acredita la existencia de responsabilidades próximas o ciertas y exigibles, ya sea de litigios o de requerimientos por incumplimiento de contratos. No será deducible fiscalmente cuando no exista responsabilidad, sino una posibilidad de que exista dicha responsabilidad.

- No es deducible la provisión dotada anualmente para atender a los gastos de despido que se van a producir a fecha cierta, ya que se entiende que no hay responsabilidad hasta la rescisión de los contratos laborales. Sí es deducible la provisión dotada cuando una sentencia declara un despido como improcedente, hasta la cuantía máxima que establezca la norma laboral.
- El gasto por la dotación de la provisión contable destinada a cubrir el posible pago por la empresa de la remuneración variable a los directivos no será fiscalmente deducible en el período impositivo en el que se dote (DGT V3908-16).
- Cuando la provisión dotada corresponde a una disposición contractual, y no a una obligación implícita o tácita, y existe certeza en cuanto a su acaecimiento, el gasto de la provisión tendrá el carácter de fiscalmente deducible (DGT V2578-16).
- La provisión para retirada de obra y gastos durante el periodo de garantía, aunque se trata de una provisión correctamente dotada desde el punto de vista contable, recogiendo un gasto cierto pero indeterminado en su cuantía, no puede ser considerada como fiscalmente deducible al tratarse de una obligación implícita o tácita (TEAC, de 16 de enero de 2019).
- La provisión por terminación de obra, aunque se trata de un provisión correctamente dotada desde el punto de vista contable, recogiendo un gasto cierto pero indeterminado en su cuantía, no puede ser considerada como fiscalmente deducible al tratarse de una obligación implícita o tácita (TEAC, de 10 de julio de 2019).
- La dotación de la provisión para cubrir los costes de las indemnizaciones por despido no responde a una obligación actual, legal o contractual, sino que tiene por finalidad cubrir el riesgo derivado de una posible indemnización futura en caso de despido de los trabajadores. Por ello, no será gasto fiscalmente deducible en el periodo impositivo en que se dote la misma dado que, en dicho momento, no existe la obligación cierta de la consultante de indemnizar a los trabajadores, sino una simple expectativa (DGT 2388-21).

A continuación, recogemos los gastos por provisiones que son o no deducibles fiscalmente:

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 requisitos)	
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

5.24. Gastos con límite 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 General
Los pagos del alquiler al socio de una vivienda o de un vehículo, son retribuciones de fondos propios al accionista
Los gastos financieros derivados de la remuneración a los titulares de acciones sin voto o de acciones rescatables
La cancelación de la cuenta corriente con socios con saldo deudor cuando el importe no es devuelto a la entidad, se entenderá que es una retribución de fondos propios por lo que el cargo a reservas no será deducible
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 ²³ . Su remuneración se considera como un dividendo, con derecho a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional en el socio

Cuentas en participación

La normativa del Impuesto no regula la fiscalidad de las rentas asociadas a los contratos de cuentas en participación, por lo que la calificación de las rentas debe realizarse según los criterios contables.

® Tenga en cuenta que:

- La renta que satisface el gestor al cuentapartícipe tiene la consideración de retribución derivada de la cesión de capitales a terceros y, por tanto, es gasto fiscalmente deducible. En consecuencia, el cuentapartícipe no tiene derecho a la aplicación de la exención para evitar la doble imposición (DGT V0660-07).
- El régimen fiscal de las cuentas en participación no puede asimilarse al de los préstamos participativos, aunque se formalicen entre entidades de un mismo grupo mercantil. Por

²³ Concedidos a partir de 20 de junio de 2014.

tanto, en todo caso, para el gestor de la cuenta en participación es deducible el gasto por el pago satisfecho al partícipe en los resultados prósperos de dicha cuenta.

- No hay vinculación entre los cuentapartícipes respecto de las operaciones ajenas a la cuenta en participación, salvo que por el contrato de la misma se aprecie que uno ejerce poder de decisión sobre el otro (DGT 0073-97).

Préstamos participativos

En general, la remuneración por la entidad prestataria constituye un gasto financiero para esta y un ingreso para la prestamista.

No obstante, cuando se trata de préstamos participativos entre empresas del grupo mercantil, concedidos a partir del 20 de junio de 2014, siendo ambas residentes en España, la contraprestación se considera retribución de fondos propios, por lo que la prestataria deberá realizar un ajuste positivo -para anular el gasto contable que no es gasto fiscal- y, la prestamista, aplicará la exención al ingreso realizando un ajuste negativo para evitar la doble imposición, y con independencia de la participación entre ellas.

En el supuesto de que la prestataria resida en el extranjero, si por la retribución del préstamo se le genera un gasto deducible, la prestamista residente no podrá dejar exento el ingreso. En cambio, si para la prestataria extranjera no es deducible la retribución, la prestamista sí podrá aplicar la exención.

Si es la entidad prestataria la que reside en nuestro país, en ningún caso será deducible la retribución del préstamo participativo satisfecha a una entidad no residente del grupo mercantil.

® Tenga en cuenta que:

- Los préstamos participativos otorgados por entidades del grupo generan gastos financieros no deducibles y no se ven afectados por el límite de los gastos financieros (30% Beneficio operativo). Es decir estos préstamos participativos no deben ser considerados como deuda a los efectos de dicho límite (DGT V3503-15).
- Si la entidad recibe un préstamo participativo de una persona física no se aplica el límite de la no deducibilidad y será gasto fiscalmente deducible los intereses pagados por la entidad (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, sí es deducible la parte del Impuesto pagado en el extranjero que no se pueda deducir en cuota²⁴ siempre que el ingreso provenga de realizar actividades económicas en el extranjero y el impuesto que hubiera correspondido pagar en España fuera inferior que el pagado en el extranjero. (DGT V3960-16).

® Tenga en cuenta que:

- El impuesto soportado que no se corresponda con las previsiones del Convenio para evitar la doble imposición (CDI) no puede tener, en ningún caso, la consideración ni de gasto en base imponible ni de deducción en cuota (DGT V1637-16) y (Nota AEAT sobre los criterios para la deducción por doble imposición).

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad española asesora en territorio americano a una entidad radicada en New York. Percibe unos honorarios después de impuestos de 133.000€. En EEUU ha satisfecho por dicha renta un impuesto de 47.000€. El resultado contable antes de Impuestos es de 500.000€.

Solución

- La entidad ha registrado un Impuesto sobre Sociedades satisfecho en el extranjero por 47.000€ que, en principio, no será fiscalmente deducible.
- Puede aplicar la deducción para evitar la doble imposición internacional por 45.000€ [la menor de (180.000x25%) ó 47.000€], la parte no deducida es gasto fiscal en el impuesto sobre sociedades.
- La sociedad realizará un ajuste extracontable negativo por 2.000€, dado que el gasto contable por el impuesto es de 45.000€.

²⁴ Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se podrá deducir de la cuantía íntegra 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.

Multas y sanciones

No son deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Si un contribuyente contabilizó una sanción de un ejercicio pasado y realizó un ajuste positivo al resultado contable por el importe de la misma pero, posteriormente, es indemnizado por la aseguradora de su asesor fiscal, debe de contabilizar ese ingreso y, por el mismo no puede realizar un ajuste negativo (DGT V0501-20).

Sería diferente si, impuesta la sanción, se recurre, aunque se contabiliza y se hace el ajuste positivo si, con posterioridad, se estima dicho recurso. Por el ingreso correspondiente que, naturalmente se contabiliza, procederá realizar un ajuste negativo para que la entidad quede en la misma situación que si no se le hubiera impuesto la sanción.

Intereses de demora²⁵

El Tribunal Supremo fija el criterio de que los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación o los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades (Tribunal Supremo, de 8 de febrero de 2021).

Pérdidas del juego

Si una entidad participa en juegos de azar, el gasto derivado del mismo no tiene la consideración de deducible, en la medida en que no responde al cumplimiento de su objeto social.

Por el contrario, el premio obtenido en el juego es considerado como ingreso, ya que la propia contabilidad debe así recogerlo, en cuyo caso, debe computarse como gasto el soportado por participar en ese juego en la medida en que está correlacionado con aquel ingreso (DGT V1402-99).

²⁵ Recordamos que el TEAC, en Resolución de 4 de diciembre de 2017, respecto a la deducibilidad de los intereses de demora generados con la ley anterior a 2015, los consideró no deducibles porque nacen a raíz del incumplimiento de la norma tributaria.

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad ha comprado para ella 300 décimos a 20€ cada uno al mismo número de la lotería de navidad y ha obtenido uno de los premios, en concreto 20.000.000€ en total.

Solución

- El ingreso extraordinario de 20.000.000€ es también ingreso fiscal.
- El gasto de los décimos premiados de 600€ (300 x 20€) es fiscalmente deducible.

Gastos por remuneración de administradores

- Para que la remuneración del administrador por funciones deliberativas sea deducible es necesario que conste en estatutos.
 - La ley permite la deducibilidad de estos gastos por el desempeño de funciones de alta dirección, no obstante, existen criterios administrativos que limitan la deducción sino constan las retribuciones también en 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.
- ® Tenga en cuenta que:
- Lo que cobra un administrador por ejercer su cargo no se considera una operación vinculada, por lo que esa retribución no habrá que valorarla, necesariamente, a valor de mercado.
 - Si las retribuciones de los miembros del consejo de administración están acreditadas y contabilizadas, su no previsión en los estatutos sociales y su incumplimiento no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y, sin más, la improcedencia de su deducibilidad. No es admisible que un gasto salarial que está directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible (Tribunal Supremo, 13 de marzo de 2024).

- Serán deducibles las retribuciones si están contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos sociales, sin que haga falta que se aprueben por la junta general (Tribunal Supremo, de 27 de junio de 2023).
- Se deniega el gasto deducible de las retribuciones del administrador, no solo por el incumplimiento de la normativa mercantil -previsión expresa en los estatutos de la sociedad- sino también, porque no queda acreditado que las retribuciones se correspondan con la prestación de servicios relacionados con la actividad productiva de la sociedad con origen en una relación contractual; extremos que en el presente caso han quedado acreditados. Se consideran deducibles las retribuciones de los administradores porque responden a servicios que fueron efectivamente realizados, se insertaban dentro del objeto social de la empresa, fueron contabilizados y realmente abonados (Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 1 de febrero de 2023).
- Como los socios minoritarios no impugnaron los acuerdos sociales, que aprobaron ciertas retribuciones para socios mayoritarios, los gastos correspondientes a las mismas son fiscalmente deducibles. La posible ilegalidad del acuerdo sobre la retribución quedó convalidado o subsanado por la inactividad de los legitimados para la impugnación (Audiencia Nacional, de 16 de febrero de 2022).
- Se considera razonable la tesis que sostiene el recurrente sobre la deducibilidad del gasto de su retribución profesional porque los servicios facturados no retribuyeron única y exclusivamente una actividad personalísima del administrador único, sino un asesoramiento integral que aquella prestó al grupo y que requirió del trabajo y colaboración de distintas personas y entidades para la elaboración de propuestas, notas, informes, contratos, escrituras, etc. (Audiencia Nacional, de 23 de febrero de 2022).
- Los gastos relativos a las retribuciones a los socios en su condición de trabajadores serán gastos fiscalmente deducibles siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, respectivamente, así como los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental (DGT V0625-21).
- Las retribuciones de los administradores serán deducibles cuando, además de que los estatutos de la entidad recojan que el cargo es remunerado, la remuneración se establezca 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 (TEAC, de 9 de abril de 2019).

- 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 (Tribunal Supremo, de 26 de febrero de 2018).
- 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.

Gastos por atenciones a clientes y proveedores

Son deducibles los gastos por atenciones a clientes y proveedores, aunque se limita el importe del gasto al 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio ejercicio en que se contabilizan²⁶. Es importante no confundir estos gastos con los de promoción de ventas, pues estos no tienen un límite concreto.

® Tenga en cuenta que:

- Para que el 1% de los gastos de atenciones a clientes y proveedores se pueda deducir, es preciso que primero se acredite que corresponden precisamente a ese tipo de gastos. En un caso en el que la entidad dedujo facturas o tickets de restaurantes y, para justificar la correlación con los ingresos, aportó un cuadro en el que se limitaba a consignar que se trataba de comidas con clientes y proveedores, sin identificarlos y sin aportar ninguna otra prueba, el TEAC rechaza la deducción de esos importes porque no se ha probado que se ha comido con los clientes. Además, habiendo comprobado la Inspección que, dentro de los justificantes aportados había varios que no se correspondían con comidas, acepta que eso supone un indicio de duda sobre la veracidad de lo afirmado. La recurrente hace referencia al límite del 1%, pero para que opere dicho límite es preciso que se acredite que los gastos se refieren a atenciones a clientes (Audiencia Nacional, de 21 de noviembre de 2019).
- Los gastos de transporte en autobús, hostelería y restauración a favor de clientes potenciales podrán tener la consideración de gasto fiscalmente deducible en la medida que cumplan con los requisitos generales de deducibilidad del gasto y al tratarse de

²⁶ En caso de grupos fiscales, el límite se aplica sobre la cifra consolidada del grupo (DGT [V1474-16](#)).

gastos comprendidos en la categoría de atenciones a clientes y proveedores serán deducibles con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo (DGT V2356-21).

- Para determinar si un gasto es considerado como donativo o liberalidad hay que comprobar varias circunstancias: si se trata de un gasto que tiene un reflejo directo y fiel en la contabilidad empresarial; si tiene relación directa con el beneficio empresarial presente o futuro; y si existe un "animus donandi", o que su aplicación subjetiva no recaiga sobre los accionistas o partícipes de la sociedad, puesto que esto determinaría que sean siempre considerados como gastos no deducibles (Tribunal Supremo, de 30 de marzo de 2021).

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad incurre en gastos de atenciones a clientes por 120.000€, por viajes, alojamientos y restauración. El importe neto de su cifra de negocios para dicho ejercicio es de 2.000.000€

Solución

—	Se podrán deducir 20.000€ (2.000.000 x 1%).	
—	Gasto Contable:	120.000€
—	Gasto fiscal:	20.000€
—	Diferencia permanente positiva	100.000€

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.

® Tenga en cuenta que:

- 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).

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad despide a un trabajador recibiendo una indemnización de 2.500.000€, siendo la cuantía fijada en el Estatuto de los Trabajadores de 2.000.000€. También despide a otro trabajador recibiendo una indemnización de 1.200.000€, siendo la cuantía fijada en el Estatuto de los Trabajadores de 800.000€.

Solución

- Respecto al primer trabajador solo es deducible 2.000.000€ por lo que procede realizar un ajuste Permanente (+) 500.000€.
- En este caso es deducible 1.000.000€ por lo que procede realizar un ajuste Permanente (+) 200.000€.

Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico” necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares (Tribunal Supremo, de 8 de febrero de 2021).

Gastos financieros

Los gastos financieros netos serán deducibles, con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio²⁷, aunque en todo caso son deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1.000.000€²⁸. Es importante chequear las siguientes cuentas contables: (661), (662), (664) y (665) para detectar cuáles son los gastos financieros del ejercicio.

® Tenga en cuenta que:

- No se incluyen, a efectos del límite 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 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 hubiera 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.
- Los gastos de los intereses de un préstamo son deducibles porque cumplen los requisitos que se exigen para su deducibilidad: están acreditados documentalmente, registrados en contabilidad, imputados con arreglo a devengo y relacionados con los ingresos al ser de carácter oneroso y no gratuito. En definitiva, son gastos realizados en el ejercicio de una actividad empresarial, con independencia de que se haya utilizado el importe del préstamo para pagar dividendos a los socios (Tribunal Supremo, de 26 de julio de 2022).

²⁷ 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€).

²⁸ 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.

EJEMPLO

Enunciado

Una empresa tiene un beneficio operativo de 9.000.000€, siendo los gastos financieros netos del ejercicio de 3.000.000€.

Solución

– Límite de deducción fiscal: $9.000.000 \times 30\%$:	2.700.000€
– Gastos financieros netos:	3.000.000€.
– Diferencia	300.000€.

Los 300.000€ podrá deducirse en los próximos años. La entidad deberá de contabilizar por 75.000€ el activo por diferencia temporaria deducible.

Asimetrías híbridas

Detallamos los gastos que no se consideran deducibles:

- Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente del contribuyente en dicho país o territorio, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron, en la medida en que se compense con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal

diferente de estas en dicho país o territorio y en el de su partícipe o inversor, no generen un ingreso.

- Los correspondientes a operaciones realizadas con o por personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de la diferente calificación fiscal de estas, sean, asimismo, gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades vinculadas, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos de la persona o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.
- Los correspondientes a operaciones realizadas por el contribuyente cuando tengan, asimismo, la consideración de fiscalmente deducibles en el país o territorio de una persona o entidad vinculada como consecuencia de una diferente calificación fiscal del contribuyente, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una entidad vinculada, o con una entidad vinculada que tenga establecimientos permanentes, cuando como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimientos permanentes, no generen un ingreso.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una persona o entidad vinculada que, como consecuencia de que dicho establecimiento no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación, no generen un ingreso.
- Los estimados en operaciones internas realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente, en aquellos supuestos en que así estén reconocidos en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación, cuando, debido a la legislación del país o territorio del establecimiento permanente, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los 3 años siguientes, en la medida en que se integren en la base

imponible del contribuyente con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión.

- Los correspondientes a operaciones realizadas con o por un establecimiento permanente del contribuyente que sean, asimismo, fiscalmente deducibles en dicho establecimiento permanente o en una entidad vinculada con él, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta doble inclusión.
 - Los correspondientes a una transacción o serie de transacciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio, cuando financien, directa o indirectamente, gastos deducibles realizados en el marco de operaciones que generen los efectos derivados de las asimetrías híbridas a que se refieren los apartados anteriores de este artículo, excepto cuando uno de los países o territorios afectados haya realizado un ajuste para evitar la deducción del gasto o someter el ingreso a tributación, en los términos expuestos en dichos apartados.
 - Los gastos o pérdidas que resulten fiscalmente deducibles en otro país o territorio en el que el contribuyente sea, asimismo, residente fiscal, en la parte que se compense con ingresos que no generen renta de doble inclusión.
- ® Tenga en cuenta que:
- Con efectos a partir del 1 de enero de 2022, las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, salvo que participen directa o indirectamente en cualquier día del año en el capital, en los fondos propios, en los resultados o en los derechos de voto en un porcentaje igual o superior al 50 por 100 y sean residentes en países o territorios que califiquen a la entidad en régimen de atribución como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta, tributarán, en calidad de contribuyente, por las siguientes rentas positivas que corresponda atribuir a todos los partícipes residentes en países o territorios que consideren a la entidad en atribución de rentas como contribuyente por imposición personal sobre la renta:
 - Rentas obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

- Rentas de fuente extranjera que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas.
- El resto de las rentas obtenidas por la entidad en atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes y tributarán de acuerdo con lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta.

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad radicada en el extranjero formaliza un préstamo participativo con su filial española. La normativa del país donde radica la entidad extranjera califica la operación como fondos propios por lo que el ingreso que obtiene está exento, ya que se aplica la exención para evitar la doble imposición internacional.

Solución

El gasto financiero de la filial española no es deducible y, de esta manera, se corrige la asimetría híbrida.

5.25. 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 se tengan que integrar en la base imponible si se cumplen los requisitos que citamos a continuación:

La participación directa o indirecta debe ser \geq al 5% en el capital de la participada en el momento de la exigibilidad del dividendo
Mantenimiento de las participaciones durante, al menos, un año antes de la exigibilidad del dividendo o, si así no fuese, cumplir este plazo posteriormente
Si las participaciones se tienen en una entidad radicada en el extranjero, además 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 participaciones²⁹. 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

® Tenga en cuenta que:

- La exención resulta aplicable a las rentas derivadas de las variaciones del valor razonable de activos financieros contabilizados como activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias³⁰. 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).
- 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).
- Las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021, que tuvieran un valor de adquisición superior a 20.000.000€ sin alcanzar el porcentaje del 5% en el capital de la entidad, podrán aplicar la exención siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos, durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.

²⁹ 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](#)).

³⁰ Siempre que se tenga participación significativa, es decir tener al menos un 5% del capital.

- No existe obligación de retener respecto de los dividendos o participaciones en beneficios cuando se tengan, al menos, un 5% de participación. La entidad perceptora deberá comunicar a la entidad obligada a retener que concurren los requisitos para aplicar la exención (DGT V3204-21).

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.

Se deben de cumplir los siguientes requisitos para dejar el beneficio exento:

Tener una participación \geq al 5% en el momento de la transmisión
Haber mantenido la participación durante, al menos, un año antes de la transmisión
Si la participada tiene, a su vez, filiales, 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 se transmiten participaciones de una entidad patrimonial la exención no se aplicará por la parte del beneficio que corresponda a la plusvalía tácita
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

® Tenga en cuenta que:

- Existe una excepción que permite aplicar la exención plena del 100% cuando:
 - Los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad cuyo INCN, en el período impositivo inmediato anterior, sea inferior a 40.000.000€.
 - No sea patrimonial.
 - No forme parte de un grupo mercantil antes de 2021.

- No tenga una participación en otra entidad antes de ese año igual o superior al 5%.
- Los dividendos o participaciones en beneficios tienen que proceder de una entidad constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021 en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios y los dividendos o participaciones en beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad que los distribuya.
- Si la entidad tiene la consideración de entidad patrimonial sólo en algunos de los períodos de tenencia de la participación, no se aplicará la exención por la plusvalía tácita respecto de aquella parte proporcional de la renta correspondiente a los períodos impositivos en los que tuvo la consideración de patrimonial (DGT V2353-21).
- Si se cumplen todos los requisitos para la aplicación de la exención, la misma podría aplicarse sobre las rentas obtenidas en la transmisión de las participaciones a medida que se vayan entendiendo obtenidas las rentas, en el supuesto de que se optara por la aplicación del criterio especial de las operaciones a plazo (DGT V0274-20).

EJEMPLO

Enunciado

Una compañía adquirió en enero del año n el 8% de otra sociedad. En el mes de mayo de n+1 transmite un 3%, obteniendo un beneficio de 50.000€. En el mes de noviembre de n+2 transmite un 2%, obteniendo un beneficio de 42.000€. En el mes de enero de n+3 transmite el resto, obteniendo un beneficio de 15.000€.

Solución

- El beneficio generado en el año n+1 de 50.000€ está exento al 95%, porque tiene un 5% y año de antigüedad.
- El beneficio generado en el año n+2 de 42.000€ está exento al 95%, porque el día de la transmisión tiene un 5%.
- El beneficio generado en el año n+3 de 15.000 no queda exento pues en el día de la transmisión el porcentaje de participación es inferior al 5%.

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad tiene el 100% de una entidad que tiene la consideración de sociedad patrimonial. Adquirió las participaciones en su constitución por 500.000€. La entidad vende todas sus participaciones por 1.600.000€. El incremento de los beneficios acumulados de la entidad patrimonial ha sido de 1.000.000€.

Solución

- Del beneficio de 1.100.000€ [1600.000-500.000] solo se aplicaría la exención del 95% por 1.000.000€, los otros 100.000€ tributarían sin derecho a la exención.
- Si la sociedad hubiera sido en algunos ejercicios entidad patrimonial y en otros no, los 100.000€ se prorratearán para aplicar la exención.

5.26. Reservas de capitalización y de nivelación

Reserva de capitalización

Si la sociedad tributa al tipo general, es posible usar este incentivo para reducir la factura fiscal. 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 y las entidades patrimoniales (DGT V1839-18).

Consiste en reducir la base imponible en un 10% del incremento de los fondos propios³¹ en el período impositivo (sin tener en cuenta el resultado del ejercicio ni el del anterior), con un máximo del 10% de la base imponible previa a esta reducción y a restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuesto diferido (DTA) y de bases imponibles negativas (BIN's).

En caso de que no se pueda aplicar toda la reducción, por el límite del 10% de la base imponible, 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. A la hora de aplicar la reducción correspondiente a la reserva de capitalización, cuando existen cantidades pendientes de aplicar procedentes de periodos anteriores junto con la generada en el propio período, el sujeto pasivo podrá aplicarlas en el

³¹ Derivados tanto de beneficios de actividad económica como no económica y de resultados ordinarios o extraordinarios.

orden que quiera, pues no hay nada establecido sobre que unas u otras tengan que aplicarse primero (TEAC, de 22 de septiembre de 2021).

Para aplicar el incentivo se deberá dotar una reserva indisponible durante 5 años y, en ese plazo, habrá que mantener el incremento de fondos propios³². Es un incentivo opcional, si no se aplica, pasado el periodo de autoliquidación, la opción es irreversible.

Se atenderá a lo dispuesto en la normativa contable sobre las partidas que componen los fondos propios integrantes del balance de la entidad, con independencia de cuál sea el criterio fiscal de imputación temporal de ingresos y gastos utilizado en la declaración del Impuesto (DGT V2402-21).

Las siguientes partidas 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 las reservas obligatorias (DGT V4956-16)
La reserva de nivelación
La propia reserva de capitalización sí se tiene en cuenta para determinar el incremento de los fondos propios (DGT V1854-19)
Las reservas para inversiones en Canarias y en Illes Balears
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 y por su aplicación a los créditos fiscales por BIN's, DTA's...

® Tenga en cuenta que:

- A efectos de la reserva de capitalización, la reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios, no se computa a la hora de determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de dichos fondos propios (DGT V0327-24).
- Un establecimiento permanente puede dotar la reserva de capitalización, en la medida en que disponga de una estructura de capital adecuada tanto a la organización como a

³² La reserva solo será disponible cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad, cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial o cuando una norma de carácter legal así lo prevea.

las funciones que desempeña, el cómputo del incremento de fondos propios se realizará en sede del establecimiento permanente, con independencia de la evolución de los fondos propios de la casa central (DGT V3250-23).

- La parte del beneficio del año que no puede distribuirse libremente por tener que aplicarse a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, deberá tener la consideración de una reserva de carácter legal por lo que a efectos de determinar el incremento de fondos propios, no se tendría en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo dicha parte del beneficio (DGT V1572-19).
- El beneficio obtenido se habría destinado voluntariamente a la compensación de las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, por lo que se consideraría que se ha producido un incremento de los fondos propios (DGT V2506-22).
- Para no perder el beneficio es necesario mantener el incremento de los fondos propios desde el cierre del período impositivo en el que se realiza la reducción, año a año, y durante 5 años³³, siendo también 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 norma³⁴.
- 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 (DGT V1765-19).
- Los importes destinados a la dotación de la reserva de capitalización deben ser considerados a efectos del cálculo del incremento de fondos propios (DGT V1854-19).
- Si la aplicó en ejercicios anteriores, y en este ejercicio se ha incumplido alguno de los requisitos exigidos, deberá devolver el ajuste realizado en esta declaración junto con los intereses de demora que correspondan y en la parte proporcional del incumplimiento.
- Aunque no se tiene en cuenta para el cálculo de la reserva, por ejemplo, el incremento de fondos propios por operaciones de reestructuración, sí se tendrán en cuenta los

³³ 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.

³⁴ 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.

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, y 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 a estos efectos (DGT V1907-18).
- El cargo a reservas motivado por la amortización retroactiva del fondo de comercio determinaría un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio correspondiente que no deberá excluirse del cómputo del incremento de fondos propios a efectos de determinar la posible reducción de la base imponible por reserva de capitalización (DGT V1836-18).
- En el ejercicio 2020 se ha producido contablemente una disminución de la partida de reservas voluntarias como consecuencia de la distribución de dividendos con cargo a las mismas. Dicho cargo en reservas supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio 2020, a efectos de determinar si se ha cumplido el requisito del mantenimiento del incremento de los fondos propios respecto de las reducciones practicadas en los ejercicios 2015, 2016 y 2017. (DGT V1956-21).
- 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.
- Como el importe de la reducción no se vería afectado por el hecho de que los resultados del propio ejercicio fueran positivos o negativos, la distribución de dividendos en el ejercicio, a cuenta de los resultados de ese mismo ejercicio, tampoco afectará a la base de reducción de la reserva de capitalización del mismo, pero sí afectará a la determinación del incremento de los fondos propios del período impositivo siguiente. (TEAC, de 24 de mayo de 2022 y DGT V1952-21).
- En relación a la determinación del incremento de fondos propios para dotar la reserva de capitalización, se determina que, para calcular dicho incremento del ejercicio 2020, se calculará la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio 2020, sin

incluir los resultados del ejercicio, y los fondos propios al inicio del ejercicio 2020, sin incluir los resultados del ejercicio 2019. Es decir, el incremento de fondos propios así calculado, para reducir la base imponible de 2019, no incluye los resultados del ejercicio 2019 que se hubieran distribuido en el propio ejercicio 2020 (DGT V0751-22).

- Respecto a las reducciones practicadas en los ejercicios 2018, 2019 y 2020, para cumplir el requisito de mantenimiento del incremento de fondos propios (FP) en cada uno de los 5 años a partir de la conclusión de dichos periodos impositivos (2019 a 2023, 2020 a 2024 y 2021 a 2025, respectivamente), la diferencia entre los FP al cierre de cada uno de esos ejercicios, sin incluir los resultados del mismo, y los del inicio del ejercicio 2018, 2019 y 2020, según corresponda, sin incluir los resultados del ejercicio anterior en cada caso, ha de ser igual o superior al incremento de FP por el que se originó la reducción en cada uno de los ejercicios señalados (DGT V2099-22).
- El incumplimiento con posterioridad de los requisitos exigidos para aplicar la reserva de capitalización implicará ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones, la cuota íntegra correspondiente al beneficio fiscal aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora (DGT V2490-22).

EJEMPLO

Enunciado

Sociedad que en el ejercicio n ha incrementado sus fondos propios en 10.000€, siendo la base imponible de 9.000€. En el año n+1 el incremento de los fondos propios ha sido de 1.000€, siendo la base imponible de 1.500€. La política de la entidad es aplicar la reserva de capitalización todos los años que tenga derecho.

Solución

- Aunque en el año n, a priori, puede reducir la base imponible por 1.000€ [$10.000 \times 0,1$], sólo procede por 900€, al ser la base imponible inferior del incremento de fondos propios [límite $10\% \times 9.000$].
- En el año n+1 puede dotar la reserva por un importe de 150€, pudiendo optar por reducir la cuantía pendiente del año anterior (100€) y 50€ del propio ejercicio.

Reserva de nivelación

Solo pueden aplicar este incentivo las entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (ERD). Consiste en reducir la base imponible del ejercicio en un 10% de su importe, con un límite de 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 que la absorban totalmente, 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 minorra la base. Si no existen beneficios suficientes en el ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible. Para las empresas que prevén tener pérdidas, este incentivo puede ser muy interesante al actuar como una compensación de pérdidas hacia atrás.

® Tenga en cuenta que:

- 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.
- La devolución de la reserva, por cumplirse el plazo de los 5 años, no genera el derecho a aplicar la propia reserva por dicho importe.
- 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.
- Como uno de los requisitos para la aplicación de la reserva de nivelación es que la entidad tribute al tipo general del Impuesto, actualmente el 25%, si se trata de una entidad de nueva creación, a la que resulta aplicable el tipo reducido del 15%, no podrá

aplicar este incentivo. Una vez la entidad se haya beneficiado de los dos periodos en los que aplicará el tipo reducido del 15%, y siempre que continúe cumpliendo los requisitos para ser considerada una entidad de reducida dimensión, podrá utilizar este beneficio fiscal (DGT V3495-19).

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad tiene una base imponible de 250.000€ en el año n. En el año siguiente n+1 obtiene una base imponible (-) de 15.000€ y en los próximos 5 años no genera ninguna base imponible negativa.

Solución

- La entidad en el año n podrá minorar su base imponible en 25.000€ si constituye una reserva indisponible por dicho importe.
- En el año n+1 la base imponible negativa de 15.000€ se compensa con 15.000€ de reserva de nivelación, resultando una base imponible de 0€.
- Transcurridos los 5 años desde la dotación de la reserva, n+5, se integra el saldo pendiente de 10.000€ en la base imponible de dicho período.

5.27. Reserva para inversiones en Canarias (RIC)

Las entidades sujetas al Impuesto tendrán derecho a una reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para determinadas inversiones. La reducción se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90% de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

Se consideran beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas.

® Tenga en cuenta que:

- La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.
- Las cantidades destinadas a la RIC deberán materializarse en el plazo máximo de 3 años, contados desde la fecha del devengo del Impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del inmovilizado material o intangible como consecuencia de:
 - La creación de un establecimiento.
 - La ampliación de un establecimiento.
 - La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.
 - La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.
 - A la promoción de viviendas protegidas, cuando proceda esta calificación de acuerdo con lo previsto en el Decreto 27/2006, de 7 de marzo, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias, y sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.
 - Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE.
 - A las actividades sociosanitarias, centros residenciales de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física.
 - A las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación.
 - A las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.
- Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en la creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas

anteriormente, que se produzca dentro de un período de 6 meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión.

- Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en la creación de puestos de trabajo efectuada en el período impositivo que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguno de los requisitos establecidos en la norma, con el límite del 50% de las dotaciones a la Reserva efectuadas por el contribuyente en el periodo impositivo.
- Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en la adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la norma, la inversión en elementos patrimoniales que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo que reglamentariamente se determinen.
- Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en la suscripción de acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que se cumplan ciertos requisitos. Así como acciones o participaciones en el capital emitidas por entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC) como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, siempre que se cumpla ciertos requisitos.
- Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en cualquier instrumento financiero emitido por entidades financieras siempre que los fondos captados con el objeto de materializar la Reserva sean destinados a la financiación en Canarias de proyectos privados, cuyas inversiones sean aptas de acuerdo con lo regulado en este artículo, siempre que las emisiones estén supervisadas por el Gobierno de Canarias, y cuenten con un informe vinculante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
- Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50% de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.
- Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o explotación de

infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

- Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa o título administrativo habilitante, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio y en los términos que se prevean reglamentariamente. La emisión de los correspondientes títulos valores estará sujeta a autorización administrativa previa por parte de la Administración competente para el otorgamiento del correspondiente título administrativo habilitante.

5.28. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles -Patent Box-

Las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60% el resultado del siguiente coeficiente:

- En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30%, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.
- En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.

La reducción también resultará de aplicación a las rentas positivas procedentes de la transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.

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.

® Tenga en cuenta que:

- Únicamente dará derecho a aplicar la reducción la cesión de aquellos activos intangibles enumerados en la ley del Impuesto, no incluyéndose el Know How como un activo susceptible de cesión, por lo que no podrá acogerse al incentivo fiscal (DGT V2073-21).
- No da derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

5.29. 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
Los intereses derivados de contratos de préstamos participativos otorgados a partir del 20 de junio de 2014, por entidades del grupo, ya sean residentes o no
Los dividendos procedentes de acciones sin voto o de acciones rescatables
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)
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 Jurisdicciones no cooperativas, 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
Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite del 30% del beneficio operativo si superan 1.000.000€
Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009

La integración de reserva de nivelación por el saldo pendiente después de que transcurran 5 años desde su constitución o, antes, por su adición a la base imponible para absorber bases negativas
Gastos imputables exclusivamente a actividades exentas y la parte correspondiente de 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, por ejemplo, en operaciones de reestructuración, reducción de capital o devolución de la prima de emisión
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)
Las reducciones por las reservas de capitalización o de nivelación
Las rentas por quitas y esperas que no se imputen fiscalmente en el ejercicio en el que se aprueba el acuerdo
Los gastos de ampliación de capital que se contabilizan con cargo a reservas y son deducibles

Los cargos a reservas por errores o cambios de criterio contable que constituyan gastos deducibles fiscalmente

5.30. 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.

Si la sociedad es de nueva creación y aplica el tipo del 15%, puede ser interesante no compensar las bases imponible negativas en los dos primeros años que obtenga bases positivas y aplazar dicha compensación a partir del tercer año, que es cuando comienza a tributar al tipo general, en lugar de hacerlo al reducido.

Limitación a la compensación de bases imponible negativas

Se limita, al 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, la compensación de las bases imponible negativas pudiendo, en cualquier caso, deducir hasta 1.000.000€ -este límite absoluto se prorrateará cuando el período impositivo es inferior al año natural-.

EJEMPLO

Enunciado

Sociedad que tiene una base imponible de 400.000€. El importe de la cifra de negocios fue de 450.000€. Reinició su actividad el 1 de septiembre dado que durante los 2 periodos anteriores no realizó ninguna actividad. Tiene pendiente de compensar bases negativas por 2.000.000€.

Solución

- En principio, el límite para compensar las bases imponible negativas es de 280.000€ [400.000x70%].
- No obstante, puede compensar hasta 1.000.000€, pero como la entidad ha tenido un período impositivo inferior a 12 meses, el límite es de 334.247€ [1.000.000 x 122/365].

El Tribunal Constitucional, en sentencia de 18 de enero de 2024, ha declarado inconstitucional la aprobación de algunas de las medidas adoptadas por el Real Decreto-ley 3/2016 vulneran el art. 86.1 Constitución Española. En concreto, la fijación de topes más severos para la compensación de bases imponibles negativas a las grandes empresas, la introducción de un límite a la aplicación de las deducciones por doble imposición y la obligación de integrar automáticamente en la base imponible los deterioros de participaciones que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores.

® Tenga en cuenta que:

- Para el cálculo de los pagos fraccionados, el prorrateo solo lo prevé la ley cuando el periodo impositivo es inferior a un año, no siendo lo mismo periodo impositivo que periodo de pago. Por tanto, el límite de 1.000.000€ es por periodo impositivo, pudiendo el interesado distribuirlo como entienda conveniente en los pagos fraccionados correspondientes a dicho periodo impositivo, sin que la ley prevea prorrateo alguno (TEAC, de 22 de septiembre de 2021).
- La Inspección practica una liquidación a la entidad participada de la recurrente determinando una base imponible negativa. La recurrente procede a imputarse la base negativa que le corresponde en función de su porcentaje de participación y la Administración acepta tal compensación, ya que corresponde a un ejercicio prescrito. El Tribunal determina que, de acuerdo con el principio de regularización íntegra, la Administración debería haber practicado la regularización a la recurrente como consecuencia de la propia liquidación efectuada a la entidad de la que tenía una participación, pues es precisamente la Administración la que determina y fija el importe de la base imponible negativa que corresponde aplicar a la entidad recurrente (Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 23 de noviembre de 2022).

EJEMPLO

Enunciado

Sociedad que tiene una base imponible de 1.300.000€ y tiene pendiente de compensar una base imponible negativa por un importe de 3.000.000€. Importe neto de la cifra de negocios (INCN) del año anterior fue de 19.000.000€.

Solución

El límite de la compensación es de 910.000€ [$1.300.000 \times 0,7$] como se permite, en cualquier caso, compensar hasta 1.000.000€, la entidad podrá compensar hasta 1.000.000€.

- Por lo tanto, la entidad tiene 2.000.000€ pendientes de compensar en ejercicios futuros.
- Deberá registrar un impuesto diferido por 250.000€ [1.000.000x25%].

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

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad tiene bases imponibles negativas de compensar por 7.000.000€, el Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en el ejercicio anterior fue de 25.000.000€. Tiene un resultado contable de 2.500.000€ y debe hacer un ajuste positivo de 4.000.000€ por la imputación de una acordada en el convenio.

Solución

- Como ha realizado un ajuste extracontable por la quita de 4.000.000€, por esta cuantía no tiene límite para compensar las bases negativas.
- Por el resto de la base imponible puede compensar el 70%: 1.750.000€ [2.500.000 x 70%].
- Podrá compensar un total de 5.750.000€ [4.000.000+1.750.000].

Medidas para evitar la compra de sociedades inactivas que tienen bases imponibles 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 ³⁵
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

Limitación de la compensación de bases imponibles negativas cuando se realiza una operación de reestructuración empresarial

Se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, cuando se transmita una rama de actividad cuyos resultados hayan generado bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente.

Cuando la adquirente participe en el capital de la transmitente o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.

® Tenga en cuenta que:

- Cuando las pérdidas se han producido antes de efectuarse la adquisición de la participación, el antiguo socio habría deducido fiscalmente tales pérdidas, como provisión o pérdida generada en la transmisión, bien mediante la dotación de la oportuna

³⁵ El derecho de compensación de bases imponibles negativas no se ve afectado por el hecho de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial y posteriormente pase a desarrollar actividades económicas, siempre y cuando no incurra en las circunstancias que den lugar a la aplicación del apartado cuarto del artículo 26, antes transcritas (DGT [V0579-19](#)).

provisión por depreciación de la cartera de valores, bien como pérdida generada en el momento de la transmisión de la participación. Si efectuada la fusión se permite que los beneficios obtenidos por la sociedad resultante de dicho proceso se compensen con bases imponibles negativas pendientes de la sociedad transmitente, las pérdidas de la sociedad transmitente se estarían utilizando dos veces, que es precisamente lo que trata de impedir la normativa del Impuesto (Audiencia Nacional, de 12 de diciembre de 2019).

- Las bases imponibles negativas generadas en sede de la sociedad absorbida podrán ser compensadas en sede de la entidad absorbente, con los requisitos y limitaciones establecidos en el artículo 84 y en la disposición transitoria decimosexta de la Ley del Impuesto (DGT V2254-20).
- Las bases imponibles negativas generadas en la rama de actividad que recibió en una aportación no dineraria, acogida al régimen especial de reestructuración, la podrá compensar la entidad adquirente (DGT V0327-16).
- Cuando se realiza una operación acogiendo al régimen especial de reestructuración, y la adquirente participe en el capital de la transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.

Comprobación de las bases imponibles por la Administración

Si se tienen bases imponibles negativas pendientes de compensar susceptibles de aplicarse en este ejercicio, pueden ser comprobadas por la Administración en los 10 años siguientes al final del período de declaración del ejercicio en el que se generaron³⁶.

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 Cuentas Anuales) en el Registro Mercantil durante el plazo de 10 años antedicho.

® Tenga en cuenta que:

³⁶ El mismo plazo de comprobación se aplica a las deducciones.

- La comprobación de las BIN's, dentro del periodo de prescripción de 10 años es plena, es decir, tiene la misma intensidad y con las mismas facultades que la comprobación de cualquier ejercicio no prescrito, con la exclusiva limitación que el objeto de dicha comprobación se restringe a la BIN's y no a una eventual deuda tributaria no ingresada, si ya hubiera prescrito el derecho a liquidar.
- A partir del transcurso del citado plazo de prescripción es cuando la acreditación de las BIN's se realizará mediante la exhibición de la declaración y la contabilidad que arroje el resultado declarado, sin que la Administración pueda comprobar si la contabilización es correcta y se corresponde con los hechos realmente habidos.
- La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto. Esto es, la rectificación permite compensar bases imponibles negativas con las positivas del ejercicio, pero no crear también las bases negativas a efectos de tal compensación (Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021).

Derecho a compensar las BIN's

Los contribuyentes tienen derecho a la compensación de las bases imponibles negativas (BINs) con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (Tribunal Supremo, de 30 de noviembre de 2021).

El criterio administrativo era el contrario y así se manifestó en la Consulta V2496-18, y en la Resolución TEAC de 4 de abril de 2017. No obstante, en aplicación del criterio fijado en la Sentencia del Tribunal Supremo, el TEAC ha modificado el criterio que venía manteniendo, y asume el criterio jurisprudencial, en el sentido de considerar que la compensación de las BIN's de ejercicios anteriores a la hora de autoliquidar es un verdadero derecho autónomo, no una opción tributaria, y como tal no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley, siendo particularmente relevante, en consecuencia, que no se pueda impedir su ejercicio porque la declaración del Impuesto sobre Sociedades haya sido extemporánea (TEAC, de 25 de febrero de 2022).

Es requisito para compensar las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación.

® Tenga en cuenta que:

Aunque la Administración tributaria no acepta la compensación, ya que corresponde a un ejercicio prescrito, el Tribunal determina que, de acuerdo con el principio de regularización íntegra, la Administración debería haber practicado la regularización a la recurrente como consecuencia de la propia liquidación efectuada a la entidad de la que tenía una participación, pues es precisamente la Administración la que determina y fija el importe de la base imponible negativa que corresponde aplicar a la entidad recurrente (Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 23 de noviembre de 2022).

5.31. Tipos de gravamen

En el siguiente cuadro recogemos los tipos de gravamen actuales

Entidad crédito	30%
Hidrocarburos	30%
General	25%
Pymes	25%
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%
Entidades con INCN > 1.000.000€ y no patrimonial	23%
Nueva creación por los 2 primeros años que tenga beneficio	15%
Empresas emergentes durante los 4 primeros años	15%
Cooperativas protegidas	20%
Entidades sin ánimo de lucro ley 49/2002	10%
ZEC	4%
Sociedades de Capital Variable	1%
Fondos de Inversión, SII, FII y Fondos mercado hipotecario	1%
Fondos de pensiones	0%

SOCIMI	0-19-25%
--------	----------

Tipo reducido para entidades de nueva creación

® Tenga en cuenta

- El tipo impositivo reducido del 15% lo pueden aplicar las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas sólo resulta de aplicación en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el período impositivo siguiente (Resolución del TEAC, de 24 de julio de 2023).
- Una entidad ostenta el control de la entidad que se constituye, ésta forma parte de un grupo en los términos dispuestos en el artículo 42 del Código de Comercio y, por tanto, no podrá aplicar el tipo de gravamen del 15% (DGT V2689-21).
- Una sociedad constituida como sociedad civil que se transforma posteriormente en sociedad limitada, continuando con la misma actividad empresarial, no puede aplicar el tipo reducido porque la actividad se realizaba con anterioridad por sus dos socios a través de una sociedad civil y ha sido transmitida a aquélla (DGT V2019-21).
- La mera intención o voluntad de llevar a cabo una actividad no implica su comienzo efectivo. Así, las simples actuaciones preparatorias o tendentes a comenzar el desarrollo efectivo de la actividad, tales como la petición y realización del proyecto básico, la licencia de obras o el estudio geotécnico, no suponen su inicio material (DGT V2059-18).
- No se entiende iniciada una actividad 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).
- Tampoco 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).

EJEMPLO

Enunciado

Un padre es propietario de un taller de reparaciones de vehículos y decide aportar el negocio a una sociedad pasando a tener un 30% del capital y el resto del capital es de su hijo.

Solución

- El padre en el año anterior a la aportación no dineraria ejercía la misma actividad pero como no tiene más del 50% del capital en la sociedad de nueva constitución se puede pensar que la sociedad puede aplicar el tipo reducido del 15%.
- No obstante, como hay vinculación entre la persona física y la entidad de nueva creación porque el padre tiene más del 25% del capital, es uno de los supuestos en los que no se podrá aplicar el tipo reducido.

Tipo reducido para las sociedades de capital variable (SICAV)

Para aplicar el tipo del 1% es necesario determinar el número mínimo de 100 accionistas y se computarán exclusivamente aquellos que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500€ de valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones o 12.500€ si se trata de sociedades de inversión de capital variable por compartimentos. El número mínimo de accionistas debe concurrir, como poco, en las $\frac{3}{4}$ partes de los días del período impositivo³⁷.

Entidades de la Zona Especial Canaria

Aplican el tipo de gravamen del 4% a aquella parte de la base imponible que corresponda a las operaciones que realicen material y efectivamente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria. El TEAC considera que la autorización del Consorcio ZEC no impide una posterior comprobación material del cumplimiento de los requisitos por parte de la Administración Tributaria (TEAC, de 26 de mayo de 2021).

5.32. Tributación mínima

La cuota líquida³⁸ no podrá ser inferior al 15% de la base imponible positiva (se trata de la base imponible después de aplicar las reservas de capitalización, de nivelación y por inversiones en

³⁷ Modificación producida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Esta modificación va acompañada de un régimen transitorio para las SICAV que acuerden su disolución y liquidación, que tiene por finalidad permitir que sus socios y socias puedan trasladar su inversión a otras instituciones de inversión colectiva (IIC) que cumplan los requisitos para mantener el tipo de gravamen del 1%.

³⁸ La cuota líquida será el resultado de minorar la cuota íntegra en las bonificaciones y deducciones. En ningún caso puede ser negativa.

Canarias, y de compensar BIN's) en el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea al menos de 20.000.000€, durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, y en el de los que tributen por el régimen de consolidación fiscal (en este caso cualquiera que sea su INCN). Excepciones:

- La cuota líquida no podrá ser inferior al 10% de la base imponible en las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15%.
 - La cuota líquida no podrá ser inferior al 18% de la base imponible si se trata de entidades que tributan al tipo de gravamen de las entidades de crédito o del sector de hidrocarburos.
 - En el caso de las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60% a la cuota íntegra.
 - En las entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC), la base imponible positiva sobre la que se aplicará el porcentaje no incluirá la parte de la misma correspondiente a las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de dicha Zona que tribute al tipo de gravamen especial.
 - La tributación mínima no se aplica a las entidades beneficiarias del mecenazgo, a las Instituciones de Inversión Colectiva, a los Fondos de Pensiones y, tampoco, a las SOCIMIS.
- ® Tenga en cuenta que:
- La cuota íntegra, en primer lugar, se le restan las bonificaciones que correspondan, incluidas las reguladas en la Ley 19/1994 del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF de Canarias) y la deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias. En segundo lugar, se le restan las deducciones por doble imposición jurídica y económica (DDIJyE), las que correspondan por Transparencia Fiscal Internacional y las deducciones correspondientes a participaciones adquiridas antes de 2015 o deducciones por doble imposición pendientes (DDIp), respetando los límites de cada una.
 - Si $(\text{Cuota Íntegra} - \text{Bonificaciones} - \text{DDIJyE} - \text{DDIp}) < \text{Cuota mínima}$, la diferencia será la cuota mínima a ingresar. Si $(\text{Cuota Íntegra} - \text{Bonificaciones} - \text{DDIJyE} - \text{DDIp}) > \text{Cuota mínima}$, se siguen minorando las restantes deducciones (respetando sus propios límites) hasta llegar a la cuota mínima. Las deducciones del REF de Canarias también se aplican respetando sus límites, pero su deducción no se ve limitada por la cuota líquida mínima.
 - La Dirección General de Tributos interpreta que, una vez determinada por la entidad la cuota líquida mínima, podrá aplicar la cuantía pendiente de la deducción por inversiones

en producciones cinematográficas, y solicitar, respecto de la cuantía que no haya podido ser deducida por insuficiencia de cuota, el abono a la Administración tributaria (DGT V0309-23).

EJEMPLO

Enunciado

Sociedad sometida al tipo general, con un importe neto de la cifra de negocio en el ejercicio anterior de 21.000.000€ tiene una base imponible, después de reducir bases imponibles negativas, reserva de capitalización y de nivelación, de 100.000€. Tiene bonificaciones y deducciones por doble imposición: 7.000€ y deducción por I+D+i: 10.000€.

Solución

- Cuota íntegra: 25.000€ [100.000 x 25%].
- Cuota líquida antes de deducciones por incentivos: 18.000€ [25.000 -7.000].
- Cuota líquida mínima: 15.000€ [100.000 x 15%].
- Como 18.000€ > que 15.000€ podrá seguir restando deducciones.
- Por lo tanto, podrá deducir solo 3.000€ por I+D+i (y en el futuro podrá aplicar las 7.000€ restantes), quedando la cuota líquida en 15.000€, que es el mínimo.

5.33. Deducciones en la cuota

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

La bonificación es del 50% de la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por las siguientes entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios:

- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.
- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.
- Entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

Tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las de aquellas entidades que posean, como mínimo, un lugar fijo de negocios en dichos territorios, hasta un importe de 50.000€ por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla, con un límite máximo total de 400.000€, salvo cierre en Ceuta y Melilla de un ciclo mercantil que determine resultados económicos, en cuyo caso se podrá exceder el citado límite.

® Tenga en cuenta que:

- Una entidad española con domicilio fiscal en Ceuta, que se dedica al comercio al por mayor, en la medida en la que la entidad tiene un lugar fijo de negocios en Ceuta en el que organice, dirija, contrate y facture las operaciones derivadas de la actividad, podrá aplicar la bonificación a las rentas obtenidas siempre que cuente con medios materiales y personales necesarios para dicha actividad (DGT V3555-15).
- Una entidad con domicilio fiscal en Ceuta que se dedica al arrendamiento de bienes inmuebles sitos en dicho territorio, las rentas procedentes de la actividad de arrendamiento se entenderán obtenidas en el territorio de Ceuta a los efectos de aplicar la bonificación (DGT V3553-15).

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad con domicilio social en Andalucía opera también en Ceuta. Obtiene una renta peninsular por 900.000€ y una renta en Ceuta por 350.000€.

Solución

- El total de rentas que obtiene es de 1.250.000€ [900.000+350.000], lo que supone una cuota íntegra del impuesto de 312.500€ [1.250.000x25%].
- La bonificación a la que tiene derecho es de 43.750€ [50% (25% x 350.000)].
- La cuota íntegra definitiva es de 268.750€ [312.500 – 43.750].

Bonificación por prestación de servicios públicos locales

La bonificación es del 99% de la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1.a), b) y c) del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.

La bonificación también se aplicará cuando los servicios referidos se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las comunidades autónomas.

® Tenga en cuenta que:

- Sociedad de naturaleza municipal, íntegramente participada por el Ayuntamiento cuyo objeto social es el fomento de la ocupación de calidad y en igualdad de oportunidades y el fomento de la actividad económica del municipio en concreto, la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social, las rentas derivadas de dichas actividades pueden ser objeto de bonificación (DGT V1768-21).
- Una sociedad mercantil pública participada al 100% por un Ayuntamiento que desarrolla la actividad de asistencia, servicios sociales y centros residenciales no tiene derecho a esta bonificación porque los servicios que presta no se encuentran comprendidos en la Ley 7/1985 (DGT V2168-20).

Bonificación para empresas productoras de bienes corporales producidos en Canarias

La bonificación es del 50% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago.

Se podrán beneficiar de esta bonificación las personas o entidades domiciliadas en Canarias o en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente.

® Tenga en cuenta que:

- A los efectos del cálculo de los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, formarán parte los importes de las ayudas derivadas del régimen específico de abastecimiento, establecido en virtud del artículo 3.1.a) del Reglamento (UE) n.º 228/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo y las ayudas a los productores derivadas del Programa Comunitario de Apoyo a las Producciones Agrarias

de Canarias, establecido en virtud del artículo 3.1.b) del Reglamento (UE) n.º 228/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Bonificación para los buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras

Se bonificará en un 90% de la porción de la cuota de este Impuesto resultante después de practicar, en su caso, las deducciones por doble imposición que corresponda a la parte de la base imponible que proceda de la explotación desarrollada por las empresas navieras de sus buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras o en un registro de otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, respecto de las actividades estrechamente relacionadas con el transporte marítimo.

® Tenga en cuenta que:

- Cuando la parte de la base imponible que proceda de la realización de actividades estrechamente relacionadas con el transporte marítimo supere a la parte de base imponible resultante de las actividades que generan el derecho a la aplicación del régimen especial, la cuota correspondiente a dicho exceso no podrá ser objeto de bonificación. Esta limitación se aplica respecto de cada uno de los buques cuya explotación genere el derecho a la bonificación.
- Las bases imponibles negativas derivadas de las actividades que generan el derecho a la aplicación de este régimen no podrán ser compensadas con bases imponibles positivas derivadas del resto de las actividades de la entidad, ni del ejercicio en curso ni en los posteriores.

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 exigidos para dejarlos exentos, pero que no cumplen con el requisito de tributación mínima en el extranjero o, simplemente, porque no se haya optado por la vía de la exención, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por la filial por los beneficios repartidos.

Igual que sucede con la exención solo se tendrá derecho a la deducción del impuesto satisfecho en el extranjero, por una filial no residente, por los beneficios con cargo a los que se hayan recibido dichos dividendos, cuando la participación en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5%.

® Tenga en cuenta que:

- Para aplicar la deducción por doble imposición jurídica internacional es necesario acreditar el pago efectivo de la retención en el otro Estado. La retención exigida en el otro Estado debe ser la que se derive del Convenio para evitar la doble imposición suscrito con el mismo. Siendo de aplicación un convenio, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél al tipo de renta de que se trate (Nota AEAT sobre los criterios para la deducción por doble imposición).
- Habrá que tener en cuenta que, si el impuesto pagado en el extranjero se ha contabilizado como gasto, se debe de hacer un ajuste positivo por ese importe, y solo se podrá deducir como gasto la parte del impuesto satisfecho que no se pueda deducir en cuota.
- Para calcular la cuota íntegra que correspondería pagar en España, debe tenerse en cuenta la renta neta obtenida en el otro Estado (ingresos brutos obtenidos menos todos los gastos asociados, incluidos gastos directos e indirectos, en España o en el Estado de la fuente) (Nota AEAT sobre los criterios para la deducción por doble imposición).
- Como ocurre con la exención, se establece un régimen transitorio para seguir aplicando la deducción, en el caso de obtención de dividendos de participaciones de más de 20.000.000€ adquiridas en los períodos impositivos iniciados antes de 2021, durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.
- Esta deducción, conjuntamente con la deducción para evitar la doble imposición jurídica no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. Para calcular dicho límite, los dividendos o participaciones en los beneficios se reducirán en un 5% en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

EJEMPLO

Enunciado

Entidad residente en España tiene el 100% de una sociedad no residente. Esta última entidad obtuvo un beneficio de 10.000.000€ gravado al 9%. Reparte un dividendo por 9.100.000€. Este dividendo tiene una retención del 5%.

Solución

- En el País extranjero ha satisfecho 900.000€ [10.000.000 x 9%], correspondiente al dividendo y 455.000€ [9.100.000x5%] por la retención. Total impuestos pagados 1.355.000€.
- El total de impuestos que correspondería pagar en España sería de 2.500.000€ [10.000.000x25%].
- Por tanto, la deducción es por la menor de las dos cantidades anteriores: 1.355.000€.

Corrección de la doble imposición cuando se ha realizado una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial

En estos casos la norma evita que se tribute dos veces por la misma renta. Esto se produce porque tanto la entidad adquirente como la transmitente valoran lo recibido por el valor fiscal que tenían antes de la operación. Cuando alguna de las entidades, que han intervenido en la operación, transmitan lo adquirido, imputarán la renta diferida. A continuación, recogemos los escenarios en que se puede producir la doble imposición y quién debe eliminar la renta obtenida en estos casos.

- La adquirente transmite los bienes recibidos tributando por el beneficio obtenido: será la entidad que aportó dichos bienes la que aplicará la exención al recibir los dividendos generados por la adquirente al transmitirlos a un tercero o por las rentas obtenidas al transmitir las participaciones (artículo 88.1).
- La transmitente vende con beneficio la participación recibida y no cumple con los requisitos para aplicar la exención para evitar la doble imposición: es la adquirente la que aplicará la exención por el beneficio fiscal por el que tributó la transmitente, cuando trasmite los elementos adquiridos, si puede probarlo. En caso de que no pueda probarlo, eliminará el ajuste positivo realizado en su día en el momento de su extinción (artículo 88.2).

Deducciones para incentivar determinadas actividades y por donaciones

En el siguiente cuadro recogemos las vigentes:

Concepto de deducción	% / importe
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)	12%
Innovación tecnológica (i) para sector automoción	50-15%
Producción cinematográfica española y extranjera	30%-25%
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%
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%
Actividades portuarias	variable
Donativos a entidades sin ánimo de lucro (ley 49/2002)	35-40%
Aportaciones a planes de pensiones	10%

® Tenga en cuenta que:

- El plazo para aplicar las deducciones es de 15 años desde el periodo en que se generaron y no se pudieron deducir, siendo de 18 años para los saldos de la deducción por Investigación y Desarrollo e Innovación (I+D+i).
- Los gastos incurridos en proyectos de I+D realizados en ejercicios prescritos podrán aplicarse en las declaraciones-liquidaciones posteriores siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 18 años a contar desde la conclusión del periodo impositivo en el que se realizaron dichos gastos (DGT V0163-17).
- La Dirección General de Tributos, en consulta V1511-22, de 24 de junio de 2022 siguiendo la línea argumental del TEAC, de 23 de marzo de 2022- y del Tribunal Supremo, de 22 de julio de 2021-, admite la posibilidad de instar la rectificación de las autoliquidaciones de períodos anteriores al objeto de consignar las deducciones generadas en dichos períodos, pero dicha posibilidad queda limitada a ejercicios no prescritos. En definitiva, no se podrán incluir en la autoliquidación del Impuesto de un período impositivo no prescrito, ex novo, deducciones no incluidas en la autoliquidación de un período impositivo que ya esté prescrito.
- El límite en cada ejercicio del total de deducciones es del 25% de la cuota íntegra menos, en su caso, las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las

bonificaciones. El límite anterior se eleva al 50% si los gastos de I+D+i exceden en más del 10% de la cuota íntegra.

- 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.

Deducción por creación de empleo

Para contratos a trabajadores discapacitados.

Contratación de trabajadores	Deducción	Requisitos
Trabajadores discapacitados con grado $\geq 33\% < 65\%$	9.000€	Se aplica por el incremento del promedio de plantilla
Trabajadores discapacitados con grado $\geq 65\%$	12.000€	Se aplica por el incremento del promedio de plantilla

® Tenga en cuenta que:

- Los trabajadores discapacitados que tengan que contratar los centros especiales de empleo como consecuencia de la sucesión de empresa en los términos previstos en la legislación laboral, podrán computarse a los efectos de calcular el incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad con el objeto de calcular el importe de la deducción (DGT V0250-17).
- No se tiene derecho a la deducción cuando la discapacidad del trabajador sobreviene con posterioridad (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. La ley del Impuesto establece dos cantidades diferentes a deducir, atendiendo al grado de discapacidad de los trabajadores, en función del incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un determinado grado experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior. La medición del incremento del promedio de plantilla se debe realizar dentro de cada colectivo, en función del grado de discapacidad (DGT V3223-21).

EJEMPLO

Enunciado

Sociedad que en el año n tiene 12 trabajadores discapacitados a jornada completa y 8 a media jornada. Todos con un grado de discapacidad entre el 40-58%. En marzo del mismo año contrata a 4 más con jornada completa y a 2 a media jornada. En diciembre se van 2 trabajadores a media jornada y otros 2 a jornada completa. En abril, del año n+1, contrata a 10 discapacitados, de los cuales 4 son a jornada completa. En mayo de ese mismo año contrata a otro con jornada completa. En el mes de agosto se van 2 a media jornada.

Solución

- La plantilla media del año n ha sido de 19,92 trabajadores y la del año n+1 de 23,5 trabajadores, lo que supone un incremento de 3,58 trabajadores $[23,5-19,92]$.
- La entidad podrá aplicar una deducción de 32.220€ $[9.000 \times 3,58]$.

Por actividades de investigación y desarrollo (I+D)

Para la aplicación de esta deducción, los contribuyentes podrán aportar un informe motivado del Ministerio de Economía y Competitividad, o de 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. El Tribunal se posiciona a favor de la Administración, interpretando que la vinculación del informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología a efectos de la deducción por actividades de investigación y desarrollo no se extiende a la determinación y concreción de la base de la deducción (TEAC, de 21 de julio de 2020).

También se podrán presentar consultas a la Dirección General de Tributos 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.

Los gastos incurridos en proyectos de I+D realizados en ejercicios prescritos podrán aplicarse en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 18 años a contar desde la conclusión del periodo impositivo en el que se realizaron dichos gastos (DGT V0163-17).

Investigación y Desarrollo (I+D)
<p>Porcentaje de deducción³⁹: 25% de los gastos ó 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</p>
<p>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 en el EEE, menos subvenciones</p> <p>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 oficina del equipo administrativo (DGT V3217-16).</p>

Innovación (i) ⁴⁰
<p>Porcentaje de deducción: 12% de los gastos efectuados en el período impositivo⁴¹</p>
<p>Base de deducción⁴²: gastos de las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen</p>

³⁹ Los porcentajes anteriores del 25-42% serán del 45% y 75,6%, respectivamente y del 37% (gasto del personal) y 28% (inversiones en inmovilizado) si la inversión se realiza en Canarias.

⁴⁰ Respecto a la deducción por actividades de innovación tecnológica (i) para el sector de automoción y con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, el porcentaje de deducción del 12% se incrementará en 38 puntos porcentuales para los gastos efectuados en proyectos iniciados a partir del 25 de junio de 2020 consistentes en la realización de actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes. En el caso de contribuyentes que no tengan la consideración de pequeñas o medianas empresas el incremento será de 3 puntos porcentuales.

⁴¹ El porcentaje de la deducción por actividades de innovación tecnológica que se realicen en Canarias será del 45%.

⁴² No forman parte de la base de deducción los gastos vinculados a tareas administrativas como asesoría laboral y jurídica, gastos de local, maquinaria o mobiliario de oficina del equipo administrativo (DGT V3217-16).

De diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera

Gastos por adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente

Gastos por la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares

® Tenga en cuenta que:

- Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.
- Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.
- La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.
- El Tribunal se posiciona a favor de la Administración, interpretando que la vinculación del informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología, a efectos de la deducción por actividades de investigación y desarrollo, no se extiende a la determinación y concreción de la base de la deducción (TEAC, de 21 de julio de 2020).

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad ha realizado un proyecto de I+D en una inversión de un inmovilizado con un coste de 600.000€ que se amortiza en un 10%. Recibió una subvención de 10.000€. La media de gastos de I+D de los 2 períodos anteriores es de 200.000€.

Los gastos incurridos han sido los siguientes: 130.000€ de personal cualificado afecto a I+D, 50.000€ de personal no cualificado afecto a I+D, 60.000€ por el gasto de amortización, 30.000€ por consumos y servicios y 120.000€ por gastos de I+D en EEUU.

Solución

- El total de gastos deducibles del programa de I+D es de 260.000€ $[(600.000 \times 8\%) + (130.000) + (50.000) + (60.000) + (30.000) - (10.000)]$.
- La deducción, a priori que proceda aplicar, es de 75.200€ $[(200.000 \times 25\%) + (60.000 \times 42\%)]$, pero también procede una deducción adicional de 22.100€ por trabajador cualificado $(130.000 \times 17\%)$ y de 48.000€ por deducción a la inversión $(600.000 \times 8\%)$.
- Total deducción de 145.300€ $[48.000 + 75.200 + 22.100]$.

Inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales⁴³

Largometrajes cinematográficos, cortometrajes y series audiovisuales españolas		
Base de la deducción ⁴⁴	% deducción ⁴⁵	Requisitos
Coste total	30% primer 1.000.000€ y 25% sobre el exceso	Importe deducción ≤ 10.000.000€

⁴³ Una Agrupación de Interés Económico (AIE) 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).

⁴⁴ Los gastos de obtención de copias y de publicidad y promoción están limitados al 40% del coste de producción.

⁴⁵ 54% y 45%, respectivamente si la inversión se realiza en Canarias. Las sociedades domiciliadas en las Islas Canarias incrementan los porcentajes en un 80%, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales de las inversiones realizadas en las Islas Canarias.

+Gastos obtención de copias		Obtención certificado correspondiente
+Gastos de publicidad y promoción		Depósito de copia en la Comunidad Autónoma
- Subvenciones		Importe de la deducción + ayudas recibidas \leq 60,75, 80 o 85% coste de la producción
		\geq 50% de la base de deducción corresponda a gastos realizados en territorio español

® Tenga en cuenta que:

- El importe de la deducción no puede superar los 10.000.000€⁴⁶; se ha de contar con el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido; se debe depositar una copia nueva en la Filmoteca o en la Comunidad Autónoma que corresponda. El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas, no podrá superar el 50% del coste de producción. No obstante, dicho límite se elevará hasta:
 - 85%: para los cortometrajes.
 - 80%:
 - ✓ Para las producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, cuyo presupuesto de producción no supere 1.500.000€.
 - ✓ Para las producciones rodadas íntegramente en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano que se proyecten en España en dicho idioma cooficial o subtítulo.
 - ✓ Para producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33% reconocido por el órgano competente.
 - 75%:
 - ✓ Para producciones realizadas exclusivamente por directoras.

⁴⁶ Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 (Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 17/2020).

- ✓ Para producciones con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación según los criterios que se establezcan mediante Orden Ministerial o en las correspondientes convocatorias de ayudas.
 - ✓ En el caso de los documentales.
 - ✓ Para obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000€.
- 60%:
- ✓ En el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.
 - ✓ En el caso de coproducciones internacionales con países iberoamericanos.
- Se determina que respecto de la aportación a la financiación de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, el productor contabilizará la operación aplicando por analogía los criterios para el reconocimiento de subvenciones establecidos en la norma de registro y valoración 18ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC, criterio que se asume en el Impuesto (DGT V1736-22).

Producciones extranjeras de largometrajes y series audiovisuales		
Base de la deducción	% deducción⁴⁷	Requisitos
Gastos de personal creativo, límite 100.000€ por persona	30% primer 1.000.000€ y 25% sobre el exceso	Productores registrados en Registro Mº Cultura
+Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores		Importe deducción ≤ 20.000.000€ y 10.000.000€ por episodio en series audiovisuales ⁴⁸
		Los gastos en España ≥ 1.000.000€ y 200.000€ para gastos de reproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales

⁴⁷ 54% y 45%, respectivamente si la inversión se realiza en Canarias. Las sociedades domiciliadas en las Islas Canarias incrementan los porcentajes anteriores en un 80%, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales de las inversiones realizadas en las Islas Canarias.

⁴⁸ 36.000.000€ y 18.000.000€ por las inversiones realizadas en las Islas Canarias.

		Importe deducción + ayudas recibidas \leq 50% coste de la producción
		Esta deducción queda excluida del límite conjunto de cuota íntegra (25-50%)
		Posibilidad de monetización por insuficiencia de cuota

® Tenga en cuenta que:

- El importe de la deducción no puede superar los 10.000.000€; los productores deben estar registrados en el Registro del Ministerio de Cultura; los gastos realizados en España deben superar el 1.000.000€, no obstante, para los gastos de preproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales realizados en territorio español, el límite se establece en 200.000€⁴⁹; y el importe de la deducción, más las ayudas recibidas, no pueden superar el 80% del coste de la producción.
- El importe no podrá ser superior al resultado de incrementar en un 80% el importe máximo de deducción cuando se trate de producciones realizadas en Canarias (la ley 11/2021 de prevención y lucha contra el fraude fiscal estableció el límite en 12,4 millones de euros).
- A partir de 2021 se incorporan nuevos requisitos que han de cumplir los productores que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos para poder aplicar la deducción. Los enumeramos a continuación:
 - Certificado acreditativo del carácter cultural de la producción emitido por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma.
 - En los títulos de crédito una referencia de haberse acogido al incentivo fiscal, la colaboración, en su caso, de los organismos públicos y los lugares donde se realiza el rodaje y obtener la autorización para utilizar material rodado en la promoción turística de España.

⁴⁹ Los gastos realizados en Canarias de animación de una producción extranjera deberán ser > a 200.000€.

- En relación con el límite de la deducción de 10.000.000€ por cada producción realizada, dicho límite implica que una misma producción no puede generar el derecho a aplicar una deducción por importe superior al mismo, lo que supondría que en el caso de participar varios productores ejecutivos en España la suma de las deducciones generadas por cada uno de ellos por ejecutar parte de la producción en España no pueda superar 10.000.000€ (DGT V2844-21).
- Una entidad pretende realizar la producción ejecutiva de parte de una obra audiovisual extranjera, y con ocasión del COVID-19 se ha visto obligada a implementar diversas medidas en materia de prevención de riesgos. El Centro Directivo determina que dichos gastos no podrán formar parte de la base de la deducción del cine porque la norma exige que los gastos estén directamente relacionados con la producción. (DGT V2300-21).
- En el mismo sentido que la anterior consulta, el Centro Directivo tampoco considera base de la deducción del cine los gastos derivados de la compra de mascarillas, gel hidroalcohólico, guantes y pantallas protectoras, así como los gastos incurridos en los test y pruebas para la detección del COVID-19 (DGT V2155-21).
- La Dirección General de Tributos, en consulta DGT V1736-22, determina que, respecto de la aportación a la financiación de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, el productor contabilizará la operación aplicando por analogía los criterios para el reconocimiento de subvenciones establecidos en la norma de registro y valoración 18ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC, criterio que se asume en el Impuesto.

Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales		
Base de la deducción	% deducción⁵⁰	Requisitos
Costes directos de carácter artístico, técnico y promocional	20% de la base	Importe deducción ≤500.000€
+Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores		Importe deducción + ayudas recibidas ≤ 80% de los gastos
- Subvenciones		Obtención de certificado
		Destinar de los beneficios ≥ 50% a la realización de estas actividades en plazo de 4 años

⁵⁰ El porcentaje es del 40% si la inversión se realiza en Canarias. Las sociedades domiciliadas en las Islas Canarias incrementan el porcentaje en un 80%, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales de las inversiones realizadas en las Islas Canarias.

La figura del financiador

El contribuyente que participe en la financiación de producciones españolas de largometrajes, cortometrajes cinematográficos, series audiovisuales de ficción, animación o documental, o en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas por otros contribuyentes, podrá aplicar las deducciones en las mismas condiciones que se hubieran aplicado al productor, siempre que hayan sido generadas por este último. Requisitos:

- Las cantidades para financiar costes de producción podrán aportarse en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados costes de producción, y hasta la obtención de los certificados
- El importe máximo de la deducción generada por el productor que el contribuyente que participe en la financiación podrá aplicar será el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades que este último haya aportado para financiar los citados costes de producción o los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor a que se refieren los párrafos anteriores. El exceso de deducción podrá ser aplicado por el productor que haya generado el derecho a la misma.
- El productor y los contribuyentes que participen en la financiación de la producción deberán suscribir uno o más contratos de financiación, que podrán firmarse asimismo en cualquier fase de la producción.
- Es necesario que el contribuyente que participe en la financiación presente el contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos en una comunicación a la Administración tributaria, suscrita tanto por el productor como por el contribuyente que participa en la financiación de la producción, con anterioridad a la finalización del período impositivo en que este último tenga derecho a aplicar la deducción.
- No resultará de aplicación la deducción cuando el contribuyente que participa en la financiación esté vinculado con el contribuyente que genere el derecho a la deducción.
- El importe de la deducción que aplique el contribuyente que participa en la financiación deberá tenerse en cuenta a los efectos de la aplicación del límite conjunto del 25%, o en su caso, del 50%.

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad financia con 300.000€ la producción de una película española. Esta entidad tiene derecho a una deducción de cine por 1.800.000€. En el contrato se estipula que corresponde al financiador una deducción de 350.000€.

Solución

- La deducción generada en la producción de la película asciende a 500.000€ $[(1.000.000 \times 0,3) + (800.000 \times 0,25)]$, de la que corresponde al financiador un importe de 350.000€.
- El productor puede aplicar una deducción de 150.000€.
- El productor registra un ingreso contable por 300.000€ como subvención que también es ingreso fiscal

Planes de pensiones de empleo

Las entidades que realicen contribuciones a sistemas de previsión social empresarial a favor de sus trabajadores puedan deducirse el 10% de las mismas, pero solo por las contribuciones a favor de los sistemas de previsión de trabajadores con retribuciones brutas de hasta de 27.000€.

La deducción será del 10% a las contribuciones empresariales correspondientes a los trabajadores que no sobrepasen el umbral de los 27.000€ y, para el resto, del mismo porcentaje, pero solo sobre la parte correspondiente de las mismas en la proporción que represente 27.000€ respecto a la retribución del trabajador.

Esta deducción se aplicará con los límites del resto de deducciones por incentivos, puede venir limitada por la tributación mínima y, lo que no se haya podido aplicar en el ejercicio, se puede deducir en los 15 ejercicios siguientes.

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad mercantil aporta a dos de sus trabajadores a un plan de previsión social empleo una cuantía de 3.000€ a cada uno. El primer trabajador tiene un rendimiento bruto del trabajo de 20.000€ y el segundo de 40.000€.

Solución

- Por el trabajador que gana 20.000€ podrá deducir la empresa 300€ $(10\% \times 3.000\text{€})$.
- Por el trabajador que gana 40.000€ podrá deducir la empresa 202,5€ $[(27.000/40.000) \times 3.000 \times 10\%]$.

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, las deducciones por I+D+i y por cinematografía y espectáculos tienen un límite conjunto que sube al 50% cuando el importe de las mismas 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.

EJEMPLO

Enunciado

Una empresa tiene una base imponible de 1.500.000€, una deducción por empleo de 80.000€; una deducción por I+D de 40.000€ y por creación de empleo por 35.000€. Tiene deducciones para evitar la doble imposición por 45.000€. Tipo de gravamen del 25%.

Solución

- El importe total de las deducciones empresariales es de 155.000€ [80.000+40.000+35.000].
- La cuota íntegra es de 375.000€ [1.500.000 × 25%].
La cuota íntegra minorada es de 330.000€ [375.000-45.000].
- Límite deducción: 82.500€ [330.000x25%].
- Importe de la deducción: 82.500€
- El resto 72.500€ [155.000-82.500], lo podrá deducir en los próximos 15 años.

Especialidad para gastos de I+D+i

Las deducciones de I+D+i podrán quedar excluidas del límite de la cuota íntegra, pero aplicándose con un descuento del 20% de su importe. En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria.

El importe de la deducción aplicada o abonada en el caso de las actividades de innovación tecnológica (i) no podrá superar conjuntamente el importe de 1.000.000€.

Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de I+D+i no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3.000.000€. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Plazo para aplicar las deducciones

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción por I+D+i podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

® Tenga en cuenta que:

- El cómputo de los plazos podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos, si se trata de entidades de nueva creación o entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.
- La Dirección General de Tributos, en consulta DGT V1511-22, siguiendo la línea argumental del TEAC -Resolución de 23 de marzo de 2022- y del Tribunal Supremo -Sentencia de 22 de julio de 2021-, admite la posibilidad de instar la rectificación de las autoliquidaciones de períodos anteriores al objeto de consignar las deducciones generadas en dichos períodos, pero dicha posibilidad queda limitada a ejercicios no prescritos. En definitiva, no se podrán incluir en la autoliquidación del Impuesto de un período impositivo no prescrito, ex novo, deducciones no incluidas en la autoliquidación de un período impositivo que ya esté prescrito.
- El Tribunal Supremo, auto de 29 de junio de 2022 tendrá que determinar si es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, y discernir si resulta o no exigible, en aquellos supuestos en que las deducciones puedan acreditarse en periodos posteriores a la realización de la actividad que origine el derecho a su aplicación, la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.

- El Tribunal Supremo, sentencia de 24 de octubre del 2023, determina que es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones.

Comprobación administrativa de las deducciones empresariales

El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

® Tenga en cuenta que:

- Transcurrido el plazo de los 10 años, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.
- Atendiendo a una interpretación razonable y sistemática de la norma, el plazo de 10 años empezará a computarse el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de presentación correspondiente a la autoliquidación en que se consigne la deducción incrementada como consecuencia de los mayores gastos (deducidos en un ejercicio posterior al de su devengo), siempre que sea posible justificarlos (DGT V0163-17).

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 que no se pudieron deducir entonces y que ahora reducen la base imponible⁵¹.

Deducción por donativos a entidades sin ánimo de lucro de la Ley de mecenazgo 49/2002⁵²

⁵¹ 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.

⁵² Para el año 2024 se producen las siguientes novedades: se incrementa el porcentaje de deducción, que pasa del 35 al 40% y se reduce de 4 a 3 años el número de ejercicios durante los cuales el donante debe realizar donativos a una misma entidad por importe igual o superior a los del ejercicio inmediato anterior, con el fin de acceder al incremento de 10 puntos en el porcentaje de deducción, porcentaje que queda incrementado al 50%. También se incrementa en cinco puntos

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 un 35%, o incluso un 40% si se dona a la misma entidad durante, al menos, 3 años la misma cuantía o superior (DGT V3543-15). El porcentaje se podrá elevar en 5 puntos porcentuales cuando se done a alguna entidad beneficiaria de las actividades prioritarias de mecenazgo que establezca la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La base de la deducción no puede exceder del 10% del límite de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. A estos efectos, el TEAC considera que dicha base, sobre la que se aplica el límite del 10% debe calcularse sobre la base imponible resultante después de compensar las bases imponibles negativas, es decir, sobre el beneficio que efectivamente resulta gravado (TEAC, de 25 de enero de 2021).

Si una entidad no se ha acogido al régimen especial del 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, de 5 de febrero de 2015).

En el siguiente cuadro recogemos cuál es la base de la deducción según sea el bien donado:

En los donativos dinerarios, su importe
En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio
En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2% al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo
En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo
En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución, conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

porcentuales, pasando del 10 al 15%, el límite que opera sobre la base imponible del período, a efectos de determinar la base de la deducción.

En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refiere el artículo 17 de la Ley 49/2002, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra

® Tenga en cuenta que:

- Se podrán deducir de la cuota íntegra del Impuesto el 15% de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento de excepcional interés público. Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25% de dicho gasto.
- El importe de la deducción anterior no puede exceder del 90% de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento.
- El Alto Tribunal cambia el criterio sobre la deducción de gastos de publicidad y propaganda para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público cuando se trata de la adquisición de envases que lleven incorporado el logotipo de los acontecimientos. En concreto, considera que la base de la deducción es el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos (Tribunal Supremo, de 20 de julio de 2021).
- La deducción únicamente puede surtir efectos y ser eficaz en el ejercicio devengado. De manera que los beneficios no pueden trasladarse a periodos distintos al objeto de generar una mayor deducción, lo que, por lo demás, supondría una alteración del principio del devengo y, fuera de ello, no existe previsión de que si los gastos superan el límite en cierto ejercicio, el remanente de no computados pueda trasladarse al siguiente para generar una nueva deducción (Audiencia Nacional, de 9 de diciembre de 2021).
- El importe del gasto sobre el que se aplica el porcentaje de deducción, y el límite sobre el que se calcula, han de haberse producido en un mismo periodo. La deducción únicamente puede surtir efectos y ser eficaz en el ejercicio devengado. Lo contrario implicaría aceptar la posibilidad de que gastos realizados en cualquier periodo impositivo

podieran trasladarse al ejercicio en el que se cumplen los requisitos para aplicar la deducción. La deducción nace en el momento en el que se realizan los gastos a los que da lugar, pero no puede aplicarse hasta que no se cumplen en el mismo período impositivo los requisitos legales para su aplicación (TEAC, de 25 de enero de 2022).

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 inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad

Las entidades con domicilio fiscal en Canarias cuyo INCN en el período impositivo inmediato anterior sea igual o inferior a 10.000.000€ y con una plantilla media en dicho período inferior a 50 personas, tendrán derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

- El 15% de las inversiones que se realicen en la constitución de filiales o establecimientos permanentes en el Reino de Marruecos, en la República Islámica de Mauritania, en la República de Senegal, en la República de Gambia, en la República de Guinea Bissau y en la República de Cabo Verde, siempre que estas entidades realicen actividades económicas en dichos territorios en el plazo de 1 año desde el momento de la inversión.
- El 15% del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y manifestaciones análogas incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

® Tenga en cuenta que:

- Las deducciones serán del 10% cuando, no concurriendo los requisitos establecidos en la norma, el INCN no exceda de 50.000.000€ y plantilla media sea inferior a 250.
- En el supuesto de entidades que formen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el INCN y la plantilla media se referirán al conjunto de entidades pertenecientes al mismo grupo.

- Cuando la entidad fuere de nueva creación, el INCN referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

5.34. Regímenes especiales

Son regímenes tributarios especiales los regulados en la ley del Impuesto, sea por razón de la naturaleza de los contribuyentes afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate. Las normas contenidas en los regímenes especiales se aplicarán, con carácter preferente, respecto de las previstas en el resto de esta Ley, que tendrán carácter supletorio.

® Tenga en cuenta que:

El reconocimiento y comprobación de los beneficios e incentivos fiscales para la aplicación de regímenes tributarios especiales corresponde tanto a los órganos de gestión como de inspección (Tribunal Supremo, de 21 de marzo de 2024).

Anteriormente, este Tribunal consideró que la comprobación de los requisitos exigidos para la aplicación de los regímenes tributarios especiales ha de realizarse por actuaciones inspectoras llevadas a cabo por los órganos de inspección y, por lo tanto, serán nulas de pleno derecho las liquidaciones emitidas en un procedimiento de gestión (Tribunal Supremo, de 21 de marzo de 2024).

El Tribunal Central, en línea con el Alto Tribunal, aclaró que las actuaciones que impliquen investigaciones o comprobaciones sobre obligados tributarios, acogidos a los regímenes especiales deben ser llevadas a cabo por los órganos de inspección. No obstante, matiza que ello no obsta para que las comprobaciones administrativas, respecto a sociedades que tributen conforme a algún régimen especial, puedan ser realizadas por los órganos de gestión, cuando el objeto de tales actuaciones no se refiera al examen del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de dicho régimen y que la regularización se fundamente en las reglas comunes del impuesto (TEAC, Resolución nº 9093/2022, de 22 de marzo 2023).

Empresas de reducida dimensión (ERD)

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

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.

Los incentivos fiscales son los siguientes:

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
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, cuando se adquieren bienes muebles o inmuebles en régimen de arrendamiento financiero, con el límite del coeficiente máximo de tablas multiplicado por 3

® Tenga en cuenta que:

- 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 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).
- La empresa argumentaba su cumplimiento porque, aunque la plantilla media se había reducido en el período de referencia, sin embargo, su intención era la de mantener la

plantilla porque tenía los mismos trabajadores, sin reducirles la jornada, aunque hubieran trabajado un mes menos al año. El Tribunal considera que lo que se requería era el efectivo mantenimiento o incremento de la plantilla media conforme al método establecido en dicho precepto, con independencia de las causas que hayan determinado su incumplimiento por parte del contribuyente. (TEAC, de 16 de enero de 2020).

- Los elementos del inmovilizado material se pueden amortizar fiscalmente desde el importe mínimo hasta el doble del coeficiente máximo de tablas. Ahora bien, si en un ejercicio no se ha deducido el duplo, no se puede trasladar a ejercicios siguientes la diferencia entre el doble del coeficiente máximo y lo deducido (DGT V0455-11).
- 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 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 los incentivos fiscales de libertad de amortización y de amortización acelerada es necesario que, cuando se adquieran los bienes nuevos y afectos, la empresa tenga la condición de ERD. Sin embargo, cuando se inicie la amortización fiscal no es necesario que la empresa sea de reducida dimensión
- Respecto de los inmovilizados intangibles, calificados mercantilmente como activos de vida útil indefinida, a los que se refiere el artículo 12.2 de la LIS, así como en el caso del fondo de comercio, podrá deducirse el 150% del importe que resulte de aplicar para ellos la amortización fiscal máxima del 5% (DGT V0540-20).
- Para aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión, y para calcular el INCN de un grupo de sociedades, se han de computar no solo los importes de las cifras de negocios de todas las entidades del grupo mercantil, sino que también se deben de adicionar los rendimientos de las actividades económicas obtenidos por las personas físicas que ostenten el control del grupo (Tribunal Supremo, de 21 de diciembre de 2021).

- 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.

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. 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 (TEAC, de 5 de julio de 2016).

El incentivo fiscal consiste en aplicar una bonificación del 40% a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas⁵³.

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 bonificados⁵⁴.

En el caso de que el socio persona jurídica transmita una participación significativa (igual o superior al 5%, 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 la exención solo 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.

® Tenga en cuenta que:

- 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.
- 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.

⁵³ 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.

⁵⁴ Si la entidad ha obtenido rentas bonificados y otras no, se considera que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

- La aplicación del régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda es incompatible en un mismo período impositivo con la aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, tanto si dichos incentivos proceden de ese mismo período impositivo en el que la entidad cumple los requisitos para ser considerada como de reducida dimensión o de otro anterior, pudiendo optar la entidad por uno u otro régimen fiscal (DGT V2637-20).

Entidades parcialmente exentas

Estas entidades dejan exentas las siguientes rentas:

Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica
--

Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica

Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica

Estos contribuyentes no estarán obligados a presentar declaración cuando, simultáneamente, los ingresos totales no superan 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.

® Tenga en cuenta que:

- 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 qué porción de estos queda exenta.
- Solo serán deducibles los gastos imputables exclusivamente a las rentas no exentas.
- 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).

- Las nuevas inversiones de transmisiones onerosas deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los 3 años posteriores, y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante 7 años, excepto que su vida útil fuere inferior⁵⁵. La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.
- En la medida en que las cuotas de los asociados financien actividades que tengan la consideración de actividad económica, los rendimientos derivados de tales actividades estarán sujetos y no exentos. Respecto de los gastos comunes que afectan tanto a actividades que generan rentas exentas como no exentas, el importe se imputará a estas últimas en la proporción que represente los ingresos del ejercicio procedentes de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad (DGT V3548-19).

Agrupaciones de Interés Económico (AIE)

Las AIE aplican las normas del Impuesto como cualquier otro sujeto pasivo y pueden acogerse al régimen especial de empresas de reducida dimensión, salvo en lo referente a la imputación a los socios de distintos elementos del tributo.

La base imponible se fragmenta en dos partes: la correspondiente a los socios residentes y a los no residentes con establecimiento permanente, a las que se imputan las rentas; y la correspondiente a los socios no residentes sin establecimiento permanente, por la que es la AIE quien deberá liquidar el Impuesto que se corresponda con la misma.

® Tenga en cuenta que:

- Este régimen fiscal no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a su objeto o se posean, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean socios suyos, o dirijan o controlen, directa o indirectamente, las actividades de sus socios o de terceros.
- El beneficio que reparte la AIE no tributará en el socio. De esta manera se impide la doble tributación que se produciría si el socio de la AIE debiera tributar tanto por la

⁵⁵ En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquel.

imputación de las bases como en el momento en que el beneficio se distribuye efectivamente.

- El socio no integra el dividendo ni aplica la exención por doble imposición. Solo en el caso en que la AIE obtenga dividendos procedentes de otras entidades y se imputen a los socios, podrán aplicar la exención para evitar la doble imposición.
- Los socios se imputan la parte proporcional de la base imponible de la AIE mediante un ajuste extracontable, salvo que el socio hubiera contabilizado los ingresos y gastos de la AIE en proporción a su participación, en cuyo caso no se realizan ajustes. También se imputan la parte proporcional de las deducciones y bonificaciones⁵⁶.

Uniones Temporales de Empresas (UTE´s)

Para tributar por el régimen especial es necesario que se inscriban en un registro especial del Ministerio de Hacienda.

No tributan por la parte de la base imponible imputable a los socios residentes en territorio español, pero sí tributan por la parte de la base imponible correspondientes a los socios no residentes. Se imputan a los socios las bases imponibles positivas o negativas y las deducciones y bonificaciones. No tienen obligación de presentar pagos fraccionados y no formulan cuentas anuales.

® Tenga en cuenta que:

- Se imputan las bases imponibles, no rentas ni resultados, por tanto, todos los ajustes e incentivos en base imponible deben realizarse previamente a nivel de la UTE y no a nivel de la contabilidad integrada del socio.
- La UTE determinará su base imponible individualmente⁵⁷ y la imputará a los partícipes en función de su porcentaje de participación, determinando los partícipes sus bases imponibles sin tener en cuenta la integración contable de los movimientos de la UTE.

⁵⁶ No se imputa la cuantía de las deducciones sino la base de éstas y son los socios quienes aplican las deducciones según normativa del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁷ Por aplicación de la normativa contable, la empresa partícipe de la UTE habrá integrado en su contabilidad la parte proporcional que le corresponda de activos, pasivos, ingresos y gastos, por lo que para su determinar su Base imponible individual, junto al resto de ajustes que procedan, tendrá que realizar los ajustes extracontables necesarios para eliminar los saldos incorporados de las UTES de forma que la Base imponible refleje exclusivamente el resultado de las operaciones ajenas a la UTE.

- La base imponible final de la entidad partícipe será el resultado de adicionar a su propia base imponible, considerada individualmente, la parte proporcional que le corresponda de las bases imponibles individualmente determinadas de las UTEs en las que participe.
- La imputación se efectuará a los socios, cuando sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de finalización del período impositivo de la entidad. En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del período impositivo de la entidad. La opción se manifestará en la primera declaración del Impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante 3 años. Si se imputara la base de la UTE al socio en el período siguiente, como aquel contabiliza la parte proporcional de los ingresos y gastos de la UTE, deberá, primero, hacer un ajuste negativo y, en el año de imputación, un ajuste positivo.
- Las entidades a las que sea de aplicación lo dispuesto en este capítulo deberán presentar, conjuntamente con su declaración del Impuesto sobre Sociedades, una relación de las personas que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro el último día de su período impositivo, así como la proporción en la que cada una de ellas participe en los resultados de dichas entidades.

Contratos de arrendamiento financiero

Este régimen se aplica a los contratos de arrendamiento financiero en los que el arrendador sea una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito.

Requisitos:

Duración mínima de 2 años cuando tengan por objeto bienes muebles, y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales
Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponde a la recuperación del coste del bien, excluido el valor de la opción de compra, de la carga financiera exigida, y todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que sea aplicable
El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual
Tendrá, en todo caso, la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora

® Tenga en cuenta que:

- El importe de la cantidad deducible por recuperación del coste del bien no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. En el caso de ERD, se tomará el triple del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- Este régimen fiscal no se configura por la norma legal como optativo, por lo que si el contrato celebrado es de los citados por esta norma no cabe renunciar a su aplicación, ni íntegra ni parcialmente (DGT V1950-01) y DGT V2686-14). No obstante DGT V4249-16 parece que considera que se trata de una opción del contribuyente.
- La cuantía que no haya podido deducirse por exceder del límite, será deducible en los periodos impositivos sucesivos, respetando igual el límite. Para el cálculo de dicho límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.
- En aquellos contratos en los que se recibe un bien en arrendamiento financiero, entregando un elemento usado a sustituir, minorando esta entrega el importe de las cuotas de recuperación del bien que se financian, se incumplen las condiciones para aplicar el régimen especial (DGT V2282-11).
- De acuerdo con la disposición transitoria 34ª.f) de la ley del Impuesto, si el contrato de arrendamiento financiero tiene algún período anual iniciado dentro de los años 2009 a 2015, para dicho período, y para los siguientes hasta el vencimiento del contrato, no se exige el requisito del importe constante o creciente de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien, pero habrá que tener en cuenta que esas cuotas, en dichas anualidades, no excedan del 50% o del 10% del coste del bien, en caso de bienes muebles o de bienes inmuebles o establecimientos industriales, respectivamente (DGT V0707-10).

Operaciones de reestructuración empresarial

Si durante este ejercicio ha realizado alguna operación que puede acogerse al régimen especial de reestructuración empresarial, debe tener en cuenta que, aunque ya no hay que optar por el régimen especial para aplicarlo (se aplica por defecto), sí es obligatorio comunicar a la Administración la realización de la operación por la entidad adquirente en un plazo de 3 meses desde la realización de la misma. De no realizarse este trámite podrá ser sancionado con 10.000€. El incumplimiento de este requisito formal no impedirá aplicar el régimen especial.

El régimen consiste básicamente en diferir las rentas que se producen cuando se realiza una fusión, escisión, aportación no dineraria o canje de valores. La entidad transmitente no integra las rentas correspondientes a los bienes transmitidos, y los socios tampoco integran la renta derivada de la operación del canje de sus participaciones. La entidad adquirente valora los elementos adquiridos por el valor fiscal que tenían en la transmitente, difiriendo la plusvalía hasta el momento de la baja de los bienes adquiridos. Como los bienes adquiridos los contabiliza a valor de mercado, surgirán diferencias cuando éstos se amortizan al tener un valor contable y fiscal diferente.

® Tenga en cuenta que

- Cuando se haya declarado que una operación FEAC ha tenido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, se deben eliminar exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal obtenida por la aplicación de dicho régimen que se muestren abusivos o irregulares. Esa eliminación también puede afectar al inicial diferimiento que proporcionó la aplicación del régimen, cuando resulte necesario para la eficaz corrección del abuso producido, ya que ningún efecto fiscal puede ser inmune a las consecuencias de la acreditación de que se llegó a él de modo fraudulento o abusivo (TEAC, de 22 de abril de 2024).
- Los motivos económicos válidos no constituyen un requisito sine qua non para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino que su ausencia constituye una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal. Cuando la Administración aprecie la persecución de una ventaja fiscal, procederá a eliminar esta última, sin perjuicio del régimen sancionador que pudiera corresponder (DGT V2214-23).
- Si realiza una fusión, y la entidad absorbida aplicó la reserva por capitalización, será la absorbente quien deberá cumplir con el requisito de mantenimiento de los fondos propios.
- Si la Administración tributaria entendiera que no existe motivo económico válido en la operación, se eliminará la ventaja fiscal obtenida, manteniéndose el resto de los beneficios fiscales (DGT V2894-15).
- La escisión de una entidad en la que participan dos socios, en dos sociedades en las que también participan, seguida de una donación recíproca, no es admitida, pues equivaldría a una escisión no proporcional, la cual solo se permite si cada escindida constituye rama de actividad. Por el contrario, la operación podría ir por el régimen de

diferimiento si no se produce tal donación y se adjudica la sociedad a cada socio por disposición testamentaria (DGT V2535-16).

Aportación no dineraria especial

Para aplicar el régimen de reestructuración empresarial, la entidad que recibe la aportación tiene que ser residente en España, o bien tener un establecimiento permanente en España al que se aportan dichos bienes. También es necesario que la transmitente participe después de realizar la aportación en, al menos, un 5% en el capital de la adquirente. Si el transmitente antes de realizar la aportación ya tiene el 5%, se entiende cumplido este requisito (DGT V1215-08).

® Tenga en cuenta que

- Si la actividad económica es desarrollada por los comuneros, y la comunidad de bienes lleva contabilidad que no está ni legalizada ni depositada en el Registro Mercantil, en caso de aportación no dineraria a una entidad, no se podrá aplicar el régimen especial de reestructuración empresarial (DGT V2292-20).
- En este régimen, la entidad transmitente valora las participaciones recibidas por el valor fiscal del activo aportado y no integra en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del bien transmitido y su valor fiscal. La entidad adquirente valora el activo recibido por el valor fiscal que tenía en la entidad transmitente conservando también la antigüedad.
- Las bases imponibles negativas existentes en la rama transmitida se transmitirán a la entidad adquirente con los límites y condiciones establecidas en la norma (DGT V0327-16).
- Cuando lo que se aporta son participaciones en el patrimonio de empresas del grupo a una sociedad que se constituye, o ya constituida, de la que se reciben 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 N° 74) ⁵⁸.

Canje de valores

Una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor

⁵⁸ 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.

participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

Si la aportación no dineraria consiste en la aportación de participaciones y se cumplen los requisitos para que se califique de canje de valores, entonces no es necesario que después de la aportación, el transmitente, sea persona física o jurídica, tenga una participación mayor del 5% en el capital de la adquirente. Sí es necesario que la entidad adquirente de las participaciones adquiera la mayoría de los derechos de voto de ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquiera una mayor participación. Tampoco es necesario que antes de realizar la aportación se tenga, al menos, un 5% de participación.

® Tenga en cuenta que

- No se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores, siempre que cumplan los requisitos siguientes: que los socios residan en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la UE o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España y que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español o esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/133/CE.
- Los valores recibidos por la entidad que realiza el canje de valores se valorarán, a efectos fiscales, por el valor fiscal que tenían en el patrimonio de los socios que efectúan la aportación, manteniéndose, igualmente, la fecha de adquisición de los socios aportantes. Los valores recibidos por los socios se valorarán, a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados. Esta valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida. Además, los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

Escisiones

Escisión total: una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal.

Escisión parcial: una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o existentes, manteniendo en su patrimonio al menos una rama de actividad en la transmitente, o bien participaciones en el capital de otras entidades que le confieran la mayoría del capital, recibiendo valores representativos del capital de la adquirente, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus participaciones, reduciendo el capital y las reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal.

® Tenga en cuenta que:

- Las escisiones totales no proporcionales pueden aplicar el régimen especial de reestructuración empresarial, aunque el patrimonio escindido no sea rama de actividad. La Ley del Impuesto condiciona la aplicación del régimen especial, respecto de las escisiones totales no proporcionales, a que los patrimonios adquiridos constituyan ramas de actividad. Sin embargo, la Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros no exige el requisito regulado en nuestra normativa interna (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 13 de junio de 2023).
- En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde, de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde, requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad.
- La existencia de varios establecimientos comerciales para realizar la actividad no significa que cada establecimiento se configure como una rama de actividad, por el hecho de disponer de personal adscrito, existencias y clientes, por cuanto la gestión de los mismos será común a todos ellos (DGT V1800-05).
- El hecho de que exista algún elemento que permanece en la entidad escindida no desvirtúa el concepto de rama de actividad, en la medida en que la misma se continúe realizando en la entidad beneficiaria. Así ocurre en el caso planteado, en que alguno de los empleados que realiza la actividad de alquiler puede permanecer en la entidad escindida. Tampoco se ve afectado el concepto de rama de actividad por el hecho de que se produzca una contratación posterior de los servicios centrales de la actividad, que permanecen en la entidad escindida, por cuanto la actividad se realiza en condiciones análogas antes y después de la operación de escisión parcial (DGT V0793-16).

Fusiones

Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.

® Tenga en cuenta que:

- La entidad absorbida dará de baja su balance por el valor contable y el patrimonio neto. No tributará por la diferencia entre el valor contable y el valor de mercado.
- Los socios de la entidad absorbida canjean sus participaciones con las de la entidad absorbente. Las participaciones nuevas las valoran por el mismo valor que tenían en la entidad absorbente. No tributarán por la plusvalía obtenida en el canje.
- La entidad absorbente amplía capital por el valor razonable de la entidad absorbida. Desde el punto de vista fiscal, valora los activos y pasivos adquiridos por los valores contables que tenían en la entidad absorbida.
- Cuando la adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un 5%, el importe de la diferencia entre el valor fiscal de la participación y los fondos propios que se corresponda con el porcentaje de participación adquirido en un período impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015, se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe.

Motivos económicos válidos

La Dirección General de Tributos admite la existencia de motivos económicos, entre otras situaciones, en las siguientes:

Lograr centralizar la planificación y la toma de decisiones concentrando en una única sociedad las participaciones titularidad de la familia, creando un centro de decisión estable, independiente de las entidades participadas, y facilitando el futuro relevo generacional
Crear una estructura válida para, de creerse oportuno en un futuro, aplicar el régimen de consolidación fiscal
Conseguir a través de la sociedad y sus filiales una imagen de grupo empresarial de cara a acceder a financiación ajena para facilitar la inversión en nuevos proyectos, lo que permitirá fortalecer la situación financiera de la sociedad así como de la totalidad del grupo de sociedades que se constituirá (en particular, mediante un aumento significativos de los fondos propios, que facilitará el acceso a financiación bancaria)
Mejorar la estructura económico-financiera de las sociedades, eliminando los numerosos préstamos y operaciones de financiación continuas de las sociedades tenedoras, pues se centralizaría en una única sociedad, la consultante, la liquidez necesaria y facilitando los flujos financieros intragrupo que se puedan necesitar en el futuro para las sociedades productoras
Centralizar en una sola entidad la actividad arrendaticia, logrando una gestión más eficaz y simplificada, con menores costes de estructura
Conseguir una gestión y toma de decisiones mucho más dinámica e independiente, sin discrepancias de criterio ni disensiones. Cada uno de los dos hijos dirija una de las sociedades de nueva creación
Evitar conflictos entre los hermanos, que podrían poner en peligro la gestión común de los negocios históricos de las sociedades familiares
Evitar bloqueos en la toma de decisiones agilizando las mismas en busca del mejor y más eficiente aprovechamiento de los recursos de cada actividad, realizando por tanto la reorganización económica buscando ventajas de la gestión especializada y la potenciación de cada actividad por separado
Facilitar la inversión de la liquidez que generan las distintas empresas dependientes, obtenida por la holding a través de los dividendos, permitiendo obtener de forma ordenada nuevas actividades empresariales y proyectos en los que invertir con ánimo de permanencia y canalizando, en su caso, los excedentes a la distribución de dividendos a los miembros de la familia propietaria

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% si son 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.

En cuanto a la aplicación por el grupo de las bases imponibles negativas y deducciones procedentes de ejercicios anteriores, la AEAT ha publicado una Nota de cómo se ha de realizar el reparto de las bases imponibles negativas y de las deducciones del grupo en caso de pérdida del régimen o extinción del grupo o de salida de alguna de las entidades que lo integran. También se analiza cómo debe aplicar el grupo las bases imponibles negativas y deducciones generadas por cualquiera de las entidades que integren el grupo de consolidación fiscal con anterioridad a su incorporación al mismo.

Para el año 2023 se ha regulado una medida consistente en la no inclusión del 50% de las bases imponibles individuales negativas de las entidades integrantes de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal para la determinación de la base imponible consolidada de dicho grupo. Lo no aplicado en 10 años a partes iguales y sin límites.

® Tenga en cuenta que

- 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.
- La AEAT ha publicado una Nota relativa a la aplicación por el grupo de consolidación fiscal de bases imponibles negativas y deducciones procedentes de ejercicios anteriores. Por un lado, se determina cómo se ha de realizar el reparto de las bases imponibles negativas y de las deducciones del grupo en caso de pérdida del régimen o extinción del grupo o de salida de alguna de las entidades que lo integran y, por otro lado, se analiza

la cómo debe aplicar el grupo las bases imponibles negativas y deducciones generadas por cualquiera de las entidades que integren el grupo de consolidación fiscal con anterioridad a su incorporación al mismo.

EJEMPLO

Enunciado

Un Grupo de consolidación fiscal está formado por las entidades X, Y Z. El grupo tiene pendiente de compensar las bases negativas que han sido generadas por las entidades X (100 um) e Y (600 um) generadas después de su integración en el grupo de consolidación. Z tiene una base imponible de 200 um. En el año siguiente el Grupo se disuelve.

Solución

- El grupo tiene una base negativa de 500 um (-100-600+200).
- La entidad X se llevará a su base imponible el 14,29% (100/700) de 500 = 71,43€
- La entidad Y se llevará a su base imponible el 85,71% (600/700) de 500 = 428,57€.

- No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades que concurran en alguna de las siguientes circunstancias:

Que no sean residentes en territorio español
Que estén exentas de este Impuesto
Que al cierre del período impositivo haya sido declarada en situación de concurso y tampoco durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración
Que al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) de la Ley de Sociedades de Capital
Las entidades dependientes que estén sujetas en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal, salvo el supuesto previsto en el apartado siguiente
Las entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad representante

- Si al cierre del período impositivo la sociedad se halla incurso en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) de la Ley de Sociedades de Capital, dicha sociedad quedará excluida del Grupo fiscal, a menos que dicha situación estuviese superada con anterioridad a la conclusión del ejercicio en que se aprueban las cuentas anuales. Es

decir, se admite que en el ejercicio en que se aprueben las cuentas anuales correspondientes a aquel en que se produjo la situación de desequilibrio patrimonial se subsane la misma (TEAC, de 8 de marzo de 2018).

- La concurrencia o no de la situación patrimonial a que se refiere el artículo 363.1.e) de la Ley de Sociedades de Capital, no puede apreciarse en virtud de criterios distintos a los aplicados en las cuentas anuales, salvo que el obligado tributario alegue haber incurrido en un error contable que se halle debidamente corregido en las cuentas anuales de ejercicios posteriores a través de los mecanismos previstos al efecto en la normativa contable. La Inspección se limitará a constatar si el error contable alegado que determina la inexistencia de desequilibrio patrimonial ha sido subsanado o corregido en las cuentas anuales correspondientes, sin entrar a valorar si el error existió realmente o no conforme a la normativa contable, puesto que la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables aplicados por la Inspección (TEAC, de 22 de abril de 2021).

® Tenga en cuenta que:

- La aplicación de la reserva de capitalización en el seno de un grupo se referirá al grupo, pudiendo dotar la reserva cualquiera de las entidades que lo componen, sin que sea necesario que la dote la misma entidad que ha generado el incremento de fondos propios (DGT V0255-18).
- En grupos fiscales, para aplicar la reserva de capitalización 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).
- 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.

Transparencia Fiscal Internacional

Supone la imputación a una empresa residente de ciertas rentas obtenidas por una entidad participada mayoritariamente en el extranjero (50%), cuando la imposición sobre esas rentas en el extranjero es notoriamente inferior a la que hubiera tenido en territorio español (inferior al 75%), produciéndose dicha imputación, aunque las rentas no hayan sido efectivamente distribuidas.

® Tenga en cuenta que

- La imputación de las rentas positivas obtenidas por la no residente se extiende a las obtenidas por sus establecimientos permanentes en el extranjero, sin que se aplique en este caso la exención por doble imposición internacional.
- Se han de imputar las rentas de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento y actividades financieras, salvo las obtenidas en el ejercicio de actividades económicas. Las rentas de operaciones vinculadas con no residentes o con un establecimiento permanente en las que la entidad no residente o establecimiento permanente añaden un valor económico escaso o nulo.
- Respecto de las rentas que provengan de actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas con personas o entidades vinculadas, no se incluirán cuando al menos 2/3 procedan de operaciones efectuadas con personas no vinculadas.
- También se imputan los dividendos y las rentas derivadas de la transmisión de participaciones que perciba la no residente.

Entidades de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades al mecenazgo

Como norma general, las fundaciones y entidades asimiladas que persigan fines de interés general podrán acogerse a este régimen y aunque no tributen por ciertas rentas siempre están obligadas a presentar la declaración del Impuesto.

En concreto, las entidades que cumplan los requisitos podrán acogerse, en lo que hace referencia al Impuesto sobre Sociedades, a una exención total de las rentas que se consideran exentas, porque provienen de su actividad propia fundacional.

Así, los donativos y donaciones, cuotas de asociados, subvenciones, y las rentas de explotaciones económicas que provienen de actividades que se consideran merecedoras de protección por ser de carácter social, estarán exentas del impuesto. Hay que advertir que la Ley hace un desglose pormenorizado y cerrado de cuáles serán las explotaciones económicas que, en principio, podrán acogerse a esta exención del Impuesto de Sociedades.

® Tenga en cuenta que

- Al menos, el 70%, de las siguientes rentas e ingresos deben destinarse directa o indirectamente a los fines de interés general:
 - Las rentas de las explotaciones económicas.
 - Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.
 - Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de los mismos.
 - El resto de las rentas o ingresos obtenidos por estas entidades deberán destinarse a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.
 - Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios (INCN) del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40% de los ingresos totales de la entidad.

- Las rentas exentas son:
 - Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial.
 - Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
 - Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
 - Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.
 - Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.
 - Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas.

Determinación de la base imponible	<ul style="list-style-type: none"> • Sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas. • No tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, los siguientes:
---	--

	<ul style="list-style-type: none"> ○ Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. ○ Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen. ○ Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.
Tipo de gravamen	<ul style="list-style-type: none"> • 10% sobre la base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas
Aplicación del régimen especial	<ul style="list-style-type: none"> • Es una opción y quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos y no se renuncie a su aplicación. • El incumplimiento de los requisitos determinará la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca por los impuestos dejados de ingresar, junto con los intereses de demora que procedan.

6. Información fiscal a incluir en la Memoria

Concepto	recepto	Menciones	Durante
Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios de norma anterior	Art. 42.10 TRLIS 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,	Mientras existan reservas de las generales en ejercicios en que tributaron por el 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	
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	10 años siguientes a la reducción

		la misma, amortizaciones realizadas, y cualquier disminución en las reservas que se incrementaron por el factor agotamiento	
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 adote 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 períodos en los que se practicaron	Mientras los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del contribuyente
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 Reserva 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 fiscal, reservas de ejercicios con régimen especial, diferenciando la parte que tributaron a tipos especiales, 0%, 15% o 19%, dividendos repartidos con cargo a rentas que tributaron a los diferentes tipos, fecha del 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.º Dos del Real Decreto-ley 4/2017 del Banco de España	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
Deducción rentas obtenidas en Ceuta y Melilla	Arts. 58 RIRPF	Beneficios aplicados a reservas con rentas que procedan o no con derecho a la aplicación de la	Mientras existan las reservas

		<p>bonificación⁰ del art. 33.6 LIS, los beneficios distribuidos entre los socios especificando el importe que corresponde a rentas con derecho a la bonificación. En caso de distribución de dividendos con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada de entre las dos a las que, por la clase de beneficios procedan o no de rentas bonificadas</p>	
<p>Reserva para Inversiones en Canarias</p>	<p>Arts. 27.13 de la Ley 19/1994, de modificación del REF. Canarias</p>	<p>El importe de las dotaciones efectuadas a la reserva con indicación del ejercicio en que se efectuaron; la reserva pendiente de materialización, con indicación del ejercicio en que se hubiera dotado; el importe y la fecha de las inversiones, con indicación del ejercicio en que se produjo la dotación de la reserva, así como la identificación de los elementos patrimoniales en que se materializa; el importe y la fecha de las inversiones anticipadas a la dotación, lo que se hará constar a partir de la memoria correspondiente al ejercicio en que las Mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento mismas se materializaron; el importe correspondiente a cualquier otro beneficio fiscal</p>	<p>Mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento</p>

		<p>devengado con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo; y el importe de las subvenciones solicitadas o concedidas por cualquier Administración pública con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo.</p>	
<p>Régimen fiscal especial de las Illes Balears</p>	<p>Disposición adicional septuagésima de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023</p>	<p>El importe de las dotaciones efectuadas a la reserva con indicación del ejercicio en que se efectuaron, el importe de la reserva pendiente de materialización, con indicación del ejercicio en que se hubiera dotado, el importe y la fecha de las inversiones, con indicación del ejercicio en que se produjo la dotación, así como la identificación de los elementos patrimoniales en que se materializa, el importe y la fecha de las inversiones anticipadas a la dotación, lo que se hará constar a partir de la memoria correspondiente al ejercicio en que las mismas se materializaron, el importe correspondiente a cualquier otro beneficio fiscal devengado con ocasión de cada inversión realizada</p>	<p>Mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento</p>

		<p>como consecuencia de la materialización de la reserva, el importe de las subvenciones u otras medidas de apoyo solicitadas o concedidas por cualquier Administración pública con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva y una declaración fehaciente sobre el importe de todas las demás ayudas de minimis recibidas durante los dos ejercicios fiscales anteriores y, cuando acontezca la materialización de la reserva, que no se han aplicado otras ayudas estatales cuya concurrencia suponga exceder de los límites establecidos en el Ordenamiento comunitario que, en cada caso, resulten de aplicación</p>	
--	--	--	--

7. El Impuesto en el territorio foral del País Vasco

El Impuesto sobre Sociedades es directo y de carácter personal. En la Comunidad Autónoma Vasca, siguiendo lo acordado en el Concierto Económico, son las Diputaciones Forales de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa las encargadas de recaudar este impuesto.

7.1. Esquema de liquidación

Resultado contable

+ Correcciones en materia de gastos

- Correcciones en materia de ingresos

+/- Correcciones en materia de reglas de valoración y medidas antiabuso

+/- Imputación temporal e inscripción contable

- = Base imponible previa a la compensación de las microempresas y a las correcciones en materia de aplicación del resultado
- Compensación de las microempresas
- Correcciones en materia de aplicación del resultado
- = Base imponible previa
- Compensación de bases imponibles negativas
- = Base imponible = Base liquidable
- x Tipo de gravamen
- =Cuota íntegra
- Deducciones de la cuota íntegra
- = Cuota líquida
- Otras deducciones
- = Cuota efectiva y tributación mínima
- Pagos a cuenta
- = Cuota diferencial a ingresar o devolver

7.2. Base Imponible

Son los beneficios obtenidos durante el periodo para el que se está calculando el Impuesto. Por tanto, toma en cuenta tanto los beneficios económicos obtenidos por la empresa como los resultados derivados del aumento o disminución del patrimonio.

- Cálculo de los beneficios: a los ingresos de dinero, se les resta los gastos habidos.
- Cálculo del aumento o disminución del patrimonio: a los ingresos obtenidos por la venta del patrimonio, se les resta el total utilizado en la compra de dicho patrimonio.

7.3. Reducciones en la base

Correcciones en materia de gastos:

- Amortizaciones

Son deducibles las cantidades que correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

- Los elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los edificios:

- Las medianas empresas podrán amortizar, a partir de su entrada en funcionamiento, los activos nuevos en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización máximo previsto.
- Las microempresas podrán optar por considerar deducible en concepto de amortización conjunta del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, excluidos medios de transporte de deducibilidad limitada, el importe resultante de computar el 25% del valor neto fiscal de los citados elementos patrimoniales de esa naturaleza, excluyendo el valor de elementos no amortizables.
- En los contratos de arrendamiento financiero, las microempresas, pequeñas y medianas empresas podrán considerar depreciación efectiva de los bienes amortizables, excepto para los edificios, el importe satisfecho en las cuotas en concepto de recuperación del coste del bien, hasta un máximo.
- Pérdida por deterioro de valor de elementos patrimoniales

Son deducibles las pérdidas derivadas de las posibles insolvencias de las personas deudoras y el deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades.

- En las microempresas, pequeñas y medianas empresas, será deducible de la base imponible una pérdida por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias, hasta el límite del 1% sobre el importe de las cuentas de deudores existente a la conclusión del período impositivo.
 - Fondo de Comercio y Financiero
- Es deducible la parte del precio pagado por la adquisición de un negocio que se corresponda con el exceso respecto al valor de mercado de los activos que integran un negocio (sobreprecio), con el límite anual máximo del 12,5% de su importe.
- Provisiones
- Son deducibles los gastos que a la fecha de cierre del ejercicio son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán. Únicamente son deducibles las provisiones que la normativa no excluye expresamente.
- Aportaciones a sistemas de provisión social

Son deducibles las contribuciones que hagan las empresas o las personas socias a planes de pensiones.

- Factor de agotamiento

Son deducibles las cantidades en concepto de factor de agotamiento exclusivamente para las empresas que desarrollen actividades de:

- Minería.
- Exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

Las cantidades deducidas sólo podrán ser invertidas en dichas actividades.

- Obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro

Son deducibles las cantidades que destinen las Cajas de Ahorros a la financiación de obras benéfico-sociales.

Correcciones en materia de ingresos:

- Eliminación de la doble imposición y rentas obtenidas en establecimientos permanentes. Están exentas las rentas derivadas de:

- Dividendos y participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español.
- La transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español.
- Establecimientos permanentes situados en el extranjero si la renta deriva de sus actividades empresariales.

- Reinversión de beneficios extraordinarios

Están exentas las rentas que la empresa obtenga de la venta de elementos patrimoniales siempre que se reinviertan en el mismo tipo de elementos patrimoniales.

- Reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial

Están exento el 70% de las rentas derivadas de la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial de la entidad.

- Entidades parcialmente exentas

Están exentas las rentas que obtengan las entidades sin ánimo de lucro, sindicatos, asociaciones empresariales, colegios profesionales, partidos políticos..., que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

Otras correcciones:

- Operaciones entre personas y entidades vinculadas

Se valorarán por su valor normal de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas⁵⁹.

- Compensación para fomentar la capitalización empresarial (Novedad 2022)
 - Dedución del 15% del importe del incremento del patrimonio de una empresa que sea destinado a una reserva indisponible (antes 10%).
 - Se eleva dicho porcentaje en 5 puntos en el supuesto de microempresas y pequeñas empresas.
- Reserva especial para nivelación de beneficios (Novedad 2022)
 - Dedución de hasta un máximo del 10% del importe que se destine a la dotación de una reserva especial para nivelación de beneficios.
 - Desde el 1 de enero de 2022, se incrementa en 5 puntos el límite de saldo de dicha reserva respecto al patrimonio neto a efectos fiscales (del 20% al 25% el límite ordinario y, en consecuencia, del 25% al 30% para las microempresas y pequeñas empresas).
 - Se amplía de 5 a 10 años el horizonte temporal para su compensación, haciéndolo coincidir con los ciclos económicos.
 - Se incrementa del 10% al 20% el porcentaje de la corrección positiva en el caso de dotaciones a la reserva no aplicadas en el citado plazo a la finalidad prevista.
- Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva (Novedad 2022)

⁵⁹ Se entenderá por valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, y para determinarlo se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Deducción del 65% en Bizkaia y en Álava y del 60% en Gipuzkoa del importe que se destine a la dotación de una reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva.

- Compensación de bases imponibles negativas

Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 30 años sucesivos con el límite del 50% de la base imponible positiva previa a dicha compensación. El límite será del 70 % para las microempresas y pequeñas empresas.

En Álava, para los períodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero de 2022 y el 31 de diciembre de 2022, las microempresas, pequeñas y medianas empresas podrán aplicar la compensación de bases imponibles negativas sin limitación. (Novedad 2022).

7.4. Tarifa o tipos

Tipo gravamen	Sujetos pasivos
24%	Tipo general
20%	Microempresas y Pequeñas empresas
19%	<ul style="list-style-type: none"> • Entidades parcialmente exentas • Mutuas de Seguros Generales y las Entidades de Previsión Social Voluntaria • Sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento • Sociedades Rectoras de la Bolsa de Valores y Sociedades y Agencias de Valores y Bolsa
28%	Entidades de crédito
9% (10% en Gipuzkoa)	Entidades sin fines lucrativos
20% 0,00-2.500€ BI (*) 21% 2.500,01-10.000€ BI 22% 10.000,01-15.000€ BI 23% 15.000,01 -30.000€ BI 25% 30.000,01€ -en adelante BI	Sociedades Patrimoniales
1%	Instituciones de Inversión Colectiva
31%	Entidades de investigación y explotación de hidrocarburos
0%	Fondos de pensiones y EPSV

(*) BI: Base imponible

7.5. Deducciones

Deducción para evitar la doble imposición

Es deducible el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o parecida al Impuesto sobre Sociedades.

Deducción por inversiones realizadas por las Autoridades Portuarias (Bizkaia y Gipuzkoa)

Las Autoridades Portuarias tendrán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en relación con determinados importes correspondientes a las inversiones y gastos.

Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos

- 10% de las cantidades que la empresa invierta en activos no corrientes (pabellones industriales, aplicaciones informáticas...).
- 5% de las cantidades invertidas en elementos arrendados o que tengan la consideración de mejoras o sean cedidos.

Deducción por inversión en bicicletas urbanas (Álava)

10% de las inversiones en bicicletas urbanas para desplazamientos de las personas trabajadoras de la entidad, desde su lugar de residencia habitual hasta el lugar de trabajo, o viceversa.

Deducción por inversión en puntos de recarga de vehículos eléctricos (Álava)

15% de la cuota líquida por la puesta en servicio de un punto de recarga de potencia normal o de alta potencia que permita la transferencia de electricidad a un vehículo eléctrico.

Deducción por actividades de investigación y desarrollo

- 30% de gastos de investigación y desarrollo.
- 10% de elementos de inmovilizado material e intangible que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo (excluidos los inmuebles y terrenos).

Deducción por actividades de innovación tecnológica

15% ó 20%, en función del tipo de actividad tecnológica. Se aplica también a empresas que participen en la financiación de proyectos de desarrollo o innovación tecnológica que realicen otras empresas.

Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía

- 30% del importe de las inversiones realizadas en los equipos completos definidos en el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.
- 15% de otros gastos (limpieza de suelos contaminados, proyectos relacionados con el empleo de energías renovables y eficiencia energética...).

Deducción por creación de empleo

- Novedad 2022: en Bizkaia
 - 25% del salario anual bruto por cada persona contratada, con límite del 50% del salario mínimo interprofesional vigente en el momento de la contratación.
 - 50% del salario anual bruto, con el límite del salario mínimo interprofesional vigente en el momento de la contratación de personas incluidas en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, y, en particular, de trabajadores o trabajadoras menores de 30 años o mayores de 45 años en el momento de la contratación.
- En Álava y Gipuzkoa
 - 7.000€ por cada persona contratada.
 - 14.000€ por las contrataciones de personas incluidas en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo.
- Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación, innovadoras o vinculadas con la economía plateada (Álava y Bizkaia).
Novedad 2022

- 25% de las cantidades satisfechas por la suscripción o adquisición de acciones o participaciones en empresas que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa.
- 35% de las cantidades satisfechas, cuando se trate de la suscripción o adquisición de acciones o participaciones de empresas innovadoras o de aquellas cuyo objeto social se encuentre directamente vinculado con la economía plateada, que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa.
- Deducción por gastos de formación profesional en el ámbito de la economía plateada y de la economía del cuidado (Bizkaia). Novedad 2022
 - 10% de la cuota líquida de los gastos efectuados en el período impositivo por la realización de actividades de formación profesional en el ámbito de la economía plateada y de la economía del cuidado.
 - 15% en el caso de que los gastos efectuados por la realización de actividades de formación profesional en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores.

Deducción BATUZ (Bizkaia)

Deducción que se aplica sobre la cuota íntegra, por lo que puede reducir a 0 la cuota líquida. La aplicación de esta deducción no está limitada por la regla de la tributación mínima.

- 30% de las inversiones y de los gastos realizados en los años 2020 a 2023 relacionados con la implantación del sistema BATUZ que se especifican a continuación:
 - Adquisición de equipos y terminales, con su software y periféricos asociados, que permitan cumplir con las obligaciones a las que se refieren el artículo 122 bis y el artículo 122 ter de la NFIS.
 - Adquisición del software de firma electrónica a implementar para dar cumplimiento a las obligaciones relacionadas con los registros que documenten las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el desarrollo de la actividad.
 - Instalación e implantación de los equipos y sistemas anteriores.

Normas comunes

Las deducciones anteriores se pueden aplicar en un plazo de 30 años y la suma de las deducciones no podrá exceder conjuntamente del 35% de la cuota líquida. Excepciones:

- Límite del 70%: deducción por actividades de I+D+i.
- Límite del 50%: deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.
- En caso de concurrencia de deducciones afectadas por límites diferentes, el límite del 70% se aplicará sobre el exceso de cuota líquida que resulte una vez aplicado el límite de deducción conjunto del 35%, y el límite del 50% se aplicará sobre el exceso de cuota líquida que resulte una vez aplicados los límites de deducciones del 35% y del 70%.

7.6. Tributación mínima

Existe una tributación mínima en función del tamaño fiscal de la empresa que limitan también la aplicación de las deducciones anteriores (salvo las de investigación y desarrollo e innovación tecnológica).

Sujetos pasivos	Con mantenimiento o creación de empleo indefinido	Sin mantenimiento de empleo indefinido
Carácter general	15%	17%
Entidades de crédito	11%	13%
Pequeñas y microempresas	13%	15%
<ul style="list-style-type: none"> • Entidades parcialmente exentas • Mutuas de Seguros Generales y las Entidades de Previsión Social Voluntaria • Sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento • Sociedades Rectoras de la Bolsa de Valores y Sociedades y Agencias de Valores y Bolsa 	9,75%	11,75%
Entidades de investigación y explotación de hidrocarburos	18,75%	20,75%

7.7. Regímenes tributarios especiales

Régimen de las empresas de transporte marítimo (Bizkaia y Gipuzkoa)

Los contribuyentes podrán optar por determinar la parte de la base imponible que se corresponda con la explotación de buques propios o arrendados o con la gestión técnica⁶⁰ y de tripulación en su totalidad de los buques a los que sea de aplicación este régimen, aplicando a las toneladas de registro neto de cada uno de los buques la siguiente escala:

Tonelada de Registro Neto	Importe diario por cada 100 toneladas €
Entre 0 y 1.000	0,85
Entre 1.001 y 10.000	0,71
Entre 10.001 y 25.000	0,40
Desde 25.0001	0,20

El presente régimen se aplica a las personas físicas que, cumpliendo las condiciones y requisitos en él establecidos, determinen el rendimiento neto de su actividad en régimen de estimación directa.

Agrupaciones de Interés Económico, españolas y europeas y uniones temporales de empresas

El régimen tributario de las Agrupaciones de interés económico, en cuanto se refiere a las normas de concertación, se regula en el artículo 20 del Concierto Económico. En él se especifica que corresponderá el régimen tributario del País Vasco cuando la totalidad de las entidades que las integren estén sujetas a normativa foral. Por su parte, estas entidades imputarán a sus socios la parte correspondiente del importe de las operaciones realizadas en uno y otro territorio, que será tenida en cuenta por éstos para determinar la proporción de sus operaciones.

Sociedades y Fondos de capital-riesgo

- Exención de rentas en la transmisión de acciones y participaciones en el capital

Las sociedades y fondos de capital-riesgo, podrán aplicar la no integración en la base imponible de las rentas que obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital y fondos propios de las empresas en que participen

⁶⁰ Se entiende por gestión técnica y de tripulación en su totalidad de los buques la asunción de la plena responsabilidad de estas actividades, así como de todos los deberes y responsabilidades impuestos por el Código Internacional de Gestión para la Seguridad de la explotación de los buques y la prevención de la contaminación.

- Cualquiera que sea el porcentaje de participación o la antigüedad de esta, siempre que no hayan pasado 15 años desde la adquisición de la participación.
- Excepcionalmente podrá admitirse una ampliación de este plazo de quince años, hasta el vigésimo año, inclusive, en la forma que se establezca reglamentariamente.
- Régimen de los dividendos y participaciones en beneficios percibidos por las Sociedades y Fondos de Capital Riesgo

Los dividendos y, en general, las participaciones en beneficios percibidos de las sociedades que las sociedades y fondos de capital-riesgo promuevan o fomenten disfrutarán del régimen de no integración en la base imponible

- Cualquiera que sea el porcentaje de participación.
- Cualquiera que sea el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones.
- Régimen de los dividendos y participaciones en beneficios percibidos de las Sociedades y Fondos de Capital Riesgo
 - Si el perceptor es un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del IRNR con establecimiento permanente, tiene derecho a la aplicación de la no integración en la base imponible:
 - Cualquiera que sea el porcentaje de participación.
 - Cualquiera que sea el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones.
 - Si el perceptor es una persona física o entidad contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, no se entenderán obtenidos en territorio español, excepto que la renta se obtenga a través de paraíso fiscal.
- Régimen aplicable en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas de los fondos propios de las Sociedades y Fondos de Capital Riesgo
 - Si el perceptor es un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del IRNR con establecimiento permanente, tiene derecho a la aplicación de no integración en la base imponible:
 - Cualquiera que sea el porcentaje de participación.
 - Cualquiera que sea el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones.

- Si el perceptor es una persona física o entidad contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, las rentas no se entenderán obtenidas en territorio español, excepto que la renta se obtenga a través de paraíso fiscal.

Instituciones de Inversión Colectiva

Las instituciones de inversión colectiva, con excepción de las sometidas al tipo general de gravamen, no tendrán derecho a deducción alguna de la cuota ni al régimen de no integración de rentas en la base imponible.

Los socios o partícipes sujetos al Impuesto sobre Sociedades o al IRNR que obtengan sus rentas mediante establecimiento permanente integrarán en la base imponible los siguientes conceptos:

- Renta, positiva o negativa, obtenida en la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas.
- Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva. No generan derecho a aplicar la no integración en la base imponible.

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR que obtengan sus rentas mediante establecimiento permanente, que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales, integrarán en la base imponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de adquisición.

Régimen de consolidación fiscal

Los grupos fiscales podrán optar por el régimen consolidación fiscal. En tal caso, las entidades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual. Se entenderá por régimen individual de tributación el que correspondería a cada entidad en caso de no ser de aplicación el régimen de consolidación fiscal.

Las principales características son:

- El grupo fiscal es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.
- Cada sociedad del grupo presenta sus declaraciones como en el régimen general (individual), pero no procede a ingresar cuota alguna.

- La sociedad dominante, que representa al grupo, presenta además las cuentas anuales consolidadas y la declaración-liquidación correspondiente al grupo, e ingresa la cuota correspondiente a todo el grupo. Existen normas especiales respecto a: compensación de bases imponibles negativas, operaciones internas, reinversión de beneficios extraordinarios, deducciones de la cuota, etc.
- Este régimen permite un diferimiento de impuestos a nivel de grupo.
- Responsabilidad solidaria por cuotas de todas las entidades del grupo, excepto por las sanciones.

Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la unión europea

Hace referencia a las operaciones de reestructuración empresarial y supone un diferimiento de la tributación de las rentas latentes en los elementos patrimoniales transmitidos como consecuencia de la realización de dichas operaciones.

- La entidad transmitente en una fusión o escisión que se acoja a este régimen, no integra la renta derivada de la diferencia entre valor de mercado y valor fiscal de los elementos transmitidos y se integran en el patrimonio de la entidad beneficiaria con el mismo valor que tenían en la entidad transmitente.
- Asimismo, los socios valoran las acciones o participaciones de la entidad disuelta al mismo valor fiscal que tenían los valores dados de baja.
- La aplicación de este régimen se proyecta no solo sobre operaciones de reestructuración empresarial en las que participan entidades residentes en la UE sino también a operaciones en las que los bienes transferidos se sitúan en un tercer Estado siempre que se mantenga la posibilidad de un posterior gravamen por parte del Estado español.

Entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles

- Arrendamiento cualificado de inmuebles
 - Podrán acogerse al este régimen los contribuyentes que tengan como actividad económica principal la cesión o de constitución de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, comprendiendo su arrendamiento, subarrendamiento o la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que

sea su denominación o naturaleza, siempre que para el desarrollo de esa actividad la entidad tenga, al menos, una plantilla media anual de 5 trabajadores empleados por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a la misma. A estos efectos, no se computarán los empleados que tengan la consideración de personas vinculadas con el contribuyente.

- Podrán no integrar en la base imponible el 25% de las rentas derivadas de la cesión o de constitución de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, comprendiendo su arrendamiento, subarrendamiento o la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.
- Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas
 - También podrán acogerse a este régimen las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español.
 - En este caso, la no integración en la base imponible será del 90% de las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas y de las derivadas de la intermediación en dicho arrendamiento.

8. El Impuesto en el territorio foral de Navarra

En términos generales el Impuesto navarro sigue la misma estructura que el estatal, partiendo del resultado contable y realizando las correcciones al mismo hasta llegar a la base imponible.

No obstante, existen diferencias que comentaremos como, por ejemplo, que en Navarra no existe la reserva de capitalización ni de nivelación. También existen diferencias en cuanto a los tipos de gravamen y en las deducciones y, en el plano de la gestión, la diferencia fundamental se encuentra en los pagos fraccionados.

8.1. Exenciones de rentas

- No se integra en la base imponible el 50% de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material, del intangible, de las inversiones inmobiliarias, o de estos elementos en el caso de que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta con anterioridad a su transmisión, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad y que

hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados e igualmente afectos, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

- En el supuesto de que el importe de la reinversión efectuada fuese inferior al total del de transmisión, la no integración en la base imponible únicamente alcanzará a la parte proporcional de la renta obtenida en la citada transmisión.
- Ampliación del plazo de reversión, para aquellas operaciones que finalizaban en 2022 hasta el 31/12/2023

8.2. Reserva especial para inversiones

- Podrá reducirse la base imponible positiva en el 45% de las cantidades que, procedentes del beneficio contable obtenido en el ejercicio, se destinen a una reserva especial para inversiones, en las condiciones y con los requisitos que se señalan en esta sección.
- Ese porcentaje será del 60% para los contribuyentes que tengan el carácter de microempresa.
- Esta reducción tendrá como límite máximo el 40% de la base imponible una vez minorada, en su caso, en el importe de las reducciones señaladas en la norma - artículo 42.1. 1º, 2º- y la aplicación de bases imponible negativas.
- El importe de la dotación a la reserva especial para inversiones deberá alcanzar en el ejercicio económico la cantidad mínima de 50.000€.
- Los fondos propios de la entidad al cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dotó la Reserva Especial deberán quedar incrementados en el ejercicio en que se realice la dotación por el importe de esta, habiendo de mantenerse dicho incremento durante los ejercicios siguientes hasta la finalización del plazo de tres años, salvo que se produzca una disminución derivada de la existencia de pérdidas contables.
- El importe destinado a la citada Reserva se materializará, en el plazo de 2 años a contar desde el cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dotó la misma.
- La materialización de la reserva especial para inversiones deberá realizarse en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de una explotación o actividad económica.
- Si la obligación de materialización finalizara entre el 01/01/2022 y el 31/12/2023 se amplía hasta el 31/12/2023.

8.3. Limitación de compensación de bases imponibles negativas

- 70% previa a la aplicación de la reserva especial por inversiones.

- 50% cuando la cifra de negocio sea superior a o igual a 20.000.000€.
- 25% cuando el importe de la cifra de negocios sea igual o superior a 60.000.000€.
En cualquier caso, hasta la cifra de 1.000.000€ de bases imponible negativas no aplica limitación.

8.4. Tipos de gravamen

Los tipos de gravamen van desde el 28% al 0%

Tipo de gravamen	Sujetos pasivos
28%	General
28%	SICAV's
25%	Cooperativas de crédito y cajas rurales
23%	Pequeñas empresas. (INCN < 10.000.000€)
23%	Parcialmente exentas
23%	Mutuas de seguros, entidades de previsión social de la Seguridad Social
235%	Sociedades de garantía recíproca y de reafianzamiento
19%	Microempresas. (INCN < 1.000.000€)
17%	Cooperativas fiscalmente protegidas
17%	Sociedades laborales
10%	Fundaciones y actividades de patrocinio
1%	Fondos de inversión, Sociedades de inversión inmobiliaria, Fondos de inversión inmobiliaria, Fondos de regulación del mercado hipotecario
0%	Fondos de pensiones

8.5. Tributación mínima

En el supuesto de contribuyentes que tributen a los tipos de gravamen -que se recogen en el siguiente cuadro-, la cuota efectiva no podrá ser inferior a la tributación mínima que se determinará, minorando la base liquidable en el importe resultante de dividir por el tipo de gravamen la suma de las bonificaciones aplicadas en la cuota en el ejercicio.

- Sobre el importe obtenido se aplicarán los siguientes porcentajes:

Tipo impositivo	Tributación mínima
28%	18%
23%	16%

19%	13%
-----	-----

- El resultado de la operación anterior se minorará, en su caso, en las siguientes cuantías:
 - Las deducciones para evitar la doble imposición internacional aplicadas en el ejercicio.
 - Las deducciones por inversiones y por participación en producciones cinematográficas y series audiovisuales.
 - El 50% de las deducciones por la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica o por participación en las mismas.

8.6. Deducciones

Deducción doble imposición jurídica internacional

No se aplica la limitación al INCN de al menos 20.000.000€.

Deducción extraordinaria solo aplicable al ejercicio 2022

Para paliar los efectos de la guerra de Ucrania se podrá deducir un 3% de la cuota líquida con un límite máximo de 3.000€ en aquellas entidades cuyo INCN sea inferior a 1.000.000€. Esta deducción podrá reducir el importe de la tributación mínima.

Deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material

- Las inversiones que se realicen en elementos nuevos del inmovilizado material afectos a la actividad económica de la entidad, sin que se consideren como tales los terrenos, darán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 10% del importe de dichas inversiones. Se admitirán las inversiones realizadas en virtud de contratos de arrendamiento financiero.
- Requisitos:
 - Importe mínimo inversión 6.000€.
 - La inversión ha de superar el 10% de los importes de los valores contables preexistentes de inmovilizado material deduciendo las amortizaciones. En el supuesto de que las inversiones superen los 300.000€, el porcentaje se reduce al 5%.
 - Esta deducción junto con la deducción por movilidad eléctrica, no pueden superar el 25% de la cuota líquida.

Deducción por gastos de publicidad derivados de actividades de patrocinio

Los gastos de publicidad derivados de contratos de patrocinio de aquellas actividades deportivas, culturales y de asistencia social que sean declaradas de interés social, darán derecho a practicar

una deducción de la cuota líquida por el importe resultante de aplicar a las cantidades satisfechas en el periodo impositivo, a las entregas de bienes o de derechos y a las prestaciones de servicios realizadas en el periodo impositivo los porcentajes de la siguiente escala:

Base deducción	Porcentaje
Hasta 30.000€ inclusive	30%
Exceso hasta 60.000€ inclusive	35%
Exceso sobre 60.000€	40%

Deducción para la creación de empleo

No se contempla deducción por este concepto a partir del ejercicio 2022.

Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica

- Investigación y desarrollo
 - 40% es la deducción por los gastos efectuados en el período impositivo por la realización de actividades de investigación y desarrollo.
 - Al 40% se le podrá adicionar un 10% por los gastos incurridos investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades investigación y desarrollo, los gastos contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros tecnológicos y unidades de I+Di empresarial.
 - 15% es la deducción por los gastos efectuados en el ejercicio por las actividades de innovación tecnológica. Esta deducción se incrementa en un 5% si se trata de proyectos cuya realización se encargue a universidades, organismos públicos de investigación o centros tecnológicos y de apoyo situados en España, Unión Europea o del espacio Económico Europeo así como a las unidades de I+D+i empresarial acreditadas como agentes de ejecución del Sistema Navarro de I+D+i.
 - Estas deducciones no tienen limitación de aplicación en ningún porcentaje sobre la cuota, por lo que no existe la especialidad del descuento del 20% de la norma estatal.
 - Esta deducción no está sujeta a limitación alguna respecto de la cuota líquida.

- Participación proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica
 - Las deducciones anteriores, podrán ser aplicadas por otros contribuyentes que participen en la financiación de dichas actividades de I+D+i.
 - No se podrá aplicar esta deducción cuando el contribuyente que participe en la financiación del proyecto esté vinculado.
 - El contribuyente que participa en la financiación del proyecto no podrá aplicar una deducción superior al importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades desembolsadas.

- Será necesario que tanto los contribuyentes que realicen el proyecto de investigación, desarrollo o innovación tecnológica como los que participen en la financiación del mismo, suscriban con carácter previo un contrato de financiación en el que se precisen, entre otros, los siguientes extremos:
 - o Identidad de los contribuyentes que participan en el proyecto.
 - o Descripción del proyecto de investigación, desarrollo o innovación tecnológica.
 - o Presupuesto del proyecto.
 - o Forma de financiación del proyecto, especificando separadamente las cantidades que aporte el contribuyente que realiza el proyecto, las que aporte el contribuyente que participe en su financiación y las que correspondan a créditos de instituciones financieras, subvenciones y otras medidas de apoyo.

Deducciones por inversiones en instalaciones de energías renovables y en movilidad eléctrica

- Deducción por inversiones en instalaciones de energías renovables
 - 15% del importe de las inversiones realizadas en instalaciones afectas a la actividad económica de la entidad que utilicen energía procedente de fuentes renovables para uso térmico y generación de electricidad.
 - Asimismo, serán deducibles las inversiones realizadas en microrredes, entendiéndose por microrred un conjunto de cargas, elementos de generación distribuida, elementos de almacenamiento y elementos y sistemas de control y gestión, conectados a la red eléctrica a través de un mismo punto de conexión, y que llevan asociada una estrategia de gestión de energía. Estas microrredes deberán alimentarse fundamentalmente a través de fuentes de generación renovable.
 - El porcentaje de la deducción podrá incrementarse hasta el 30% en los siguientes casos:
 - o 10 puntos por las instalaciones de generación de energía eléctrica cuando la producción de dicha energía eléctrica no genere emisiones de gases de efecto invernadero (instalaciones de fotovoltaica, eólica, hidráulica u otras).
 - o 10 puntos si la instalación de producción de energía eléctrica a partir de fuentes renovables cuenta con sistema de acumulación de energía basadas en tecnología Ion Litio o de similar o superior densidad de energía con capacidad mayor de 2kWh.
 - o 5 puntos si se trata de una inversión en una microrred con dos fuentes de energía renovables diferentes.
 - o 5 puntos si se trata de una inversión en un proyecto de autoconsumo compartido o de una inversión de una comunidad energética.
 - o 5 puntos en el caso de inversiones en instalaciones para usos térmicos que utilicen fuentes de energía renovables, si la instalación objeto de inversión está conectada al sistema hidráulico de calefacción/ACS.
 - o Hasta 15 puntos en el caso de instalaciones que sustituyan la utilización del gas natural por hidrógeno renovable.

Deducción por inversión en vehículos eléctricos o híbridos enchufables:

- Las inversiones en vehículos nuevos afectos a la actividad económica de la entidad darán derecho a practicar una deducción del 30% si son vehículos eléctricos y del 5% si son vehículos híbridos enchufables, siempre que pertenezcan a alguna de las siguientes categorías definidas en el Reglamento (UE) 2018/585 del Parlamento europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018 y en el Reglamento (UE) 168/2013 del Parlamento y del Consejo, de 15 de enero de 2013.
- La base de la deducción no podrá superar los siguientes límites:

Para los vehículos pertenecientes a la categoría M1y N1: 32.000€
Para los vehículos pertenecientes a la categoría L1e y L2e: 5.000€
Para los vehículos pertenecientes a la categoría L3e, L4e y L5e: 10.000€
Para los vehículos pertenecientes a la categoría L6e y L7e: 15.000€
Para las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico: 1.500€

Deducción sistemas de recarga

- Deducción del 15% del importe de la inversión realizada en la obra civil, instalaciones, cableados y punto de conexión necesarios para la puesta en servicio de un sistema de recarga de potencia normal o de alta potencia, según la definición establecida en la Directiva 2014/94/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014.
- Este porcentaje podrá incrementarse en:

5 puntos, si el punto de recarga está colocado en un lugar de acceso público
2 puntos, si la potencia del punto de recarga es igual o superior a 7,4 kW e igual o inferior 22 kW
5 puntos, si la potencia del punto de recarga es superior a 22 kW e inferior a 50 kW

- La base de la deducción no podrá superar los siguientes límites:
 - Para los puntos de recarga de potencia normal: 5.000€.
 - Para los puntos de recarga de alta potencia: 25.000€.

Deducción por inversiones en inmovilizado material nuevo afecto a proyectos de desarrollo sostenible y mejora del medio ambiente

Darán derecho a una deducción de un 15% de las inversiones realizadas. Proyectos

- Reutilización y reciclado de componentes de energía eólica. Fotovoltaica y baterías, generadas por otras empresas.
- Producción de hidrógeno renovables
- Fabricación de componentes de la cadena de valor del hidrógeno renovable.

La deducción no podrá exceder de 15 millones por proyecto y empresa.

El importe de la deducción junto con el resto de las ayudas públicas en los proyectos reseñados en el primer punto y no podrá superar el 35% de los costes subvencionables y en los otros dos casos entre el 45% y el 30%.

Deducción por inversiones en películas cinematográficas y obras audiovisuales

- Las inversiones en producciones españolas de películas cinematográficas y de otras obras audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su difusión, darán derecho a la productora a practicar una deducción de la cuota líquida del 35%.
- La base de la deducción, que se determinará mediante resolución del órgano del Gobierno de Navarra competente en materia de cultura, estará constituida por la inversión de la productora si los gastos realizados en territorio navarro alcanzan el 40% de la inversión. En otro caso, la base de deducción será el resultado de dividir entre 0,4 los gastos realizados en territorio navarro.
- El porcentaje de deducción será el 40% respecto del 1.000.000€ de base de deducción cuando se trate de:
 - Producciones cuya única versión original sea en euskera.
 - Producciones realizadas exclusivamente por directoras.
 - Producciones documentales.
 - Producciones de animación.
 - Producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido ningún largometraje cinematográfico o serie audiovisual de ficción, animación o documental.
- El importe de la deducción no podrá ser superior a 5.000.000€.
- En el supuesto de una coproducción, los importes señalados en este apartado se determinarán, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.
- Las productoras registradas en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, que se encarguen de la ejecución de una producción de películas cinematográficas o de otras obras audiovisuales, que dispongan del certificado que acredite el carácter cultural, tendrán derecho a una deducción de la cuota líquida del 35% de los gastos realizados en territorio navarro. Para que sea aplicable esta deducción, la producción deberá tener un mínimo de una semana de rodaje en interiores o exteriores de Navarra, salvo que por circunstancias debidamente justificadas el plazo fuera menor por no poderse realizar en el ámbito de la Comunidad Foral.
- La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio navarro directamente relacionados con la producción:

- Los gastos de personal creativo, siempre que tenga la residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000€ por persona.
 - Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores, transportes, alojamiento y mantenimiento necesarios para la producción.
 - El importe de esta deducción no podrá ser superior a 5.000.000€.
 - La base de la deducción no podrá superar el 80% del coste total de la producción.
 - El importe de las deducciones conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente por cada producción, no podrá superar el 50% de los costes subvencionables.
- No obstante, dicho límite se elevará hasta:
- 85% para los cortometrajes.
 - 80% para las producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, cuyo presupuesto de producción no supere 1.500.000€.
 - 80% en el caso de las producciones rodadas íntegramente en euskera.
 - 80% en el caso de producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33% reconocido por el órgano competente.
 - 75% en el caso de producciones realizadas exclusivamente por directoras.
 - 75% en el caso de producciones con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación según los criterios que se establezcan mediante orden foral o en las correspondientes convocatorias de ayudas.
 - 75% en el caso de los documentales.
 - 75% en el caso de las obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000€.
 - 60% en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.
 - 60% en el caso de coproducciones internacionales con países iberoamericanos.

Participación en producción de películas cinematográficas y otras obras audiovisuales

- Los sujetos pasivos que participen en la financiación de producciones españolas de películas cinematográficas o de otras obras audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su difusión, realizadas por otros contribuyentes que cumplan los requisitos para generar el derecho a la deducción por inversiones en películas cinematográficas y obras audiovisuales, tendrán derecho a practicar la deducción, determinándose su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado a la productora.

- El contribuyente que participa en la financiación de la producción no podrá aplicar una deducción superior al importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación de aquella.

Deducción por inversiones en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

Los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales tendrán una deducción en la cuota líquida del 30%, será del 40% si se trata de una gira internacional.

- La deducción generada en cada periodo no podrá superar los 500.000€.
- El importe de la deducción junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80% de los gastos.

8.7. Regímenes especiales

En Navarra no existe un régimen de empresas de reducida dimensión.

Régimen especial de empresas emprendedoras

- Beneficios fiscales de las personas y entidades emprendedoras:
 - No tendrán obligación de efectuar el pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.
 - La Administración tributaria concederá, previa solicitud, sin aportación de garantías y sin el devengo del interés de demora, el aplazamiento de la cuota a ingresar del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas derivada de la actividad empresarial o profesional⁶¹.
 - La Administración tributaria concederá, previa solicitud, sin aportación de garantías y sin el devengo del interés de demora, el aplazamiento de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que hayan efectuado a sus trabajadores⁶².
 - Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades podrán reducir en un 20% la base imponible del primer y del segundo periodo impositivo en que sea positiva, siempre que dichos periodos impositivos tengan lugar en el plazo de 5 años desde el inicio de la actividad. Dicha reducción sólo se aplicará a la parte de la base imponible que proceda del desarrollo de una actividad económica.
 - No será necesaria los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción por inversión elementos nuevos de inmovilizado.

⁶¹ El ingreso de la cuota aplazada deberá realizarse dentro de los 12 meses siguientes al día en que finalice el plazo para presentar la declaración-liquidación correspondiente a cada periodo impositivo.

⁶² El ingreso de las cantidades aplazadas deberá realizarse antes del último día del mes de febrero del año siguiente.

- Dicha deducción podrá incrementarse en un 10% si realiza una actividad innovadora o incluida en un sector de especialización inteligente.
- Asimismo, los contribuyentes del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir el 20% del importe de la aportación dineraria que hayan satisfecho en la suscripción de acciones o de participaciones procedentes de la constitución o de la ampliación de capital de entidades emprendedoras.
- Se considerarán emprendedoras las personas físicas y las entidades, con y sin personalidad jurídica, durante los cinco primeros ejercicios en que desarrollen una actividad empresarial o profesional, siempre que:
 - Tengan el carácter de pequeña empresa.
 - Estén de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas de forma continuada durante los periodos impositivos en que disfruten de las medidas de apoyo al emprendimiento.
 - No coticen en un mercado regulado.
 - Ni distribuyan ni hayan distribuido dividendos.
- No se considerarán emprendedoras:
 - Las personas físicas ni las entidades que realicen más del 75% de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios a una única persona física o entidad, ni las personas físicas que tengan la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente conforme a lo dispuesto en el capítulo III del título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo.
 - Las personas físicas que inicien una actividad que ya hubiera sido ejercida en algún momento dentro de los 5 años anteriores por ellas mismas o por su cónyuge, ascendientes, descendientes, o entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen, así como por entidades que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades en las que tuvieran un porcentaje de participación igual o superior al 25%.
 - Las entidades que inicien una actividad que ya hubiera sido ejercida en algún momento dentro de los 5 años anteriores por ellas mismas, por otra entidad con la que la titularidad del capital coincida en más de un 50%, por alguno de sus socios con participación igual o superior al 25% o por cualquier entidad del mismo grupo de sociedades conforme a lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- En los supuestos de sucesión, continuidad o reestructuración empresarial se computará el periodo de 5 ejercicios desde el inicio de la actividad por la primera persona o entidad que la ejerció.
- Incremento del 20% al 30% de reducción del RN (IRPF) o de la BI (sociedades).
- Si realiza una actividad innovadora/sector de especialización inteligente: deducción inversiones 15% y devolución de I+D+i máxima de 200.000€.
- Aumento de la deducción para el inversor del 20 al 25 % (35% actividad innovadora o de especialización inteligente).

- Importe máximo deducción para el inversor de 7.000,00 a 50.000,00 (de 14.000,00 a 100.000,00 actividad innovadora o de especialización inteligente).
- Exclusión a contribuyentes que no se encuentren al corriente con las administraciones públicas o que hayan perdido la posibilidad de contratación con la Administración.

Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

- Al igual que en régimen del territorio común, este régimen especial se aplica con los mismos requisitos (8 o más viviendas arrendadas) y para el ejercicio 2022 se mantiene la bonificación del 85% de la parte de la cuota íntegra derivada del arrendamiento de viviendas.
- Esta bonificación puede llegar al 90% cuando se trate de viviendas protegidas, o cuando provengan de arrendamientos de viviendas por discapacitados.
- A los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos con cargo a las rentas a las que haya resultado de aplicación la bonificación, y a las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de entidades que hayan aplicado este régimen fiscal y que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos bonificados, les será de aplicación la exención por doble imposición. A estos efectos, se considerará que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

Régimen de entidades parcialmente exentas, agrupaciones de interés económico y agrupaciones europeas de interés económico, uniones temporales, las operaciones de restructuración, así como el régimen de consolidación fiscal y el de transparencia fiscal internacional

Presentan una regulación mimética tanto en sus aspectos formales como de fondo respecto a la regulación del territorio común.

Entidades dedicadas al arrendamiento

Mayores exigencias, incremento de 3 a 5 años el periodo de arrendamiento, reducción de las bonificaciones la general del 85% al 40% y la especial del 90 al 85% (viviendas protegidas o cedidas al sistema público de alquiler o reformadas para su accesibilidad).

8.8. Pagos fraccionados

En Navarra sólo se presenta un pago fraccionado durante los 20 primeros días de octubre de cada año, pudiendo el contribuyente escoger entre dos modalidades:

- La primera, pago del 30% sobre la cuota efectiva correspondiente al último periodo impositivo cerrado, minorado en las retenciones e ingresos a cuenta practicados correspondientes a dicho periodo.
- La segunda, aplicando el porcentaje del 20% a la base imponible del periodo de los 9 primeros meses de cada año.

- Aquellos contribuyentes cuyo periodo impositivo no coincida con el año natural, calcularán el pago sobre la base o bases imponibles correspondientes a los 9 meses naturales anteriores al 30 de septiembre, a dicha cantidad se le deducirá las retenciones e ingresos a cuenta de dicho periodo.

9. Cuadros comparativos del territorio común y forales del País Vasco y Navarra

A continuación, resumimos en cuadros las principales diferencias del Impuesto en territorio común y en los forales del País Vasco y Navarra.

9.1. Correcciones en base imponible

	Territorio común	País Vasco	Navarra
Amortización	Tablas ERD de amortización especiales Para Libertad Planes	Tablas Libertad de amortización acelerada Amortización conjunta	Tablas Para Emprendedora I+D+i Libertad de amortización
Fondo de comercio	10%	12,5%	10%
Facto de agotamiento	Minería y explotación hidrocarburos	Minería y explotación, investigación y explotación de hidrocarburos	
Eliminación doble imposición	95%	100%	100%
Reinversión beneficios extraordinarios		100% del beneficio	50% del beneficio
Patent box	60% coeficiente entre los gastos incurridos incluidos los de subcontratación no vinculados X 1,3 /gastos incurridos incluidos los de subcontratación vinculados y no vinculados	70% rentas	70% coeficiente entre los gastos incurridos incluidos los de subcontratación no vinculados X 1,3 /gastos incurridos incluidos los de subcontratación vinculados y no vinculados
Reserva de capitalización	10% ΔFP con límite 10% BI	15% ΔFP	NO
Reservas de nivelación	10% BI con límite 1.000.000€	10% del resultado contable positivo. Lim 15% BI	NO
Reserva especial fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva		65% del resultado contable positivo. Lim 45% BI	
Reserva especial inversiones			45% Base imponible

Bases imponibles (-)	60-50-25% sin límite de años	50-70% BI y 30 años	70%-50%-25% 15 años
----------------------	------------------------------	---------------------	---------------------

9.2. Tipos de gravámenes

	Territorio		
	común	País Vasco	Navarra
General	25%	24%	28%
Entidad crédito	30%	28%	28%
Hidrocarburos	30%	31%	28%
Pymes	25%	20%	23%
Microempresa INCN < 1.000.000,00			19%
Cooperativas de crédito y cajas rurales	25%		25%
Mutuas	25%	19%	23%
SGR y de refinanciación	25%	19%	23%
Colegios y asociaciones profesionales	25%	19%	23%-19%
Entidades sin ánimo de lucro no ley 49/2002	25%	19%	23%-19%
Fondos de promoción de empleo	25%	19%	
Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas	25%	19%	
Entidades de derecho público, puertos del Estado	25%		
Sociedades Rectoras de Bolsa de valores y Agencias de Valores y Bolsa		19%	
Entidades con INCN > 1.000.000€ y no patrimonial	23%		23%
Nueva creación por los 2 primeros años que tenga beneficio	15%		
Empresas emergentes durante los 4 primeros años	15%		
Cooperativas protegidas	20%	20% (18% empresa pequeña o micro)	17%
Entidades sin ánimo de lucro ley 49/2002	10%	10% (Gipuzkoa) 9% (Álava y Bizkaia)	10%
Zon Especial Canaria	4%		
Sociedades de Capital Variable	1%	1%	28%
Fondos de Inversión, SII, FII y Fondos mercado hipotecario	1%	1%	1%
Fondos de pensiones	0%	0%	0%

Entidades patrimoniales		25-20% según importe BI	28%
-------------------------	--	-------------------------------	-----

9.3. Deducciones empresariales

	Territorio común	País Vasco	Navarra
Investigación y desarrollo (I + D)	25 - 42%	30%	40%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%	20%	10%
Inversiones en inmovilizado material o intangibles (I+D+i)	8%	10%	10%
Innovación tecnológica (i)	12%	15-20%	10%
Innovación tecnológica (i) para sector automoción	50 - 15%		
Inversiones y gastos de mejora del medio ambiente		30-15%	
Financiación en proyectos de I+D+i			Igual que la I+D+i
Producción cinematográfica española y extranjera	30% - 25%	Bizkaia: 35-70% Gipuzkoa y Álava: 35-45%	35% - 40%
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%	Bizkaia 30-40%	
Edición de libros		5%	
Financiación de producción cinematográfica y obras audiovisuales		Bizkaia: igual que la producción cinematográfica	Igual que la producción cinematográfica
Por contrato de trabajadores (Bizkaia)		25 - 50%	
Por contrato de trabajadores (Álava y Gipuzkoa)		7.000-14.000€	
Por contrato a trabajadores discapacitados	9.000-12.000€		
Gastos publicidad actividades de patrocinio			30%-35%-40%
Gastos o inversiones en conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso al monte por sociedades forestales	10%		
Por inversiones en instalaciones de energías renovables			15% - 30%
Por inversiones en vehículos eléctricos o híbridos enchufables			30% - 5%
Actividades portuarias	variable	variable	
Donativos a entidades sin ánimo de lucro (ley 49/2002)	35 - 40%		20% - 3 0%
Aportaciones a planes de pensiones	10%		

Activos no corrientes nuevos		5-10%	10%
Bicicleta urbanas desplazamientos trabajadores (Álava)		10%	
Puntos de recargas de vehículos eléctricos (Álava)		15%	15%
Inversión en microempresas, Pymes de reciente creación o vinculadas con la economía plateada (Álava y Bizkaia)		25 - 35%	
Formación profesional en economía plateada (Bizkaia)		10 -15%	
BATUZ (Bizkaia)		30%	
Por suscripción, de acciones o participaciones entidades emprendedoras			20%

9.4. Regímenes especiales

	Territorio común	País Vasco	Navarra
AIE y UTE´s	X	X	X
Arrendamiento de inmuebles	X	X	X
Sociedades y Fondos de capital riesgo	X	X	X
Instituciones de Inversión Colectiva	X	X	X
Consolidación fiscal	X	X	X
Régimen FEAC	X	X	X
Régimen fiscal de la minería	X		
Transparencia Fiscal Internacional	X		X
Transporte marítimo (Bizkaia y Gipuzkoa)		X	
Empresas de Reducida Dimensión	X		
Régimen especial empresas emprendedoras			X
Contratos de arrendamiento financiero	X		
Tenencia de Valores Extranjeros	X		
Entidades Parcialmente Exentas	X		X
Comunidades titulares de montes vecinales	X		
Entidades navieras en función del tonelaje	X		

AIE: Agrupaciones de interés económico.

UTE´s: Uniones temporales de empresas.

FEAC: Régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores.

10. Gestión del Impuesto

10.1. Novedades

Las novedades en la gestión se recogen anualmente a través de Orden ministerial que se publica en el BOE, y es la que aprueba los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del año que corresponda.

Además, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación electrónica de los modelos.

Por un lado, el Proyecto de Orden para 2023⁶³ introduce varios cuadros desgloses. Por ejemplo, en la página 1 del modelo 200 se podrá informar de que se trata de un socio de una AIE o de una UTE. También, se introducen modificaciones en el cuadro detalle sobre el régimen especial aplicable a AIE. Se amplía el cuadro detalle sobre operaciones de fusión, escisión, canje de valores, transmisión de activos y pasivos y reestructuración. Se publica un nuevo formulario (anexo VI) relacionado con la Reserva para inversiones en las Illes Balears, con el fin de realizar la comunicación de la materialización de las inversiones anticipadas y su sistema de financiación. Finalmente, se habilita la presentación con cl@ve para los contribuyentes que tengan la condición de persona física.

10.2. 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: para los grupos fiscales, incluidos los de cooperativas que tributen por el régimen fiscal especial de consolidación fiscal.
- ✓ Modelo 206: para los no residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).

⁶³ A la fecha de cierre de este Manual aún no se ha publicado en el BOE la Orden ministerial que aprueba los modelos del Impuesto para 2023.

- ✓ 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.

10.3. Forma de presentación

- ✓ Modelo 200: será obligatoria su presentación por vía electrónica utilizando certificados electrónicos reconocidos emitidos para la identificación y autenticación del contribuyente. En el caso de obligados tributarios personas físicas CI@ve PIN.
- ✓ Modelo 220: será obligatoria su presentación por Internet utilizando certificados electrónicos reconocidos para la identificación y autenticación del contribuyente.

10.4. 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 escrito 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.
- Los contribuyentes que lleven a cabo inversiones anticipadas que se consideren como materialización de la reserva para inversiones en Canarias, realizadas con cargo a dotaciones de dicha reserva, previamente deberán cumplimentar el formulario aprobado en el anexo V.
 - Los contribuyentes que lleven a cabo inversiones anticipadas que se consideren como materialización de la reserva para inversiones en las Illes Balears, realizadas con cargo a dotaciones de dicha reserva, previamente deberán cumplimentar el formulario aprobado en el anexo VI.
 - 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.
 - Para la presentación de los modelos de declaración en los supuestos en que, de acuerdo con lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o

en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, el declarante se encuentre sometido a la normativa del Estado o el grupo fiscal se encuentre sujeto al régimen de consolidación fiscal correspondiente a la Administración del Estado y deban tributar conjuntamente a ambas Administraciones, estatal y foral, se seguirán las siguientes reglas:

- Para la declaración a presentar ante la Administración del Estado, la forma y lugar de presentación serán los que correspondan, según el modelo de que se trate, de los que se regulan en esta Orden.
- Para la declaración a presentar ante las Diputaciones Forales del País Vasco o ante la Comunidad Foral de Navarra, la forma y lugar serán los que correspondan de acuerdo con la normativa foral correspondiente, debiéndose efectuar, ante cada una de dichas Administraciones, el ingreso o solicitar la devolución que proceda utilizando los documentos de ingreso y devolución aprobados por la normativa foral, sin perjuicio de que, en su caso, se puedan presentar los modelos de declaración aprobados en esta Orden.
- Si se trata de grupos fiscales, las sociedades integrantes del mismo presentarán electrónicamente a través del modelo 200, a su vez, la documentación regulada en el artículo 2.5 de esta Orden, ante cada una de dichas Administraciones tributarias, estatal o foral, de acuerdo con sus normas de procedimiento.

10.5. Plazo y presentación

- ✓ Modelo 200
 - En el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Para entidades con ejercicio coincidente con el año natural, el plazo finaliza el 25 de julio de 2024.
 - Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 22 de julio de 2024, ambos inclusive.
 - Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2024, 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 2022.

- 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)⁶⁴:
 - 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.
 - El EP traslade su actividad al extranjero o fallezca el titular del EP.
 - 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 entidad representante del grupo fiscal 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.

⁶⁴ 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 2022, en cuyo caso los plazos serán aquellos.

<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 2024 deberán presentar la declaración antes del 25 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos para ejercicios iniciados en 2022</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