economistas
Consejo General
REAF asesores fiscales

BOFIPER

Boletín Fiscal Personalizable

mayo 2026

Los contribuyentes acogidos al régimen de impatriados no pueden deducir gastos de los rendimientos por el alquiler de un inmueble

Se prorrogan en el IRPF las deducciones vinculadas a la transición energética -adquisición de vehículos eléctricos, instalación de puntos de recarga y obras en viviendas-, incorporándose además una nueva deducción por instalaciones de autoconsumo renovable

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS 3

A) Normativa Estatal 3
B) Normativa Autonómica 7
C) Normativa Foral del País Vasco 10
D) Normativa Foral de Navarra..... 26

II. ANÁLISIS NORMATIVO Y ARTÍCULOS DOCTRINALES 28

A) Manual sobre la declaración de Renta y Patrimonio 2025 28
B) Manual de declaración del Impuesto sobre Sociedades 2025 190
C) Breve historia sobre la facturación electrónica..... 446

III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA 481

IV. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE 487

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Orden HAC/1413/2025 de 28 de noviembre

Se modifica la Orden HAC/532/2025, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 780 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Autoliquidación» y el modelo 781 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Pago fraccionado» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

BOE de 9 de diciembre de 2025

Orden HAC/1418/2025 de 4 de diciembre

Se aprueba el modelo 017, «Tasa de supervisión, análisis, asesoramiento y seguimiento de la política fiscal. Autoliquidación» y se determinan el lugar, plazo y forma de presentación.

BOE de 10 de diciembre de 2025

Orden HAC/1495/2025 de 17 de diciembre

Se aprueba el modelo 319, «Pago a cuenta del IVA correspondiente a las entregas de gasolinas, gasóleos y biocarburantes posteriores a la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

BOE de 22 de diciembre de 2025

Orden HAC/1496/2025 de 17 de diciembre

Se aprueba el procedimiento para reconocer la condición de operador confiable y por la que se regula la creación y el mantenimiento de un registro de operadores confiables, en materia de garantías del ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a determinados carburantes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero.

BOE de 22 de diciembre

Orden HAC/1497/2025 de 17 de diciembre

Se establecen los requisitos y los aspectos generales correspondientes a los avales a los que se refiere el apartado undécimo del anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deben constituirse en garantía del ingreso del citado impuesto con ocasión de la entrega de determinados carburantes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero, y por la que se aprueba el modelo de aval.

BOE de 22 de diciembre de 2025

Orden HAC/1501/2025 de 17 de diciembre

Se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

BOE de 23 de diciembre de 2025

Real Decreto-ley 16/2025 de 23 de diciembre

Se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social, y se adoptan medidas urgentes en materia tributaria y de Seguridad Social.

BOE de 24 de diciembre de 2025

Orden HAC/27/2026 de 22 de enero

Se modifican la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de Autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de Autoliquidación mensual, modelo agregado; la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, autoliquidación; la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de Declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido; y la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

BOE de 26 de enero de 2026

Real Decreto-ley 1/2026 de 27 de enero

De ayudas a las víctimas de los accidentes ferroviarios de Adamuz (Córdoba) y Gélida (Barcelona).

BOE de 28 de enero de 2026

Real Decreto-ley 2/2026 de 3 de febrero

Se adoptan medidas urgentes para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social, en materia tributaria y relativas a los recursos de los sistemas de financiación territorial.

BOE de 4 de febrero de 2026

Real Decreto-ley 3/2026 de 3 de febrero

Para la revalorización de las pensiones públicas y otras medidas urgentes en materia de Seguridad Social.

BOE de 4 de febrero de 2026

Orden HAC/56/2026 de 22 de enero

Se modifica la Orden HFP/826/2022, de 30 de agosto, por la que se aprueba el modelo 587 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación» y el modelo A23 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Solicitud de devolución», se determinan la forma y procedimiento para la presentación de los mismos, y se regulan la inscripción en el Registro territorial y la llevanza de la contabilidad de existencias.

BOE de 5 de febrero de 2026

Real Decreto-ley 5/2026 de 17 de febrero

Se adoptan medidas urgentes en respuesta a los daños causados por diversos fenómenos meteorológicos adversos, de especial afectación en las comunidades autónomas de Andalucía y Extremadura.

BOE de 19 de febrero de 2026

Orden HAC/132/2026 de 24 de febrero

Se aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2025, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2025 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

BOE de 27 de febrero de 2026

Resolución de 11 de marzo de 2026

Se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2026.

BOE de 12 de marzo de 2026

Real Decreto-ley 7/2026 de 20 de marzo

Se aprueba el Plan Integral de Respuesta a la Crisis en Oriente Medio.

BOE de 21 de marzo de 2026

Orden HAC/277/2026 de 25 de marzo

Se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2025, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos.

BOE de 27 de marzo de 2026

Real Decreto-ley 10/2026 de 28 de abril

Se aprueban medidas tributarias urgentes y otras medidas de apoyo en respuesta a los daños causados a las víctimas de siniestros de la DANA y otras situaciones de emergencia.

BOE de 29 de abril de 2026

B) Normativa Autonómica

Comunidad Autónoma de Andalucía

Ley 8/2025 de 22 de diciembre

Del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2026.

BOJA de 31 de diciembre de 2025

Decreto-ley 1/2026 de 25 de febrero

Se adoptan con carácter urgente medidas de apoyo fiscal por los daños producidos por el impacto de borrascas en la Comunidad Autónoma de Andalucía, y por el que se aprueban medidas extraordinarias para paliar sus efectos sobre el potencial productivo agrario y ganadero, en infraestructuras hidráulicas y del dominio público hidráulico.

BOJA de 25 de febrero de 2026

Principado de Asturias

Ley del Principado de Asturias 3/2025 de 19 de noviembre

De modificación del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

BOPA de 2 de diciembre de 2025

Ley del Principado de Asturias 5/2025 de 31 de diciembre

De Presupuestos Generales para 2025.

BOPA de 31 de diciembre de 2025

Comunidad Autónoma de Canarias

Ley 9/2025 de 23 de diciembre

De Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2026.

BOC de 29 de diciembre de 2025

Comunidad Autónoma de Extremadura

Decreto-ley 5/2025 de 18 de septiembre

De ayudas extraordinarias y otras medidas urgentes para la recuperación de las zonas afectadas por los incendios forestales acaecidos en Extremadura durante el verano de 2025 y en materia preventiva de incendios forestales.

BOE de 12 de enero de 2026

Comunidad Autónoma de Galicia

Ley 5/2025 de 23 de diciembre

De medidas fiscales y administrativas.

DOG de 31 de diciembre de 2025

Ley 2/2026 de 27 de febrero

De medida excepcional de carácter fiscal.

DOG de 27 de febrero de 2026

Comunidad de Madrid

Ley 6/2025 de 23 de diciembre,

De Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2026.

BOCM de 29 de diciembre de 2025

Comunidad Autónoma de La Rioja

Ley 9/2025 de 29 de diciembre

De Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2026.

BOR de 29 de diciembre de 2025

Comunidad Valenciana

Decreto Ley 14/2025 de 26 de diciembre

De medidas urgentes contra la hiperregulación, la agilización de procedimientos y la garantía de la unidad de mercado.

DOCV de 29 de diciembre de 2025

Decreto–Ley 1/2026 de 27 de febrero

De modificación de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, en materia de deducciones autonómicas por gastos sanitarios y por la práctica de la salud.

DOCV de 3 de marzo de 2026

C) Normativa Foral del País Vasco

Normativa Foral de Álava

Orden Foral 662/2025, de la segunda teniente de diputado general y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 3 de diciembre

Se aprueba el modelo 848, “Comunicación del importe del volumen de operaciones” y establecer las condiciones y procedimientos para su presentación.

BOTHA de 10 de diciembre de 2025

Norma Foral 16/2025, de 12 de diciembre

Impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

BOTHA de 22 de diciembre de 2025

Norma Foral 17/2025, de 12 de diciembre

Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, y que modifica la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

BOTHA de 22 de diciembre de 2025

Orden Foral 689/2025, de 15 de diciembre

Se aprueba la corrección de errores de la Orden Foral 662/2025 de la segunda teniente del diputado general y diputada foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 3 de diciembre que aprueba el modelo 848, “Comunicación del importe del volumen de operaciones” y establece las condiciones y procedimiento para su presentación.

BOTHA de 22 de diciembre de 2025

Decreto Foral 41/2025, de 16 de diciembre, del Consejo de Gobierno Foral

Se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2026.

BOTHA de 26 de diciembre de 2025

Norma Foral 21/2025, de 19 de diciembre

Medidas tributarias para el año 2026.

BOTHA de 29 de diciembre de 2025

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2025, de 23 de diciembre, del Consejo de Gobierno Foral

Se aprueba la adaptación de la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 3/2025, de 29 de abril, así como la modificación de la Norma Foral 16/2025, de 12 de diciembre.

BOTHA de 29 de diciembre de 2025

Decreto Foral 42/2025, de 23 de diciembre, del Consejo de Gobierno Foral

Se aprueba la modificación del Decreto Foral 40/2014, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Decreto Foral 41/2014, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, del Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, y del Decreto Foral 3/2024, de 27 de febrero.

BOTHA de 29 de diciembre de 2025

Norma Foral 2/2026, de 21 de enero, de convalidación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2025, de 23 de diciembre

Se aprueba la adaptación de la normativa tributaria del Territorio Histórico de Álava a las modificaciones introducidas en el Concierto Económico por la Ley 3/2025, de 29 de abril, así como la modificación de la Norma Foral 16/2025, de 12 de diciembre.

BOTHA de 4 de febrero de 2026

Decreto Foral 1/2026, de 27 de enero, del Consejo de Gobierno Foral

Se aprueba el Reglamento para la aplicación de la norma foral del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

BOTHA de 4 de febrero de 2026

Orden Foral 16/2026, de la segunda teniente de Diputado General y Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 20 de enero

Se establecen los requisitos y los aspectos generales correspondientes a los avales a los que se refiere el apartado undécimo del anexo del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido

BOTHA de 4 de febrero de 2026

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2026, de 10 de febrero, del Consejo de Gobierno Foral

Se aprueba la modificación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, de Impuestos Especiales.

BOTHA de 18 de febrero de 2026

Decreto Foral 5/2026, de 24 de febrero, del Consejo de Gobierno Foral

Se aprueban los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

BOTHA de 4 de marzo de 2026

Norma Foral 5/2026, de 25 de febrero

Se convalida el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2026, de 10 de febrero, por el que se aprueba la modificación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero, de Impuestos Especiales.

BOTHA de 13 de marzo de 2026

Orden Foral 101/2026, de la diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 2 de marzo

Se aprueban las normas y modalidades para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas correspondientes al ejercicio 2025.

BOTHA de 16 de marzo de 2026

Decreto Foral 7/2026, de 10 de marzo, del Consejo de Gobierno Foral

Se aprueba la regulación para el año 2026 del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

BOTHA de 18 de marzo de 2026

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2026, de 14 de abril, del Consejo de Gobierno Foral

Medidas tributarias urgentes en respuesta a la situación económica derivada de la crisis en Oriente Medio.

BOTHA de 20 de abril de 2026

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2026, de 21 de abril, del Consejo de Gobierno Foral

Se aprueba la adaptación a la normativa tributaria de Álava de diversas modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, así como el establecimiento de un régimen transitorio en materia de financiación de obras audiovisuales y espectáculos en vivo.

BOTHA de 29 de abril de 2026

Normativa Foral de Bizkaia

Decreto Foral 112/2025, de 27 de noviembre, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se aprueban las bases reguladoras y la convocatoria de subvenciones forales destinadas a promover la participación de los ayuntamientos y agrupaciones en las que participen ayuntamientos de Bizkaia de menos de 150.000 habitantes en programas e iniciativas de la Unión Europea en el periodo 1 de noviembre 2025 y el 31 de octubre de 2026.

BOB de 2 de diciembre de 2025

Orden Foral 66/2026, de 9 de febrero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2229/2017, de 15 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas.

BOB de 12 de febrero de 2026

Norma Foral 5/2025 de 12 de diciembre

Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a las modificaciones introducidas en el concierto económico por la Ley 3/2025, de 29 de abril y se realizan otras modificaciones tributarias.

BOB de 15 de diciembre de 2025

Norma Foral 6/2025 de 12 de diciembre

Se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud y se modifican la Norma Foral del impuesto sobre sociedades y la norma foral del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

BOB de 15 de diciembre de 2025

Decreto Foral 115/2025, de 4 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2026.

BOB de 15 de diciembre de 2025

Decreto Foral 116/2025, de 4 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

BOB de 15 de diciembre de 2025

Orden Foral 594/2025, de 4 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 2942/2009, de 18 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual de EPSVs, Planes de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, PIAS, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia y la Orden Foral 2190/2017, de 11 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por

la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios.

BOB de 15 de diciembre de 2025

Orden Foral 601/2025, de 5 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 1578/2021, de 24 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza del libro registro de operaciones económicas de las personas físicas a través de la sede electrónica de la Diputación Foral, la Orden Foral 1582/2021, de 24 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza del libro registro de operaciones económicas de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a través de la sede electrónica de la Diputación Foral, con excepción del capítulo de movimientos contables, la Orden Foral 1482/2020, de 9 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas del software garante y la declaración de alta en el registro de software garante y la Orden Foral 422/2024, de 12 de noviembre, por la que se aprueban las especificaciones funcionales y técnicas del capítulo de movimientos contables del libro registro de operaciones económicas de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

BOB de 16 de diciembre de 2025

Orden Foral 627/2025, de 15 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueban el modelo 770 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Autoliquidación» y el modelo 771 «Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras. Pago fraccionado» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

BOB de 16 de diciembre de 2025

Orden Foral 616/2025, de 9 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueba el estudio de mercado que sirve de soporte para la actualización del valor probable de mercado de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

BOB de 17 de diciembre de 2025

Orden Foral 638/2025, de 16 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 1740/2017, de 5 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores y retenedoras y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (Personas Físicas).

BOB de 26 de diciembre de 2025

Orden Foral 639/2025, de 16 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueba el modelo 600 de autoliquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y se regula su presentación.

BOB de 26 de diciembre de 2025

Orden Foral 645/2025, de 17 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica, la Orden Foral 1563/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo de declaración 215 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la Orden Foral 1561/2015, de 29 de julio, por la que se aprueba el modelo de declaración 210 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que debe utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y la Orden Foral 2156/2016, de 7 de diciembre, por la que se aprueba el modelo de declaración 296 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta.

BOB de 26 de diciembre de 2025

Orden Foral 651/2025 de 18 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 2190/2017, de 11 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios y la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas Foral 185/2015, de 21 de enero, por la que se aprueba el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas.

BOB de 26 de diciembre de 2025

Decreto Foral 134/2025, de 29 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se modifican los porcentajes de retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicables a los rendimientos del trabajo en 2026.

BOB de 30 de diciembre de 2025

Decreto Foral 133/2025, de 29 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en desarrollo de la Norma Foral 2/2025, de 9 de abril, por la que se aprueban medidas para la revisión fiscal del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia.

BOB de 30 de diciembre de 2025

Decreto Foral 135/2025, de 29 de diciembre, de la Diputación Foral De Bizkaia

Se modifica el Decreto Foral 91/2018, de 3 de julio, por el que se aprueban las Normas Técnicas de Valoración Catastral de los bienes inmuebles de características especiales.

BOB de 30 de diciembre de 2025

Orden Foral 657/2025, de 19 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 1487/2019, de 23 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 182 de Declaración informativa de donativos, donaciones, prestaciones gratuitas de servicios, aportaciones y disposiciones, la Orden Foral 2211/2016, de 15 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre determinadas rentas del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y la Orden Foral 2942/2009, de 18 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual de EPSVs, Planes de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, PIAS, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia.

BOB de 30 de diciembre de 2025

Orden Foral 668/2025, de 22 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueba el procedimiento para reconocer la condición de operador confiable y por la que se regula la creación y el mantenimiento de un registro de operadores confiables, en materia de garantías del ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a determinados carburantes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero.

BOB de 30 de diciembre de 2025

Orden Foral 669/2025, de 22 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se establecen los requisitos y aspectos generales correspondientes a los avales a los que se refiere el apartado undécimo del anexo de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y que deben constituirse en garantía del ingreso del citado impuesto con ocasión de la entrega de determinados carburantes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero, y por la que se aprueba el modelo de aval.

BOB de 30 de diciembre de 2025

Orden Foral 671/2025 de 22 de diciembre, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueba el modelo 319, «Pago a cuenta del IVA correspondiente a las entregas de gasolinas, gasóleos y biocarburantes posteriores a la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

BOB de 30 de diciembre de 2025

Orden Foral 65/2026, de 9 de febrero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 362/2023, de 18 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación electrónica y la Orden Foral 359/2024, de 15 de octubre, por la que se aprueba el modelo 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, correspondiente al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

BOB de 17 de febrero de 2026

Orden Foral 51/2026, de 3 de febrero, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

BOB de 23 de febrero de 2026

Decreto Foral 22/2026, de 18 de marzo, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se modifica en materia de obligaciones de información el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

BOB de 23 de marzo de 2026

Decreto Foral 21/2026, de 18 de marzo, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud del Territorio Histórico de Bizkaia.

BOB de 23 de marzo de 2026

Orden Foral 144/2026, de 17 de marzo, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se regula la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, correspondientes al período impositivo 2025 y se establecen los plazos de ingreso de la deuda tributaria resultante.

BOB de 25 de marzo de 2026

Decreto Foral 25/2026, de 26 de marzo, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se aprueban las bases reguladoras y se convocan las becas para realizar estudios de especialización en asuntos relacionados con la Unión Europea para el año 2026.

BOB de 30 de marzo de 2026

Orden Foral 153/2026, de 23 de marzo, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 1328/2021, de 26 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 369 «Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

BOB de 30 de marzo de 2026

Orden Foral 162/2026, de 25 de marzo, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueba el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, empresarias, profesionales, retenedores.

BOB de 7 de abril de 2026

Orden Foral 163/2026, de 25 de marzo, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueba el modelo 170 «Declaración informativa mensual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de cualquier tipo de tarjetas y mediante pagos asociados a números de teléfono móvil.

BOB de 7 de abril de 2026

Orden Foral 161/2026, de 25 de marzo, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueba el modelo 196 de «Declaración informativa mensual de cuentas en toda clase de instituciones financieras y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras».

BOB de 7 de abril de 2026

Orden Foral 164/2026, de 26 de marzo, de la diputada foral de Hacienda y Finanzas

Se aprueba el modelo 240 «Comunicación de la entidad constitutiva declarante de la declaración informativa del Impuesto Complementario», el modelo 241 «Declaración informativa del Impuesto Complementario», y el modelo 242 «Impuesto Complementario. Autoliquidación» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

BOB de 7 de abril de 2026

Orden Foral 187/2026, de 31 de marzo

Se regula el procedimiento para la gestión y pago de la ayuda extraordinaria y temporal para sufragar el precio del gasóleo consumido por los titulares de los vehículos que tienen derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional.

BOB de 10 de abril de 2026

Orden Foral 188/2026, de 31 de marzo

Se regula el procedimiento para la gestión y pago de la ayuda extraordinaria y temporal para sufragar el precio del gasóleo consumido por los y las productoras agrarias.

BOB de 10 de abril de 2026

Decreto Foral Normativo 1/2026, de 16 de abril

Medidas tributarias urgentes para responder a la crisis en Oriente Medio.

BOB de 20 de abril de 2026

Normativa Foral de Guipúzcoa

Decreto Foral 22/2025, de 2 de diciembre

Se desarrolla parcialmente la Norma Foral 1/2025, de 9 de mayo, y se introducen otras modificaciones reglamentarias.

BOG de 15 de diciembre de 2025

Orden Foral 516/2025, de 18 de diciembre

Se aprueba el modelo 196.

BOG de 22 de diciembre de 2025

Orden Foral 517/2025, de 18 de diciembre

Se modifica la Orden Foral 604/2019, de 11 de diciembre, aprobatoria del modelo 182.

BOG de 22 de diciembre de 2025

Orden Foral 511/2025, de 16 de diciembre

Se modifican las Órdenes Forales reguladoras de los modelos 188 y 289.

BOG de 22 de diciembre de 2025

Decreto Foral 25/2025, de 16 de diciembre

Se aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

BOG de 23 de diciembre de 2025

Orden Foral 520/2025, de 18 de diciembre

Se aprueba el modelo 170.

BOG de 24 de diciembre de 2025

Orden Foral 523/2025, de 19 de diciembre

Se modifica el modelo 193 aprobado por la Orden Foral 546/2023, de 5 de diciembre.

BOG de 24 de diciembre de 2025

Orden Foral 526/2025, de 19 de diciembre

Se modifica la Orden Foral 586/2023, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 «Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y de actividades económicas y premios. Resumen anual», y las formas y plazos de presentación.

BOG de 26 de diciembre de 2025

Decreto Foral 26/2025, de 23 de diciembre

Se desarrollan las normas de diligencia debida y las obligaciones de información de determinados proveedores de servicios de criptoactivos, y se modifican el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales y el Decreto Foral 25/2016, de 29 de noviembre.

BOG de 30 de diciembre de 2025

Decreto Foral 27/2025, de 23 de diciembre

Se desarrollan reglamentariamente diversas modificaciones de la Norma Foral 1/2025, de 9 de mayo, se modifican las tablas de retenciones de los rendimientos de trabajo y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2026.

BOG de 30 de diciembre de 2025

Decreto Foral-Norma 1/2025, de 23 de diciembre

Se aprueban determinadas modificaciones tributarias.

BOG de 30 de diciembre de 2025

Orden Foral 533/2025, de 29 de diciembre

Se modifica la Orden Foral 530/2022, de 16 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual sobre entidades de previsión social voluntaria, planes y fondos de pensiones, sistemas alternativos, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes individuales de ahorro sistemático, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia, así como las formas y plazo de presentación.

BOG de 31 de diciembre de 2025

Orden Foral 542/2025, de 30 de diciembre

Se aprueba el modelo 20F, de comunicación de la participación en la financiación de proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica, proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del medio ambiente, la transmisión energética y la economía circular y en la financiación de obras audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

BOG de 31 de diciembre de 2025

Corrección de errores: Norma Foral 2/2025, de 24 de noviembre

Se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a las modificaciones del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobadas por la Ley 3/2025, de 29 de abril, y se aprueban otras modificaciones tributarias.

BOG de 2 de febrero de 2026

Corrección de errores: Norma Foral 3/2025, de 24 de noviembre

Impuesto Complementario del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

BOG de 2 de febrero de 2026

Corrección de errores: Norma Foral 4/2025, de 24 de noviembre

Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras.

BOG de 2 de febrero de 2026

Orden Foral 64/2026, de 10 de febrero

Se modifica la Orden Foral 467/2017, de 7 de noviembre y la Orden Foral 521/2020, de 23 de diciembre.

BOG de 19 de febrero de 2026

Orden Foral 68/2026, de 11 de febrero

Modificada por la Orden Foral 82/2026, de 20 de febrero, por la que se aprueba el modelo 800 de declaración de alteraciones catastrales.

BOG de 24 de febrero de 2026

Corrección de errores: Decreto Foral 27/2025, de 23 de diciembre

Se desarrollan reglamentariamente diversas modificaciones de la Norma Foral 1/2025, de 9 de mayo, se modifican las tablas de retenciones de los rendimientos de trabajo y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2026.

BOG de 26 de febrero de 2026

Orden Foral 67/2026, de 11 de febrero

Régimen de funcionamiento y configuración orgánica de la mesa de enajenación del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto.

BOG de 27 de febrero de 2026

Decreto Foral-Norma 1/2026, de 10 de marzo

Se modifica la Norma Foral 1/2013, de 8 de febrero, por la que se desarrolla la competencia de tutela financiera en materia de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las entidades locales de Gipuzkoa.

BOG de 12 de marzo de 2026

Orden Foral 112/2026, de 13 de marzo

Se aprueban los modelos de autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre el patrimonio y del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas correspondientes al período impositivo 2025, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso.

BOG de 20 de marzo de 2026

Orden Foral 93/2026, de 2 de marzo

Se aprueba la carta de servicios de la Campaña de Renta y Patrimonio 2025.

BOG de 27 de marzo de 2026

Orden Foral 96/2026, de 9 de marzo

Se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre el patrimonio.

BOG de 30 de marzo de 2026

Decreto Foral-Norma 2/2026, de 14 de abril

Medidas para mitigar el impacto de la Crisis en Oriente Medio.

BOG de 20 de abril de 2026

Orden Foral 147/2026, de 14 de abril

Se aprueba el modelo 240 "Comunicación de la entidad constitutiva declarante de la declaración informativa del Impuesto Complementario", el modelo 241 "Declaración informativa del Impuesto Complementario", y el modelo 242 "Autoliquidación del Impuesto Complementario", y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

BOG de 20 de abril de 2026

Orden Foral 160/2026, de 17 de abril

Se regulan los procedimientos para la gestión y pago de las ayudas extraordinarias y temporales para sufragar el precio del gasóleo consumido por los productores agrarios y por los titulares de vehículos que tienen derecho a la devolución parcial del impuesto sobre hidrocarburos, previstas en el Real Decreto-ley 7/2026, de 20 de marzo.

BOG de 23 de abril de 2026

Decreto Foral Normativo 1/2026, de 14 de abril

Se adoptan determinadas medidas tributarias para dar respuesta a la Crisis en Oriente Medio.

BOG de 24 de abril de 2026

Decreto Foral 4/2026, de 21 de abril

Se modifica el Decreto Foral 41/2024, de 1 de octubre, sobre estructura orgánica y funcional del Departamento de Hacienda y Finanzas.

BOG de 30 de abril de 2026

D) Normativa Foral de Navarra

Ley Foral 17/2025 de 22 de diciembre

De modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

BOE de 20 de febrero de 2026

Ley Foral 18/2025 de 22 de diciembre,

Del impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

BOE de 20 de febrero de 2026

Ley Foral 1/2026 de 13 de febrero

De modificación de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra.

BOE de 27 de febrero de 2026

II. ANÁLISIS NORMATIVO Y ARTÍCULOS DOCTRINALES

A) Manual sobre la declaración de Renta y Patrimonio 2025

1. Introducción

El Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF) presenta la trigésimo séptima edición de su manual sobre el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre el Patrimonio, un documento elaborado por su servicio de estudios que se ha consolidado como una referencia esencial en el ámbito fiscal. Cada año, este informe proporciona un análisis exhaustivo de la normativa tributaria, junto con comentarios sobre la jurisprudencia, la doctrina administrativa y las principales novedades fiscales de cara a la campaña de la Renta 2025.

Esta edición conserva la estructura de los manuales anteriores, incorporando ejemplos prácticos. Se incluye un apartado específico dedicado a la gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Asimismo, se recogen las deducciones autonómicas aplicables en 2025 y aquellas que estarán vigentes en 2026, ofreciendo una visión global de los beneficios fiscales existentes en cada comunidad autónoma.

En lo que respecta a la actual campaña de Renta, los cambios introducidos han sido escasos, como la reducción en las rentas del trabajo y de actividad económica del 30 por 100 para artistas cuando perciben una renta que supera el 1,30 de la media de los últimos tres años, la subida del tipo máximo de la tarifa del ahorro en 2 puntos porcentuales hasta llegar al 30 por 100 o la deducción que podrán aplicar quienes hayan cobrado el salario mínimo interprofesional (SMI) para recuperar las retenciones del trabajo que durante 2025 les han practicado sus pagadores.

En cuanto a la gestión, se consolida el pago del impuesto a través de la plataforma Bizum. Y se añade un nuevo supuesto para rectificar la autoliquidación del Impuesto cuando se presenta la autoliquidación sin estar obligado a ello.

Con este informe, el REAF pretende ofrecer una herramienta de apoyo tanto a los profesionales del asesoramiento fiscal como a cualquier persona interesada en comprender en detalle la normativa y las novedades tributarias. Que actúe como una guía práctica que contribuya a mejorar la planificación fiscal y a afrontar con mayor seguridad y eficacia las obligaciones tributarias en el contexto de la actual campaña de la Renta y de las próximas modificaciones normativas.

Miguel Ángel Vázquez Taín

Presidente del Consejo General de Economistas de España

Agustín Fernández Pérez

Presidente del REAF

2. Novedades en la Renta 2025

2.1. Estatales

Rescate de sistemas de previsión social

Con efectos desde el 1 de enero de 2025, para el rescate de los planes de pensiones anteriores a 2015 y sin justificación alguna, la normativa que regula los Planes y Fondos de Pensiones permite que los partícipes de los planes de pensiones del sistema individual y asociado puedan disponer anticipadamente del importe de sus derechos consolidados correspondiente a aportaciones realizadas con, al menos, 10 años de antigüedad. No obstante, los partícipes de los planes de pensiones del sistema de empleo podrán disponer de los derechos consolidados correspondientes a las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas con al menos 10 años de antigüedad si así lo permite el compromiso y lo prevén las especificaciones del plan y con las condiciones o limitaciones que éstas establezcan en su caso.

Se deben de incorporar las cuantías rescatadas como rendimiento del trabajo y se podrá aplicar una reducción del 40 por 100 por las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, siempre que se rescaten en forma de capital.

Rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional

Los rendimientos del trabajo, con efectos desde 1 de enero de 2025, que no tengan derecho a aplicar la reducción del 30 por ciento[1], que provengan de rentas derivadas de:

- La elaboración de obras literarias, artísticas o científicas (siempre que se ceda el derecho a su explotación).
- Por una relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales.
- Así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.

Cuando excedan del 130 por 100 de la cuantía media de los referidos rendimientos imputados en los tres períodos impositivos anteriores, se reducirá en un 30 por 100 el citado exceso. La cuantía sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar los 150.000€.

Los rendimientos netos de actividades económicas , con efectos desde 1 de enero de 2025, obtenidos en el período impositivo a los que no les resulte de aplicación la reducción del 30 por 100[2] derivados de actividades incluidas en los grupos 851,

[1] El 30 por 100 de reducción se aplica a los rendimientos íntegros cuando tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

[2] El 30 por 100 se aplica a los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

852, 853, 861, 862, 864 y 869 de la sección segunda y en las agrupaciones 01, 02, 03 y 05 de la sección tercera, de las Tarifas del IAE, o de la prestación de servicios profesionales que por su naturaleza, si se realizase por cuenta ajena, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad, excedan del 130 por ciento de la cuantía media de los referidos rendimientos netos imputados en los tres períodos impositivos anteriores, se reducirá en un 30 por 100 el citado exceso. La cuantía sobre la que se aplicará esta reducción no podrá superar los 150.000€ anuales.

Reglas a tener en cuenta:

- Los gastos deducibles que sean comunes a otros rendimientos de actividades económicas se prorratearán de forma proporcional en función de la cuantía de los distintos rendimientos íntegros de actividades económicas computadas en dicho ejercicio.

- En caso de que, en alguno de los tres ejercicios anteriores el rendimiento neto fuera negativo se computará como cero a efectos del cálculo de dicha media.

Actividades agrícolas y ganaderas

Se elimina la deducción del 35 por 100 de las facturas de gasóleo y el 15 por 100 de fertilizantes y los nuevos índices correctores por piensos adquiridos a terceros y cultivos en tierras de regadío.

Se deja de computar la compensación del IVA entre los ingresos a efectos de la determinación de la magnitud excluyente del sistema de estimación objetiva.

Se cambia del anexo II al anexo I la actividad de producción de mejillón de batea.

Prórroga de los límites excluyentes del régimen de estimación objetiva

Se mantienen para 2025 los límites vigentes en los ejercicios 2016 a 2024, es decir:

- 250.000€ de rendimientos íntegros para el conjunto de actividades económicas.
- 250.000€ para el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado.
- 125.000€ de rendimientos íntegros de operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional.

Escala del ahorro

Con efectos desde el 1 de enero de 2025, se eleva a partir de 300.000€ de base liquidable el tipo de gravamen en 2 puntos porcentuales, pasando del actual 28 por 100 al 30 por 100. A partir del 1 de enero de 2025 la escala quedará de la siguiente manera:

Base liquidable hasta €	Cuota íntegra €	Resto base hasta €	Tipo %
0,00	0,00	6.000,00	19,00
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21,00
50.000,00	10.380,00	150.000,00	23,00
200.000,00	44.880,00	100.000,00	27,00
300.000,00	71.880,00	en adelante	30,00

Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas (efectos 01/01/2025[3])

- Se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2026 la deducción del 20 por 100, con una base máxima de 5.000€, por las obras realizadas durante dicho período para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2027.

- Se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2026 la deducción del 40 por 100, con una base máxima de 7.500€, por las obras realizadas durante dicho período para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2027.

- Se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2027 la deducción del 60 por 100, con una base máxima de 5.000€, por las obras de rehabilitación energética en edificios residenciales. La base máxima anual de esta deducción será de 5.000€. Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000€.

Deducción por adquisición de vehículos eléctricos

Se amplía un año más la deducción vinculada a la adquisición de vehículos eléctricos y de pila de combustible, así como de la instalación de puntos de recarga, de manera que resulte aplicable durante todo 2025.

[3] Las deducciones del 20 y del 40%, prorrogadas para el ejercicio 2025 por el Real Decreto-ley 9/2024 (no convalidado), en principio se aplicaban solamente a los devengos producidos entre el 1 y el 22 de enero de 2025, es decir, a los contribuyentes que hubiesen fallecido durante dicho plazo. Con esta modificación, puesto que tiene efectos desde el 1 de enero de 2025, cualquier contribuyente que haya realizado obras que generen derecho a la deducción podrá aplicarla en su autoliquidación de 2025, siempre que cumpla los requisitos.

Deducción por obtención de rendimientos del trabajo

Los contribuyentes con rendimientos íntegros del trabajo, derivados de la prestación efectiva de servicios correspondientes a una relación laboral o estatutaria, inferiores a 18.276€, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500€, se deducirán la siguiente cuantía:

- Cuando los rendimientos íntegros del trabajo sean iguales o inferiores a 16.576€ anuales: 340€.
- Cuando los rendimientos íntegros del trabajo estén comprendidos entre 16.576€ y 18.276€: 340€ menos el resultado de multiplicar por 0,2 la diferencia entre los rendimientos íntegros del trabajo y 16.576€.

El importe de la deducción no podrá exceder de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a los rendimientos netos del trabajo antes referidos.

Real Decreto-ley 16/2025 (no convalidado)

En la fecha de devengo del impuesto para 2025, las modificaciones introducidas por el Real Decreto-ley 16/2025, de 23 de diciembre, estaban en vigor y desplegando sus plenos efectos jurídicos, por lo que resultan de aplicación en 2025 las siguientes medidas:

- Imputación de rentas inmobiliarias: el porcentaje de imputación del 1,1 por 100 resultará de aplicación en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012.

- Plazo de renuncias y revocaciones al método de estimación objetiva: son válidas las renuncias y revocaciones presentadas durante la vigencia del Real Decreto-ley 16/2025 y del Real Decreto-ley 2/2026.

- Exención por daños personales en incendios forestales: desde el 26 de agosto de 2025 estarán exentas del impuesto las ayudas por daños personales a las que se refiere el Acuerdo del Consejo de Ministros de 26 de agosto de 2025 por el que se declara «Zona afectada gravemente por una Emergencia de Protección Civil» el territorio afectado como consecuencia de los incendios forestales y otras emergencias de protección civil acaecidas entre el 23 de junio y el 25 de agosto de 2025.

- Exención de las ayudas aprobadas por la Comunitat Valenciana en:

    - El Decreto 172/2024, de 26 de noviembre, del Consell, por el que se aprueban las bases reguladoras y el procedimiento de concesión directa de ayudas urgentes dirigidas a facilitar el mantenimiento del empleo y la reactivación económica de las empresas que hayan sufrido daños por el

temporal de viento y lluvias iniciado el 29 de octubre de 2024 en la Comunitat Valenciana.

- El Decreto 176/2024, de 3 de diciembre, del Consell, por el que se aprueban las bases reguladoras de las ayudas urgentes dirigidas a las personas trabajadoras autónomas de las zonas de la Comunitat Valenciana afectadas por la DANA.

2.2. Autonómicas[4]

- **Andalucía**

  - Aumenta el porcentaje de deducción por inversión en vivienda habitual protegida y para personas jóvenes del 5 al 6 por 100.

  - Se incrementa los límites de deducción por cantidades invertidas en el alquiler de vivienda habitual para los jóvenes, mayores de 65 años, víctimas de violencia doméstica y terrorismo, al pasar de 600 a 900€, y para personas con discapacidad aumenta de 900 a 1.000€.

  - Se incrementan los límites de la deducción por alquiler de vivienda habitual para jóvenes, mayores de 65 años, víctimas de violencia doméstica y terrorismo, al pasar de 900€ a 1.200€, y para personas con discapacidad aumenta de 1.000€ a 1.500€.

  - Se mejora la deducción por nacimiento de hijos mediante la eliminación del requisito relativo al límite de renta del contribuyente.

  - Se establece una deducción del 15 por 100, con el límite de 100€, por los gastos asociados al ejercicio físico o a la práctica del deporte.

  - Se crea una deducción del 30 por 100, con el límite de 100€, por gastos veterinarios derivados de la adquisición de animales de compañía o de la tenencia de perros de asistencia.

  - Se introduce una deducción de 100€ por cada persona integrante del núcleo familiar que tenga enfermedad celíaca diagnosticada.

- **Principado de Asturias**

  - Se amplía hasta 2025 la deducción por adquisición de vehículos eléctricos.

  - Se modifica la tarifa autonómica reduciendo el tipo mínimo al 9 por 100 (antes 10 por 100). Además, se incrementa el tipo aplicable a bases liquidables superiores a 33.000€ hasta el 19,20 por 100 (antes 18,50 por 100) y se eleva el marginal máximo de la tarifa al 26 por 100 (antes 25,50 por 100).

[4] Para una información completa de las deducciones autonómicas consultar "Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2025", REAF.

- Se incrementan los mínimos personales y familiares en un 10 por 100 respecto a los regulados en la normativa estatal.

- Se modifica la deducción por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida, estableciéndose que, en los ejercicios posteriores al de su adquisición o rehabilitación, la deducción tendrá un importe máximo de 1.000€.

- Se mejoran determinadas deducciones relacionadas con concejos en riesgo de despoblamiento, incluyendo a los concejos en crisis demográfica.

- Se modifica la cuantía de la deducción por el cuidado de descendientes, sustituyéndose el importe diferenciado en función del orden del descendiente por una cuantía única de 600€ por cada descendiente (antes 500€ por el primer descendiente y 600€ por el segundo y sucesivos).

- Se introduce una deducción de 100€ por los gastos asociados a la enfermedad celíaca por cada miembro de la unidad familiar diagnosticado con la citada

- **Illes Balears**

  - Se mejora la deducción del 50 por 100, aplicable a determinados colectivos, por gastos relativos a los descendientes o acogidos menores de 6 años por motivos de conciliación. Por un lado, este porcentaje incrementado de deducción se aplicará también a los trabajadores autónomos que estén de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos o por cuenta propia de la Seguridad Social. Por otro lado, se incrementan en un 30 por 100 los límites de renta que no pueden superar las familias numerosas de categoría especial, a efectos de la aplicación de la deducción. En concreto, la base imponible total no podrá superar 42.900€ en tributación individual y de 68.640€ en tributación conjunta.

  - Se mejoran las deducciones por arrendamiento de vivienda habitual y por gastos de adquisición de libros de texto, incrementando los límites de renta que no pueden superar las familias numerosas de categoría especial a efectos de la aplicación de las deducciones, en concreto, en un 30 por 100. Además, se amplía el ámbito subjetivo de estas deducciones a trabajadores autónomos que estén dados de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos, que podrán aplicar un porcentaje de deducción incrementado y límites más altos.

  - Se introduce una deducción del 40 por 100, con el límite de 500€, de los gastos satisfechos por el contribuyente propietario de un inmueble ocupado ilegalmente o sobre el que se haya suspendido el

lanzamiento por encontrarse el arrendatario en situación de vulnerabilidad económica.

- **Canarias**

  - Se suprime la deducción por donaciones destinadas a la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual.

  - Se deflacta la tarifa un 2,1 por 100.

  - Se mejoran los límites de rentas a efectos de la aplicación de determinadas deducciones. En concreto, las rentas obtenidas por el contribuyente no pueden superar 46.455€ en tributación individual (antes 45.500€) o 61.770€ (antes 60.500€) en conjunta. Las deducciones afectadas por esta mejora son las siguientes:

    - Deducción por gastos de estudios de educación superior.
    - Deducción por gastos de estudios no superiores.
    - Deducción por traslado de residencia.
    - Deducciones por nacimiento o adopción de hijos.
    - Deducción por contribuyentes con discapacidad y mayores de 65 años.
    - Deducción por familias monoparentales.
    - Deducción por gastos de custodia en guarderías.
    - Deducción por alquiler de vivienda habitual.
    - Deducción por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operación de dación en pago.
    - Deducción por gasto de enfermedad.
    - Deducción por familiares dependientes con discapacidad.

  - Se mejoran los límites absolutos a efectos de la aplicación de las siguientes deducciones:

    - Deducción por inversión en vivienda.
    - Deducción por obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad.
    - Deducción por contribuyentes desempleados.

  - Se introduce una deducción del 20 por 100, con el límite de 4.000€, de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de sociedad anónima y sociedad de responsabilidad limitada.

- **Cantabria**

  - Ley de Cantabria 3/2024, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOC de 30 de diciembre de 2024). Modificaciones con efectos 1-1-25.

    - Se introduce una deducción del 20 por 100 de la cuota íntegra autonómica, hasta un máximo de 500€, para contribuyentes menores de 40 años con residencia habitual durante todo el año natural en un municipio afectado por riesgo de despoblamiento.

    - Se regula una nueva deducción del 20 por 100 para no residentes en España que se conviertan en contribuyentes del impuesto en Cantabria, del valor de adquisición de los siguientes elementos patrimoniales: inmuebles que no estén destinados a vivienda o vivienda turística; valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados o no, en mercados organizados; y valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados o no, en mercados organizados.

    - Se incluye una deducción del 10 por 100, con un máximo de 1.000€, para contribuyentes que trasladen su residencia habitual a Cantabria desde otra Comunidad Autónoma, de los gastos de traslado y permanencia que se generan por cambiar de vivienda habitual. Cuando el traslado sea por motivos laborales, la deducción será del 25 por 100, con un máximo de 1.500€.

    - Se añade una deducción de 500€ para propietarios o usufructuarios de viviendas vacías, que celebren un contrato de arrendamiento de vivienda sujeto a la Ley de Arrendamientos Urbanos.

- **Cataluña**

    - Se modifica la escala de gravamen: el tipo mínimo se reduce al 9,5 por 100 (antes 10,5 por 100), a partir del segundo tramo de la tarifa se incrementan los tipos aplicables, y para los tramos superiores se mantienen igual.

    - Se amplía la aplicación de la deducción por nacimiento y adopción de hijos al acogimiento familiar de personas menores de edad.

    - Se mejora la deducción por alquiler de vivienda habitual para jóvenes: se eleva la edad hasta los 35 años (antes 32), se incrementa el importe máximo hasta 500€ (antes 300€) y se mejora el límite de la base imponible del contribuyente hasta 30.000€ (antes 20.000€). También se mejoran las cuantías en caso de tributación conjunta. Se suprime el requisito de que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan el 10 por 100 de los rendimientos netos del sujeto pasivo.

- Se mejora la deducción por alquiler de vivienda habitual para familias numerosas o monoparentales: se incrementa el importe máximo hasta 1.000€ (antes 600€) y se mejora el límite de la base imponible del contribuyente hasta 30.000€ (antes 20.000€). También se mejoran las cuantías en caso de tributación conjunta.

- Se introduce una deducción del 20 por 100 por alquiler de vivienda habitual para las mujeres víctimas de violencia machista, con un máximo de 1.000€. Esta deducción se incrementa hasta el 25 por 100, con un máximo de 1.200€, si además esa persona tiene una discapacidad igual o superior al 65 por 100 o algún hijo menor de edad a cargo.

- Se introduce una deducción del 20 por 100 por inversión en cooperativas agrarias y de vivienda, con el límite de 3.000€.

- **Extremadura**

  - Se introducen las siguientes deducciones:

    - Deducción para arrendadores de viviendas vacías.
    - Deducción por inversiones en la rehabilitación de viviendas en zonas rurales para ser destinadas a su alquiler.
    - Deducción por donaciones de dinero a entidades culturales, artísticas y para patrocinio a deportistas.
    - Deducción para contribuyentes que trasladen su residencia habitual a Extremadura.
    - Deducción por la obtención de ayudas o subvenciones otorgadas por la Comunidad Autónoma de Extremadura a las personas con enfermedad de Esclerosis Lateral Amiotrófica (ELA).
    - Deducción destinada a los enfermos de ELA y sus familiares.

  - Se introduce una deducción del 100 por 100, con un máximo de 1.200€, para arrendadores de viviendas vacías.

  - Se añade una deducción del 15 por 100 de las cantidades invertidas en actuaciones de rehabilitación de viviendas para ser destinadas a su alquiler. La base máxima total de la deducción, por contribuyente y vivienda rehabilitada, será de 180.000€. La base máxima aplicable en cada ejercicio será de 9.040€.

  - Se regula una deducción del 20 por 100 de las cantidades donadas a entidades con domicilio fiscal en Extremadura que desarrollen en el territorio de la Comunidad Autónoma determinadas actividades.

  - Se establece una deducción del 20 por 100 de las cantidades donadas con la finalidad de patrocinar a deportistas con domicilio fiscal en Extremadura.

- Se introduce una deducción del 50 por 100 de la cuota íntegra autonómica para los contribuyentes que trasladen su residencia habitual a Extremadura. La deducción se elevará al 75 por 100 en caso de contribuyentes que tengan menos de 36 años.

- Se añade una deducción por la obtención de ayudas o subvenciones otorgadas por la Comunidad Autónoma de Extremadura a las personas con enfermedad de Esclerosis Lateral Amiotrófica, del importe que resulte de aplicar los tipos medios de gravamen a la cuantía de la subvención o ayuda que se integre en la base liquidable.

- Se introduce una deducción de 2.000€ para contribuyentes que hayan sido diagnosticados con esclerosis lateral amiotrófica.

- **Galicia**

  - Se introduce una deducción del 15 por 100, con una base máxima de 9.000€, de las cantidades satisfechas por las obras de reparación y conservación, así como cualquier otro gasto necesario para que un inmueble radicado en Galicia se encuentre en condiciones de ser arrendado como vivienda.

  - Se añade una deducción de 500€ para los propietarios o usufructuarios de viviendas vacías que pongan en arrendamiento.

  - Se introduce una deducción por las subvenciones y/o ayudas incluidas en el Decreto 76/2025, de 29 de agosto, obtenidas como consecuencia de los daños causados por los incendios forestales que provocaron la activación del Peifoga en situación 2, acaecidos en Galicia en 2025. El importe de dicha deducción será el resultado de aplicar los tipos medios de gravamen al importe de la subvención en la base liquidable.

  - En cuanto a la deducción del 15 por 100 por obras de reparación y conservación en viviendas que vayan a destinarse al arrendamiento, se especifica que la deducción se aplicará en el ejercicio en que se constituya el arrendamiento (antes, en el ejercicio en que finalizasen las obras). Además, se añade un nuevo requisito para la aplicación de la deducción: las obras deberán concluir en el plazo máximo de 2 años.

  - Se introduce una deducción por las ayudas y subvenciones recibidas por personas con diagnóstico de esclerosis lateral amiotrófica o con sus fenotipos.

  - Se crea una deducción del 15 por 100, con el límite de 105€, por las cantidades satisfechas para la adquisición de libros de texto editados para educación primaria y secundaria obligatoria y educación especial, así como del material escolar.

- Se establece una deducción por las ayudas públicas destinadas a las personas afectadas por la talidomida en España durante el periodo 1950-1985 (efectos desde 1-1-23).

- En relación con la deducción por las cantidades satisfechas para la adquisición de libros de texto, se establece que, de manera excepcional en el año 2025, serán también admisibles las cuantías satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

- **Región de Murcia**

  - Se eleva a 150€ (antes 120€) la deducción para contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100. Además, se mejoran los límites de renta a 40.000€, ya sea en tributación individual o conjunta (antes 19.000€, en caso de tributación individual, o 24.000€ en conjunta).

  - Se establece que, cuando un contribuyente tenga derecho a aplicar simultáneamente las deducciones por atención o cuidado de descendientes menores y de ascendientes mayores de 65 años por razones de conciliación, y se contrate a personas distintas para el desempeño de dichas funciones, operará el límite conjunto de 800€.

  - Respecto a la deducción por arrendamiento de vivienda habitual, se amplía y simplifica el requisito relativo a los límites de renta para la aplicación de la deducción, unificando el umbral de la base imponible general minorada en el mínimo personal y familiar en 40.000€, manteniéndose el límite de la base imponible del ahorro en 1.800€. Asimismo, se introduce una precisión específica para los supuestos de tributación conjunta, estableciendo que el requisito de edad deberá ser cumplido, al menos, por uno de los cónyuges.

  - Se modifica la deducción por gastos de enseñanza de idiomas, mejorando los límites de renta a 25.000€ en declaración individual (antes 20.000€).

  - Se introduce una deducción del 30-22,5-15 por 100, con un importe máximo de 7.000€, por los gastos de adquisición de determinados vehículos eléctricos, incluidos los gastos y tributos inherentes a la misma y minorado en las subvenciones o ayudas públicas percibidas por la citada adquisición, con la base máxima de 45.000€ en caso de turismos (53.000€ si se trata de vehículos BEV de 8 o 9 plazas); 10.000€ en caso de motocicletas y 3.000€ en caso de ciclomotores.

  - Se crea una deducción de hasta 4.000€ por los gastos de instalación en infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos, en fincas de propiedad del contribuyente o en garajes comunitarios, incluidos los gastos y tributos inherentes a la misma, minorados en las subvenciones o ayudas públicas percibidas.

- Se añade una deducción del 30 por 100, con un importe máximo de 100€, de las cantidades satisfechas en el período impositivo por la adquisición de cristales graduados, lentes de contacto y soluciones de limpieza para los menores de 12 años por los que se apliquen el mínimo por descendientes.

- Se introduce una deducción del 30 por 100, o del 100 por 100 para mayores de 65 años, con un límite máximo de 150€, por los gastos asociados a la práctica del deporte y a actividades saludables.

- Se incorpora una deducción, con el límite de 300€, por las cantidades satisfechas por el tratamiento y cuidado del propio contribuyente, su cónyuge y aquellas personas que den derecho a la aplicación de los mínimos familiares por descendientes y ascendientes, afectados por enfermedades denominadas “raras”.

- Se añade una deducción del 20 por 100, con importe máximo de 4.000€, de las cantidades invertidas durante el período impositivo en las aportaciones realizadas con la finalidad de ser socio en entidades que formen parte de la economía social.

- Se crea una deducción del 30 por 100, con un importe máximo de 100€, de las cantidades satisfechas en concepto de gastos por servicios veterinarios prestados a animales domésticos.

- **La Rioja**

  - Se prórroga para el año 2025 la deducción para paliar las subidas de intereses de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual.

  - Se introduce una deducción de 1.000€ para los contribuyentes con residencia habitual en algún municipio de La Rioja que inicien una actividad agraria como trabajadores por cuenta propia.

  - Se crea una deducción por las cuotas satisfechas a organizaciones profesionales agrarias, con el límite de 100€ anuales.

  - Se elimina la incompatibilidad con la normativa estatal en la deducción por adquisición de vehículos eléctricos nuevos para los siguientes tipos de vehículos: furgonetas o camiones ligeros; ciclomotores; triciclos y bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico.

  - Se introduce una deducción de 250€ por cada persona integrante de la unidad familiar del contribuyente que tenga la enfermedad celiaca diagnosticada.

- **Comunidad Valenciana**

  - Se introduce una deducción del 100 por 100, para 2024 y 2025, de las cantidades destinadas a paliar los daños materiales ocasionados en viviendas habituales como consecuencia del temporal.

  - Se introduce una nueva deducción del 45 por 100, con el límite de 9.900€, de las cantidades invertidas en la suscripción y desembolso de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de sociedades que desarrollen actividades económicas en las zonas afectadas por el temporal.

  - Se introducen algunas modificaciones en la deducción del 45 por 100 por la suscripción de acciones o participaciones en entidades que desarrollen actividades económicas en las zonas afectadas por la DANA.

  - Se mejora la deducción por nacimiento o adopción al incrementarse la cuantía en función del número de hijos a: 600€ por el primer hijo o hija, 750€ por el segundo y 900€ por el tercero y sucesivos (antes 300€).

  - Se mejora la deducción por el acogimiento familiar al ampliarse a la delegación de guarda con fines de adopción, y por incrementarse la cuantía dependiendo del número de hijos a: 600€ por el primer niño o niña, 750€ por el segundo y 900€ por el tercero o sucesivos (antes 300€).

  - Se mejoran las siguientes deducciones, al incluirse el acogimiento o delegación de guarda:

    - Por nacimiento o adopción de una persona discapacitada.
    - Por las cantidades destinadas a la custodia no ocasional en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil, para los menores de 3 años.
    - Por conciliación del trabajo con la vida familiar.
    - Por las cantidades destinadas a la adquisición de material escolar.

  - Se mejoran las siguientes deducciones por donativos, al elevarse el límite máximo de la deducción hasta los 250€ (antes 150€).

    - Donaciones con finalidad ecológica.
    - Donaciones relativas al patrimonio cultural valenciano.
    - Donaciones destinadas al fomento del valenciano.
    - Donaciones o cesiones de uso o comodatos para otros fines de carácter cultural, científico o deportivo no profesional

- Se mejora la deducción 30 por 100 de los gastos generados por la compra de gafas y lentillas, al ampliarse a la compra de lentes graduadas con montura no premontadas.

- En cuanto a la deducción por contratar de manera indefinida a personas afiliadas en el Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social para el cuidado de personas, se suprimen los límites y los siguientes requisitos: que el contribuyente trabaje por cuenta propia o ajena; y que la suma de las bases liquidables general y del ahorro no supere 30.000€ en tributación individual o 47.000€ en tributación conjunta.

- Con respecto a la deducción por inversión en la suscripción de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de sociedades, se producen los siguientes cambios:

  - En caso de que la inversión se hubiera realizado mediante una ampliación de capital o de nuevas aportaciones, la sociedad debe haber sido constituida en los 5 años (antes 3) anteriores a la fecha de esta ampliación. Además, se introduce un plazo ampliado de 7 años para las empresas emergentes que hayan desarrollado tecnología propia, diseñada íntegramente en España.
  - Se eleva el límite incrementado de la deducción hasta los 15.000€ (antes 9.900€), aplicable en caso de que las entidades receptoras de los fondos cumplan ciertas condiciones, entre las que se incluye que sean calificados como Empresas Emergentes de la Comunitat Valenciana.

- Se amplían los límites y bases máximas de la deducción por determinados gastos sanitarios y la deducción por gastos vinculados a la práctica del deporte y de actividades saludables.

3. Novedades en la Renta 2026

3.1. Estatales

Indemnización por despido o cese del trabajador

La ley del impuesto establece que las indemnizaciones por despido establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato no gozan de exención.

La novedad es que se especifica que no derivan de un pacto, convenio o contrato, las indemnizaciones acordadas ante el servicio administrativo como paso previo al inicio de la vía judicial social.

Anualidades por alimentos percibidas de los padres

Están exentas del impuesto las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial.

Con esta modificación se incluyen en la exención las fijadas en los convenios reguladores a que se refiere el artículo 90 del Código Civil formalizados ante letrado de la Administración de Justicia o en escritura pública ante notario.

Indemnización como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida

Se amplía la exención a aquellas indemnizaciones cuyo abono sea consecuencia de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto. Es decir, la exención no solo alcanza a las indemnizaciones fijadas legal o judicialmente, sino también a las acordadas mediante el mecanismo de mediación.

Prórroga de los límites excluyentes del régimen de estimación objetiva

Se mantienen para 2026 los límites vigentes en los ejercicios 2016 a 2025, es decir:

- 250.000€ de rendimientos íntegros para el conjunto de actividades económicas.
- 250.000€ para el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado.
- 125.000€ de rendimientos íntegros de operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional.

Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas

- Se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2026 la deducción del 20 por 100, con una base máxima de 5.000€, por las obras realizadas durante dicho período para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2027.

- Se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2026 la deducción del 40 por 100, con una base máxima de 7.500€, por las obras realizadas durante dicho período para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2027.

- Se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2027 la deducción del 60 por 100, con una base máxima de 5.000€, por las obras de rehabilitación energética en edificios residenciales. La base máxima anual de esta deducción será de 5.000€. Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000€.

Deducción por adquisición de vehículos eléctricos enchufables y de pila de combustible y puntos de recarga

Se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2026 la deducción del 15 por 100, con una base máxima de 20.000€, del valor de adquisición de un vehículo eléctrico "enchufable" nuevo y no afecto a actividades económicas, que se practicará en el periodo impositivo en el que el vehículo sea matriculado. También se podrá aplicar la deducción por adquisición de vehículos eléctricos cuando se abone, hasta el 31 de diciembre de 2026, una cantidad a cuenta para la futura adquisición del vehículo que represente, al menos, el 25 por 100 del valor de adquisición del mismo.

Se podrá aplicar también una deducción del 15 por 100, con una base máxima anual de 4.000€, de las cantidades satisfechas hasta el 31 de diciembre de 2026, por las instalaciones de sistemas de recarga de batería para vehículos eléctricos no afectos a una actividad económica.

Deducción por la instalación de sistemas de autoconsumo renovable

Deducción del 10 por 100 por las cantidades satisfechas desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2026 por la instalación en viviendas de sistemas destinados al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que podrán incluir sistemas de almacenamiento.

El porcentaje de la deducción será del 20 por 100 cuando las viviendas se encuentren ubicadas en edificios de uso predominante residencial en el que se haya llevado a cabo desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2026 la instalación de sistemas destinados al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables. La base máxima anual de las dos deducciones será de 5.000€ anuales.

Esta deducción es incompatible con las deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.

Deducción por obtención de rendimientos del trabajo

Los contribuyentes con rendimientos íntegros del trabajo, derivados de la prestación efectiva de servicios correspondientes a una relación laboral o estatutaria, inferiores a 20.048,45€, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500€, se deducirán la siguiente cuantía:

- Cuando los rendimientos íntegros del trabajo sean iguales o inferiores a 17.094€ anuales: 590,89€.
- Cuando los rendimientos íntegros del trabajo estén comprendidos entre 17.094€ y 20.048,45€: 590,89€ menos el resultado de multiplicar por 0,2 la diferencia entre los rendimientos íntegros del trabajo y 17.094€.

El importe de la deducción no podrá exceder de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a los rendimientos netos del trabajo antes referidos.

3.2. Autonómicas[5]

- **Andalucía**

  - Se crea una deducción del 100 por 100, con el límite de cuota íntegra autonómica del contribuyente en el periodo impositivo 2026, de las cantidades satisfechas, en el período impositivo 2026, en concepto de gastos de obras de reparación acometidas para hacer frente a los daños causados por los fenómenos meteorológicos adversos producidos por el enjambre de borrascas en todo el territorio de la Comunidad, en inmuebles destinados a vivienda habitual del contribuyente o de terceras personas que la ocupen.

  - Se introduce una deducción del 6 por 100, con la base máxima de 9.040€, de las cantidades satisfechas en el período impositivo 2026 por la adquisición de vivienda habitual, siempre que el inmueble adquirido se destine a vivienda habitual del contribuyente y sustituya a otra situada dentro de los municipios afectados que, como consecuencia de los daños causados por los fenómenos meteorológicos adversos producidos por el enjambre de borrascas en todo el territorio de la Comunidad, no pueda ser reparada por haberse derruido total o parcialmente, haber sido declarada en ruinas o requerir su demolición.

  - Se incorpora una deducción del 15 por 100, con un límite máximo de 1.200€, de las cantidades satisfechas en el período impositivo 2026 por alquiler de un inmueble que constituya su vivienda habitual que sustituya a otra situada dentro de los municipios afectados, como consecuencia de los daños causados por los fenómenos

[5] Para una información completa de las deducciones autonómicas consultar "Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2026", REAF.

meteorológicos adversos producidos por el enjambre de borrascas en todo el territorio de la Comunidad.

- **Principado de Asturias**

  - Se amplía hasta 2026 la deducción por adquisición de vehículos eléctricos.

- **Cataluña**

  - Se introduce una deducción de 750€ por traslado de la residencia habitual a un municipio rural, o 1.000€ por traslado a un municipio rural de atención especial (estas cuantías se incrementan en caso de familias monoparentales).

  - Se crea una deducción del 15 por 100, con una base máxima de 6.000€, por adquisición de vivienda habitual situada en un municipio rural, o del 20 por 100 si la vivienda está situada en un municipio rural de atención especial.

  - Se incorpora una deducción del 15 por 100, con la base máxima de 6.000€, de los importes pagados por la rehabilitación de una vivienda habitual, incluidos los gastos de adquisición del inmueble pagados a partir del ejercicio en que se inicie su rehabilitación, situada en un municipio rural, o del 20 por 100 si la vivienda está ubicada en un municipio rural de atención especial.

  - Se añade una deducción del 15 por 100, con el límite máximo de 600€ en declaración individual, o 1.200€ en conjunta, de los importes pagados en concepto de alquiler de la vivienda habitual situada en un municipio rural, o del 20 por 100 si la vivienda está ubicada en un municipio rural de atención especial.

- **Madrid**

  - Se introduce una deducción del 50 por 100, con el límite de 400€, por los gastos de matriculación en estudios universitarios oficiales de Grado de primer ciclo o ciclos formativos de grado superior de formación profesional, cursados por jóvenes menores de 30 años que realicen una actividad por cuenta propia o ajena.

- **La Rioja**

  - Se establece que la escala de gravamen y los mínimos personales y familiares serán objeto de deflactación cuando la tasa de variación interanual del índice de precios al consumo de la Comunidad Autónoma de La Rioja, correspondiente al mes de diciembre y publicada por el Instituto Nacional de Estadística o el organismo oficial que lo sustituya, sea superior al 3 por 100.

4. Algunos aspectos a tener en cuenta

4.1. Hecho imponible

Es la obtención de renta por parte de las personas físicas residentes en territorio español.

La renta se entiende como el conjunto de rendimientos, ganancias y pérdidas que se obtienen durante el período impositivo, que, con carácter general, coincide con el año natural -de 1 de enero a 31 de diciembre-.

En concreto, se considera renta la procedente de las siguientes fuentes:

- El trabajo: salarios, sueldos, pensiones, prestaciones por desempleo, indemnizaciones por despido, etc.
- El capital mobiliario: intereses de cuentas bancarias, dividendos, subarrendamiento de bienes inmuebles, etc.
- El capital inmobiliario: alquileres u otros rendimientos que procedan de bienes inmuebles.
- Las actividades económicas: beneficios obtenidos por empresarios y profesionales.
- Las ganancias patrimoniales: rentas obtenidas por la venta de elementos patrimoniales -inmuebles o acciones, entre otros-, ayudas abonadas por Administraciones Públicas, costas procesales, intereses indemnizatorios, etc.

En general, cualquier ingreso que no esté expresamente exento en la Ley del IRPF se considera renta y, por tanto, está sujeto al impuesto.

4.2. Residencia fiscal

Un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que permanezca más de 183 días[6] durante el año natural en dicho territorio o,
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

La norma no define qué se entiende por núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos. De acuerdo con la interpretación del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), atender únicamente a la ubicación de las diferentes modalidades de renta obtenidas por el contribuyente no sería correcto, ya que pese a que nos encontramos ante un impuesto que grava la renta, el precepto no alude sólo a las fuentes de renta, sino también a "las actividades o intereses económicos". Por ello, deben tenerse en cuenta otros criterios, como la localización del patrimonio

[6] A efectos del cálculo de los 183 días se computan las ausencias esporádicas, como los días de vacaciones en el extranjero o los traslados temporales al extranjero, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

En relación con el concepto de ausencias esporádicas, según criterio del Tribunal Supremo, la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo de un año natural no puede ser considerada como tal (Sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de noviembre de 2017, Recurso nº 807/2017).

generador de la renta, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se manifiesta la capacidad contributiva, bien a través de los ingresos, bien de los gastos, y el lugar de gestión de rentas si éstas tienen su origen en actividades económicas (Resolución del TEAC nº 1527/2019, de 24 de mayo de 2022).

Se presume que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Además, no perderán la condición de contribuyentes las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los 4 períodos impositivos siguientes.

También se consideran contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por su condición de miembros de misiones diplomáticas españolas, oficinas consulares, cargos oficiales o funcionarios en activo.

Una vez determinada la residencia fiscal en España, es necesario averiguar en qué Comunidad Autónoma se es residente. El contribuyente será residente de la Comunidad Autónoma en la que permanezca un mayor número de días durante el período impositivo. Esto puede tener trascendencia también a efectos de otros impuestos, como el de Patrimonio. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la norma fiscal prevé que no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva. Con la consolidación del teletrabajo, esto cobra una mayor importancia al facilitarse los cambios de residencia.

A tener en cuenta

- ✓ El concepto de permanencia en territorio español se integra por el cómputo agregado de 3 estadios: presencia certificada, días presuntos y ausencias esporádicas. La presencia certificada hace alusión a la acreditada mediante medio de prueba incuestionable. Acreditada la presencia un día por el pertinente medio de prueba, se computa asépticamente, sin que sea preciso que se pruebe (ni por la Administración ni por el contribuyente) una estancia de varios días seguidos. El día se computa íntegramente, sin que se requiera un número mínimo de horas. Los días presuntos son los que transcurren razonablemente entre dos presencias certificadas, pese a que no se conoce por prueba certificada que el interesado estuviera en España, al tratarse de un numero razonable de días consecutivos y encontrarse entre días de presencia certificada, pueden computarse como días de permanencia. Las ausencias esporádicas son un elemento a adicionar a los días de presencia efectiva (integrados por la adición de los días de presencia certificada y los días presuntos) para, así, determinar si la permanencia agregada en España es superior a los 183 días (Resolución del TEAC nº 4045/2020, de 28 de marzo de 2023).

- ✓ El TEAC rechaza que los tiques o documentos justificativos de pagos en efectivo sin identificación de la persona que lo realiza puedan servir como medio de prueba de una presencia certificada, ya sea en España o en otra jurisdicción (Resolución del TEAC nº 7199/2020, de 30 de octubre de 2023).

- ✓ En cuanto a la prueba de residir en un determinado país extranjero, el medio idóneo es la aportación del certificado de residencia allí pero, si esto no es posible, se tendrán que valorar otros medios de prueba como los documentos en los que conste la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero, así como la existencia de datos objetivos de la relación laboral que hagan previsible que la permanencia en ese otro país sea superior a 183 días en el año natural (DGT V0627-20).

- ✓ Si ha trasladado su residencia a Gibraltar en algún momento del año, sepa que su residencia fiscal se mantiene en España, ya que según dispone el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar[7], los nacionales españoles que trasladen su residencia a Gibraltar con posterioridad a la fecha de la firma del referido Acuerdo se considerarán, en todos los casos, residentes fiscales exclusivamente de España (DGT V1310-22).

- ✓ Sobre la validez de los certificados de residencia fiscal, el Tribunal Supremo interpreta que los órganos administrativos o judiciales nacionales no pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal, ni enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido por otro Estado con el que se ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición (Tribunal Supremo, recurso 915/2022, de 12 de junio de 2023).

4.3. Rendimientos del trabajo

Los rendimientos del trabajo son una de las principales fuentes de renta del IRPF. Se consideran rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Adicionalmente, la ley del impuesto tipifica una serie de rentas que, en todo caso, se calificarán como rendimientos del trabajo por mandato expreso de la norma, como por ejemplo los ingresos derivados de impartir cursos y conferencias, las becas o las retribuciones de los administradores[8] y miembros de los Consejos de Administración.

[7] BOE de 13 de marzo de 2021.

[8] En relación con la posibilidad de solicitar un tipo de retención más elevado del 35 por 100 para los administradores, no se puede aplicar una retención superior, ya que estas retribuciones no se determinan mediante el procedimiento general de retención, sino que se rigen por un régimen específico (DGT V1653-24).

En concreto, los rendimientos del trabajo más comunes son:

- Salarios, sueldos y prestaciones sociales, como las recibidas por desempleo o enfermedad.
- Pensiones y prestaciones derivadas del rescate de planes de pensiones.
- Indemnizaciones y compensaciones por despido o cese en el trabajo.
- Incentivos, gratificaciones, comisiones y otros complementos salariales.
- Retribuciones en especie, como la cesión del uso de vehículos, viviendas, seguros de salud o tiques-restaurante.

A tener en cuenta

Pensiones procedentes del extranjero

Mediante los intercambios de información con otros países, la Administración conoce la existencia de contribuyentes jubilados extranjeros residentes en España que perciben una pensión extranjera, así como la existencia de jubilados retornados que también perciben una pensión de un país extranjero. Por ello es importante analizar la tributación de este tipo de rentas en base al Convenio para evitar la doble imposición con el país de que se trate. Si el Convenio habilita a España a gravar esa pensión, deberá integrarse en la base imponible como rendimientos del trabajo.

- ✓ Los contribuyentes que reciben una pensión de Alemania por primera vez a partir de 2015 y son residentes en España tributan en Alemania un 5 por 100 del importe de la pensión y, además, deben de imputar la pensión en su declaración del IRPF. En este caso podrán deducir la menor de dos cuantías: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

- ✓ La pensión pública que percibe un contribuyente de nacionalidad británica residente en España por haber sido funcionario del Estado Británico está exenta en el IRPF, conforme al Convenio Hispano-Británico (DGT 0134-05). Si se trata de una pensión por trabajos prestados en el sector privado, la pensión tributaría exclusivamente en España.

Pensiones derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social

Si percibe una pensión por jubilación o invalidez derivada de un contrato de seguro concertado con una mutualidad de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999, no hayan sido deducidas en su totalidad en virtud de la normativa vigente en ese momento, ahora deberá integrar como rendimiento del trabajo solamente la parte que se corresponda con las aportaciones efectivamente deducidas, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley del IRPF.

En los casos en que no pueda acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de deducción, se integrará el 75 por 100 de las prestaciones percibidas.

La AEAT abrió un formulario para solicitar las devoluciones del IRPF de los ejercicios 2019 a 2022 y años anteriores no prescritos, para el resto de los años se incluirán en los datos fiscales como un ajuste negativo en los rendimientos del trabajo.

- ✓ En relación con algunos trabajadores de Telefónica, que realizaron aportaciones a la Mutualidad Institución Telefónica de Previsión antes de 1979, las cuales no pudieron ser objeto de deducción, el TEAC interpreta que ahora tienen derecho a integrar solo el 75 por 100 de las prestaciones que a ellas correspondan (Resolución del TEAC, de 5 de julio de 2017, nº 7195/2016).

- ✓ El Tribunal interpreta, respecto a las correspondientes a las aportaciones/cotizaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de Banca a partir del 1 de enero de 1967 hasta el 31 de diciembre de 1978, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que no fueron susceptibles de deducción en la base imponible de acuerdo con la legislación vigente en cada momento, que les resulta de aplicación la Disposición Transitoria Segunda de la Ley debiendo integrarse en la base imponible del impuesto el 75 por 100 del importe de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas (Tribunal Supremo, recurso 5335/2021, de 28 de febrero de 2023).

- ✓ La Disposición Transitoria Segunda de la Ley del IRPF no se aplica sobre el importe total de la prestación, sino de manera proporcional a la parte de prestación que corresponda a las aportaciones realizadas en los períodos en que, tras un análisis individualizado del régimen fiscal que les fue aplicable, se concluya que están comprendidos en el ámbito objetivo de la citada disposición, generando el derecho a la reducción en la integración (Resolución del TEAC nº 1743/2024, de 22 de abril de 2024).

Otros rendimientos del trabajo

- ✓ Las rentas derivadas de impartir cursos, conferencias, coloquios o seminarios, por regla general, tributan como rendimientos del trabajo y, excepcionalmente, cuando estas actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, como rendimientos de actividades económicas (DGT V0812-17).

- ✓ Los derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación y dichos rendimientos no deriven del ejercicio de una actividad económica (DGT V0311-18). Cuando los derechos de autor los perciba un tercero distinto del autor, constituirán rendimientos del capital mobiliario (DGT V2552-17).

- ✓ El porcentaje de los derechos de explotación derivados de la investigación realizada por profesores universitarios en el seno de grupos de investigación, de los cuales es titular la Universidad, se califican como rendimientos del trabajo. Si todo o parte de dichos derechos económicos son destinados por los contribuyentes a actividades de fomento de la investigación del grupo, esta prestación gratuita no es deducible, pero podrán beneficiarse de la deducción

en cuota por donaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo (DGT V3273-17).

- ✓ Si ha percibido pensiones o anualidades por alimentos de su excónyuge, deberá declararlas como una renta más del trabajo. El pagador podrá reducir la base imponible por el importe de dichas anualidades. Cuando se sustituya la pensión compensatoria por el pago de un capital, también se podrá reducir la base imponible del cónyuge que la satisface (DGT V3281-17).

4.3.1. Rendimientos del trabajo exentos

Existen algunos rendimientos del trabajo que están exentos de tributación en el IRPF. Estas exenciones están reguladas por ley y son establecidas en función de diversos criterios. En general, se considera que algunos rendimientos del trabajo no deben tributar en el IRPF porque tienen una finalidad social, compensatoria o protectora, o bien porque se trata de cantidades destinadas a cubrir necesidades básicas de los trabajadores o de su familia.

Por ejemplo, en el caso de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, se considera que una parte de la cantidad percibida está destinada a cubrir la pérdida de empleo y la necesidad de buscar otro trabajo, por lo que se establecen límites de exención que varían según la antigüedad del contrato, con un máximo de 180.000€.

En otros casos, como en las becas públicas, se considera que no tienen una finalidad lucrativa ni retributiva, sino que están destinadas a cubrir las necesidades básicas de los estudiantes. Por este motivo y con el objetivo de apoyar y fomentar el acceso a la educación de los estudiantes, especialmente aquellos que se encuentran en situaciones económicas desfavorables, se establece la exención de determinadas becas.

Entre los rendimientos del trabajo exentos se pueden destacar:

- Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador que no superen los límites establecidos por la legislación laboral (45 días de salario por año trabajado hasta un máximo de 42 mensualidades para contratos anteriores al 12 de febrero de 2012, y 33 días de salario por año trabajado hasta un máximo de 24 mensualidades para contratos posteriores a esa fecha), con un máximo de 180.000€.
- Las prestaciones de la baja por maternidad o paternidad.
- Las becas públicas para cursar estudios.
- Las prestaciones de la Seguridad Social o de las entidades que la sustituyan por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez[9].

[9] Si a un contribuyente se le concede una prestación de invalidez procedente de Suiza, con un grado de discapacidad del 70 por 100, gozará de exención si el grado de incapacidad puede equipararse a la incapacidad absoluta o gran invalidez y la entidad extranjera que la satisface es sustitutoria de la Seguridad Social (DGT V0180-18). La aplicación de la exención de la pensión de jubilación por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez a una pensión extranjera exige una equiparación por parte del Instituto Nacional de Seguridad Social (sentencia del Tribunal Supremo, de 14 de marzo de 2019, Recurso nº 6740/2017).

- Algunas retribuciones en especie, como el seguro de enfermedad, hasta el límite establecido por la ley.

Indemnizaciones laborales por despido o cese del trabajador

Si a lo largo del año ha cobrado una indemnización derivada de un despido calificado como improcedente, no tendrá que declarar la cuantía percibida si no supera la indemnización obligatoria por la normativa laboral o por la reguladora de la ejecución de sentencias y, en todo caso, 180.000€. Si el importe es superior, deberá imputar el exceso como renta del trabajo, pero podrá atenuar la tributación aplicando una reducción del 30 por 100, con un límite de 300.000€, si trabajó en la empresa que ahora le despide durante, al menos, 2 años[10] (DGT V1749-18).

Para disfrutar de esta exención es necesario que exista una efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presume[11], salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando, en los 3 años siguientes al despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla. Se podrá acreditar, mediante cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, que en su día se produjo dicha desvinculación (DGT V3234-19).

Además, las indemnizaciones por despido establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato no gozan de exención. Aplican la exención las indemnizaciones acordadas ante el servicio administrativo como paso previo al inicio de la vía judicial social, porque no derivan de un pacto, convenio o contrato. En el supuesto de una indemnización por despido objetivo estaría exenta sin pasar por el SMAC (DGT V2067-24).

A tener en cuenta

- ✓ En los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario, existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de 6 mensualidades, y esa cuantía de la indemnización está exenta, con el límite de 180.000€ (sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2019, Recurso nº 2727/2017).

- ✓ En el caso de que la indemnización sea percibida por un administrador que simultanea el cargo con labores de alta dirección, el TEAC, basándose en sentencias del Tribunal Supremo, modifica su criterio anterior. La nueva doctrina establece que la mera existencia de un vínculo mercantil no es suficiente para descartar la relación laboral especial de alta dirección. Por lo tanto, es posible que una parte de la indemnización por cese derivada de dicha relación laboral pueda acogerse a la exención fiscal prevista en la normativa del impuesto. Este cambio de criterio implica que, en casos donde coexistan ambas relaciones (mercantil y laboral), se deba analizar detalladamente la naturaleza de las

[10] Aunque la reducción por obtención de rendimientos del trabajo con un período de generación superior a 2 años queda condicionada a la no obtención de otros rendimientos del trabajo con período de generación superior a 2 años a los que se hubiera aplicado la reducción en los 5 períodos impositivos anteriores, esta norma no se aplica a los rendimientos derivados de la extinción de la relación laboral.

[11] Para que se presuma que no se ha producido la efectiva desvinculación basta con que el trabajador vuelva a prestar servicios en la empresa, y no es necesario que se aprecie una finalidad defraudatoria (Resolución del TEAC de 22 de abril de 2021, nº 2016/2020).

funciones desempeñadas y las circunstancias del cese para determinar la aplicabilidad de la exención fiscal a las indemnizaciones correspondientes, en contraposición con criterios anteriores, donde se argumentaba que la relación mercantil de los administradores prevalece sobre cualquier vínculo laboral, según la denominada "teoría del vínculo", lo que suponía que las indemnizaciones por cese no podían beneficiarse de la exención (Resolución TEAC de 18 de diciembre de 2023, nº 2059/2020).

- ✓ La Administración puede calificar el tipo de relación laboral existente entre el trabajador y la entidad para la cual trabajaba (común o especial de alta dirección, laboral o mercantil), a efectos de determinar si la indemnización por despido puede beneficiarse de la exención (Resoluciones del TEAC de 8 de junio de 2017, nº 3737/2014; y de 10 de julio de 2019, nº 3934/2017).

- ✓ No está exenta la indemnización que percibe un trabajador por resolución contractual si el contrato de trabajo aún no había entrado en vigor (DGT V0637-16). Tampoco la percibida por no aceptar la reincorporación en el puesto que se ofrece a un trabajador después de una excedencia (DGT V2546-19).

- ✓ Si un trabajador empieza a trabajar en una empresa que forma parte de un grupo y, después, en otra del mismo grupo, que es la que despide al trabajador, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo –entre otras puede citarse la sentencia de 16 de marzo de 1999–, en estos casos de subrogación, legal o convencional en la posición del empresario, para determinar el número de años de servicio se debe computar no solo lo trabajado para la nueva empresa, sino también para la antigua (DGT V0324-21).

- ✓ En caso de extinción de un contrato de alta dirección por modificación sustancial de las condiciones laborales, la indemnización no goza de exención (Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2022, nº 3446/2019).

- ✓ Es necesario que se produzca el cese del trabajador o despido, siempre de acuerdo a la normativa laboral, no siendo aplicable en los supuestos de extinción de la relación laboral por finalización del tiempo convenido u obra, a pesar de que el contribuyente tuviera derecho a la percepción de una cantidad monetaria en concepto de indemnización (DGT V1504-24).

Prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único

Están exentas, cualquiera que sea su importe, las prestaciones por desempleo cuando se perciban en la modalidad de pago único, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades previstas en la normativa correspondiente.

El disfrute de la exención está condicionado al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de 5 años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiese integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso de trabajador autónomo.

A tener en cuenta

- ✓ Si ha percibido una prestación por desempleo en la modalidad de pago único y, antes del transcurso de 5 años desde el momento de la percepción, se ha dado de baja de la actividad o ha dejado de formar parte de la sociedad o cooperativa laboral, incumpliendo así el plazo de mantenimiento, deberá incluir en esta declaración la prestación por desempleo. A estos efectos, no podrá aplicar la reducción del 30 por 100 por período de generación superior a 2 años, pues la normativa de la Seguridad Social establece en 720 días el período máximo de esta prestación (DGT V1534-19).

- ✓ No existe mantenimiento de la actividad como trabajador autónomo durante un plazo de 5 años en el supuesto de un contribuyente que empezó la actividad mediante una comunidad de bienes y cesó ésta en el desarrollo de la actividad antes del transcurso de los 5 años, aunque el contribuyente continuara como socio y administrador de una sociedad limitada que desarrolla la misma actividad (DGT V0920-12).

- ✓ Están exentas las prestaciones percibidas por desempleo en la modalidad de pago único, incluyendo las subvenciones que consistan en el abono del 100 por 100 de la aportación del trabajador a las cotizaciones al correspondiente régimen de la Seguridad Social (DGT V1403-17).

- ✓ Si piensa solicitar la prestación por desempleo en pago único y jubilarse antes del transcurso del plazo de 5 años que exige la norma, sepa que incumplirá el requisito y, por tanto, perderá la exención (DGT V1003-21).

Trabajos realizados en el extranjero (régimen de expatriados)

Si en este ejercicio fue residente y trabajó fuera de España en uno o varios países, no tendrá que declarar la totalidad del sueldo percibido, pues estará exenta la parte correspondiente a los días trabajados en el extranjero, con un límite máximo de 60.100€. Será así siempre que en los territorios en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a nuestro IRPF (sirve que exista Convenio para evitar la doble imposición) y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Tenga en cuenta que, si el pagador no ha considerado la parte de la retribución exenta a la hora de determinar las retenciones y, en consecuencia, le han retenido por todo el sueldo, reflejándolo así a través del modelo 190, es posible que la Administración tributaria le requiera para probar que efectivamente su empresa le desplazó al extranjero y que se cumplen los requisitos de la exención. En estos casos es recomendable que el trabajador se guarde cualquier prueba que justifique la realidad de los desplazamientos.

Esta exención es compatible con el régimen de dietas y asignaciones de viaje, pero incompatible con el régimen de excesos[12] (DGT V0333-10). Además, si el

[12] Este régimen permite no tributar por el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

desplazamiento dura más de 9 meses en el mismo municipio, no se podrá aplicar el régimen de dietas por lo que podría interesar aplicar el régimen de excesos en lugar del régimen de expatriados.

A tener en cuenta

- ✓ A efectos de realizar el cálculo proporcional de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se tomará en el denominador el número total de días del año en el caso de que durante todo el año natural haya existido relación de ajenidad con el pagador de los citados rendimientos. En caso contrario, se deberá atender al tiempo de prestación del servicio con el citado pagador durante el período impositivo analizado (Resolución del TEAC nº 8685/2023, de 19 de julio de 2024).

- ✓ En caso de un contribuyente, residente fiscal en España, que va a trabajar como tripulante de un crucero de pasajeros llevando a cabo el trabajo completamente en el extranjero, sí resulta aplicable la exención, ya que los trabajos se realizan en territorios con los que España tiene suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que contiene cláusula de intercambio de información -Estados Unidos, Méjico y Japón- (DGT V1036-23).

- ✓ Según interpreta el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en sentencia de 24 de junio de 2019, Recurso nº 64/2018, la aplicación de la exención constituye una opción tributaria que debe ejercitarse en el plazo reglamentario de declaración y no podrá modificarse una vez transcurrido dicho plazo. En consecuencia, deberá valorar si en esta declaración le compensa más optar por el régimen de excesos o por la aplicación de esta exención.

- ✓ Si trabajó hasta octubre para una empresa española y durante los meses de noviembre y diciembre estuvo contratado por una empresa extranjera (sin relación alguna con la empresa española) para realizar servicios en el extranjero, podrá aplicar la exención si se cumplen los requisitos. Es decir, no es necesario que una empresa española le desplace al extranjero (DGT V2841-19). Sin embargo, sí es necesario que se produzca un desplazamiento, pues la exención no se aplica a un contribuyente que reside en España prestando sus servicios por teletrabajo desde aquí para una empresa con sede en el extranjero (DGT V1780-20).

- ✓ El Tribunal Supremo, en sentencia de 22 de marzo de 2021, Recurso nº 5596/2019, considera que la expresión "trabajos" utilizada en el precepto no se extiende a las actividades propias de la participación en Consejos de Administración; esto es, la expresión "trabajos" debe entenderse limitada a las retribuciones derivadas del trabajo personal en el seno de una relación de carácter laboral o estatutaria. En su sentencia de 20 de junio de 2022, Recurso nº 3468/2020, el Alto Tribunal interpreta que no puede, por principio, rechazarse la aplicación de la exención sin esclarecer qué clase de trabajos son los realizados en el extranjero. Solo en caso de que el trabajo desarrollado por el contribuyente no sea ejecutivo o laboral común, podría ponerse en tela de juicio la aplicación de la exención.

- ✓ La Administración interpreta que no puede aplicar este incentivo el socio de una cooperativa de trabajo asociado porque su relación con la cooperativa es societaria y no laboral (DGT V1992-15).

- ✓ Según interpreta el Tribunal Supremo en sentencia de 25 de febrero de 2021, Recurso nº 1990/2019, computan como rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España. En el mismo sentido, DGT V0491-24.

- ✓ No hay inconveniente en que exista una pluralidad de beneficiarios en relación con la prestación de los servicios del trabajador, siempre que uno de ellos sea la entidad no residente para la que se prestan los servicios (Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2021, nº 7022/2019).

- ✓ Esta exención se aplica a los rendimientos percibidos por trabajadores destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último (sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de marzo de 2019, Recurso nº 3774/2017). En este sentido, un contribuyente que trabaja para la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) como responsable de programas en un país extranjero, dentro de la Oficina Técnica de Cooperación que forma parte de la Embajada de España en ese país, puede aplicar la exención, ya que el contribuyente está prestando servicios a diversas administraciones y entidades de ese país. Es decir, el beneficiario final de los servicios son esas administraciones y entidades del país extranjero (Resolución del TEAC nº 4219/2021, de 30 de enero de 2023).

- ✓ En el caso de empleados públicos prestando servicios en organismos internacionales en el extranjero debe acreditarse para aplicar esta exención una ventaja o utilidad específica que vaya más allá de la ventaja o utilidad derivada de las funciones propias de pertenencia a la organización internacional y la realización de un trabajo específico que trascienda a las actividades o trabajos inherentes a la mera condición de miembro de la organización internacional (Resolución del TEAC nº 7196/2023, de 19 de julio de 2024).

- ✓ Se aplica la exención a los militares españoles que se hallen destinados como integrantes de la Fuerza Provisional de Naciones Unidas en el Líbano (UNIFIL), pese a ser un paraíso fiscal, por no resultar opaca la tributación de dichos rendimientos del trabajo para la Administración Tributaria y no existir ningún riesgo de evasión fiscal. También se aplica la exención a los tripulantes de buques de guerra de la Armada Española que naveguen en aguas internacionales en el marco de operaciones de la OTAN (Tribunal Supremo, sentencias 432/2025 de 10 de abril de 2025, 456/2025 de 21 de abril de 2025 y 455/2025 de 21 de abril de 2025).

- ✓ Los rendimientos del trabajo exentos en virtud de este beneficio fiscal no tienen la consideración de rentas exentas con progresividad (DGT V2605-15).

- ✓ Se puede aplicar la deducción por doble imposición internacional por la parte que supere los 60.100€ (DGT V2816-10).

- ✓ Cuando un contribuyente aplica la exención por trabajos realizados en el extranjero basándose en el certificado de su empresa, que no practicó retenciones por considerar aplicable dicho beneficio, no cabe apreciar culpabilidad y, en consecuencia, debe excluirse la imposición de sanción (Tribunal Supremo, sentencia 757/2025, de 13 de junio de 2025).

EJEMPLO

Sofía, ingeniera, trabaja en una empresa que monta radares. Ha sido trasladada para supervisar los montajes en el año 20xx a un total de 4 países (todos ellos tienen Convenio con España o impuesto análogo al IRPF). Las dietas satisfechas han sido de 90€ por día. Su retribución anual es de 42.000€.

	Cliente	**País**	**Ida**	**Vuelta**	**Días**
	X	Costa Rica	08/02/20xx	23/02/20xx	16
	Y	Albania	17/05/20xx	07/06/20xx	22
	Z	Austria	21/09/20xx	26/09/20xx	6
	M	Italia	06/10/20xx	14/10/20xx	9
Total					**53**

Total días en el extranjero	53
Exención 7.p)	6.098,00€
(42.000 x 53/365)	
Dietas exceptuadas de gravamen	4.770,00€
(90€ x 53 días)	
Renta bruta del trabajo a imputar en IRPF	35.902,00€

Dietas y asignaciones para gastos de viaje

En principio las dietas se consideran rendimientos del trabajo sujetos a tributación, excepto las cuantías satisfechas por la empresa por los gastos de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, siempre que respeten los límites que establece el Reglamento.

Los gastos de alojamiento y de locomoción deben estar justificados. Si el transporte se realiza en vehículo particular, la cuantía exenta es el resultado de multiplicar 0,26€ por los kilómetros recorridos. Los gastos de manutención no es preciso justificarlos, basta con probar la realidad del desplazamiento fuera del municipio donde se sitúa el centro de trabajo, y se exoneran determinadas cuantías, independientemente del gasto que realmente se haya producido.

Cuando a un trabajador se le destina a un municipio por un período de tiempo que, en principio, va a exceder de 9 meses, no se le puede aplicar este régimen de exoneración de dietas, sin que el cómputo de los 9 meses se interrumpa el 31 de

diciembre. Por otra parte, ese período de tiempo solo se considera respecto del mismo municipio, y nunca se entenderá que se excede dicho plazo si no se pernocta en el municipio al que se va a trabajar (DGT V2945-15).

También estarán exceptuadas de gravamen las cantidades que se abonen con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que dicho traslado exija el cambio de residencia y correspondan, exclusivamente, a gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres.

Gastos de locomoción	Vehículo propio	Transporte público
	0,26 euros por Km + gastos de autopista y parking	Lo justificado

Gastos de estancia y manutención			
		ESPAÑA	EXTRANJERO
PERNOCTANDO	GASTOS DE ESTANCIA CON CARÁCTER GENERAL	EL IMPORTE DE LOS GASTOS QUE LO JUSTIFIQUEN	
	GASTOS DE ESTANCIA (CONDUCTORES DE VEHÍCULOS DE TRANSPORTE DE MERCANCIAS POR CARRETERA SIN JUSTIFICACIÓN DE GASTOS)	15,00 euros/día	25,00 euros/día
	GASTOS DE MANUTENCIÓN	53,34 euros/día	91,35 euros/día
no necesitan justificación			
		ESPAÑA	EXTRANJERO
SIN PERNOCTAR	MANUTENCIÓN, CON CARÁCTER GENERAL	26,67 euros/día	48,08 euros/día
	MANUTENCIÓN (PERSONAL DE VUELO) (Si en un mismo día se produjeran desplazamientos en territorio español y al extranjero, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados)	36,06 euros/día	66,11 euros/día

EJEMPLO

Un trabajador fue trasladado de su puesto de trabajo de Huesca a Segovia. Como consecuencia del traslado se le abonan las siguientes cantidades:

- Alquiler de la casa en Segovia	550€
- Compensación de gastos (por convenio colectivo)	2.000€
- Gastos de locomoción durante el traslado	250€
- Gastos de traslado de mobiliario y enseres	1.300€
	4.100€

Los importes abonados en concepto de gastos de locomoción y por el traslado de muebles y enseres son las únicas cantidades exceptuadas de gravamen. Tributación: (4.100 – 250 – 1.300)

A tener en cuenta

- ✓ Si ha recibido cantidades por gastos de locomoción, manutención, transporte de mobiliario y enseres con motivo del traslado de puesto de trabajo a un municipio distinto, no tributará por ellas siempre que el traslado exija el cambio de residencia.

- ✓ Los administradores o miembros del Consejo de Administración no tendrán derecho a aplicar la exención por las dietas que perciban en el desempeño de

las tareas que les corresponden como tales. En cambio, sí podrán aplicar dicho régimen a aquellas dietas que viniesen impuestas por su relación laboral con la sociedad. Se tendrá que analizar el origen o causa de las dietas (Resolución del TEAC nº 1475/2024, de 30 de enero de 2025).

- ✓ En el caso de un conductor que en el mismo día soporta gastos de manutención, parte en territorio nacional, y parte en territorio internacional, se cuestiona qué límite exceptuado de gravamen se aplicaría para dichos días (desplazamiento dentro del territorio español o extranjero o ambas). El Centro Directivo interpreta que se aplicarán los límites diarios de manutención por desplazamiento al extranjero (DGT V1508-24).

- ✓ Si la empresa se limitara a reembolsar los gastos en que el socio ha incurrido, sin que pueda acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso las cuantías percibidas estarían plenamente sometidas al impuesto y a su sistema de retenciones (DGT V1526-16).

- ✓ Sobre la cuestión de quién tiene que aportar las pruebas de las dietas y de los gastos de manutención y estancia, el TEAC, en Resolución de 6 de noviembre, nº 3972/2018, ha interpretado que corresponde al trabajador justificar los gastos de locomoción (cuando se utilice transporte público), así como los de estancia, aparcamiento o peaje. No obstante, si esas pruebas estuvieran en poder de la empresa, antes de regularizar al trabajador, la Administración deberá intentar recabarlas de la empresa. Por su parte, a la empresa le corresponde justificar los gastos de locomoción mediante uso de vehículo privado, así como los gastos de manutención, pues es ella a la que ha de acreditar que el desplazamiento obedece a razones laborales y de desarrollo de su actividad económica.

  Aunque la Administración acreditase que la relación entre la empresa y el trabajador fuera tal que le permitiera el acceso pleno a las pruebas requeridas para justificar la exoneración de gravamen de las dietas, el Tribunal Supremo, en sentencia de 22 de julio de 2021, Recurso nº 7485/2019, interpreta que la condición de administrador del perceptor de la dieta no determina que sea éste el que deba acreditar la realidad de los desplazamientos o de los gastos de manutención y estancia.

- ✓ El Tribunal Supremo, en sentencia de 29 de enero de 2020, Recurso nº 4258/2018, se ha pronunciado acerca de los gastos de manutención. Por un lado, zanja un problema creado cuando la Administración pretendía que el empleado tuviera que justificar que efectivamente ha gastado (que aportara justificante del gasto), y esto no es así: puede cobrar la media dieta de 26,67€ en un desplazamiento sin pernocta y no haber satisfecho ningún importe. Por otro lado, por el principio de disponibilidad y facilidad probatoria, se desplaza la carga de la prueba de los gastos de manutención a la Administración.

- ✓ Una entidad deportiva sin ánimo de lucro que satisface a los voluntarios que colaboran con ella, por gastos de desplazamiento, un importe fijo de 10€ por

día de colaboración, se plantea si las cantidades tienen la consideración de dietas exentas. Si la entidad reembolsase a los voluntarios los gastos en los que hubiesen incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y estos no acreditasen que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abonase una cantidad para que estos decidan libremente cómo asignarla, estaríamos en presencia de una renta dineraria sometida al impuesto, no ante una dieta exenta (DGT V2366-21).

Prestación por maternidad o paternidad

Se recogen entre las exenciones las prestaciones por maternidad, incluyendo también las de paternidad percibidas de la Seguridad Social, las prestaciones, para iguales situaciones, reconocidas a profesionales por mutualidades que actúen como alternativa a la Seguridad Social y, además, para que no exista un trato discriminatorio, se regula la exención de las retribuciones percibidas por los empleados públicos en los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad en situaciones idénticas a las que dan derecho a las percepciones por maternidad y paternidad de la Seguridad Social, siempre dentro de los límites máximos de estas últimas.

A tener en cuenta

- ✓ Están exentas las prestaciones por paternidad, permisos por parto, adopción o guarda y paternidad de los empleados públicos y las prestaciones percibidas por los profesionales de las mutualidades de previsión social (DGT V0130-19).

- ✓ Podrá acogerse a la exención un empleado público que comparte el permiso por parto con su esposa, percibiendo durante dicho permiso su retribución correspondiente (DGT V0135-19).

- ✓ Las retribuciones percibidas por un funcionario durante el disfrute del permiso recogido en el artículo 49.c) del Estatuto Básico de los Empleados Públicos, estarán exentas de tributación. Ahora bien, las retribuciones que pueda percibir durante un permiso adicional al anterior, previsto por la normativa de su Administración empleadora (como el permiso al que se refiere el contribuyente, que añade al permiso señalado anteriormente 8 semanas más) no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo exentos (DGT V1823-21).

Becas públicas y becas concedidas por entidades sin fines lucrativos

Se encuentran exentas las becas públicas y las concedidas por entidades a las que se le aplican los beneficios del mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados en todos los niveles y grados del sistema educativo, cuando la concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria. El importe de la beca exenta alcanzará una dotación económica máxima, con carácter general, de 6.000€ anuales.

A tener en cuenta

- ✓ Las cantidades que los Ayuntamientos destinan a que el alumnado, matriculado en centros públicos y concertados que cursan Enseñanza Obligatoria o Formación Profesional Básica, adquiera libros de texto y material escolar puede considerarse beca pública y, como tal, se encontrará exenta siempre que su concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria (DGT V1049-17).

- ✓ Las ayudas concedidas por un Ayuntamiento destinadas a la escolarización de niños en guarderías, cuyo servicio se preste mediante contrato de concesión de obra pública, se pueden considerar becas públicas exentas para cursar estudios reglados, ya que así se considera la educación infantil (DGT V1955-17).

- ✓ Un premio extraordinario de educación secundaria obligatoria al rendimiento académico no está comprendido en el concepto de beca, en el sentido de que no se trata de una cantidad percibida para cursar estudios reglados ni para la investigación, por lo que no puede quedar amparado por la exención, tributando como rendimiento del trabajo (DGT V1977-18).

Anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial

Los hijos, perceptores de este tipo de prestaciones, no tributan por ellas. El progenitor que las satisfaga y no tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, aplicará las escalas del impuesto separadamente al importe de las anualidades por alimentos a los hijos y al resto de la base liquidable general, siempre que el importe de las anualidades sea inferior al importe de la base liquidable.

A partir del 1 de enero de 2026 se incluyen en la exención las fijadas en los convenios reguladores a que se refiere el artículo 90 del Código Civil formalizados ante letrado de la Administración de Justicia o en escritura pública ante notario, incorporando en la ley del impuesto el criterio administrativo que ya resultaba aplicable.

A tener en cuenta

- ✓ La incidencia en la tributación de las anualidades por alimentos satisfechas en favor de los hijos vendrá determinada por la fecha de la sentencia judicial que las establece, es decir, las que se satisfagan a partir de esa fecha, y ello con independencia de que estas anualidades se vinieran abonando de común acuerdo entre ambos excónyuges con anterioridad a la fecha de la sentencia (DGT V2740-17).

4.3.2. Reglas de imputación temporal de los rendimientos del trabajo

Con carácter general, los rendimientos del trabajo se imputan al período en que sean exigibles por su perceptor. No obstante, cuando se perciban rentas del trabajo en períodos impositivos distintos al momento en que fueron exigibles, por ejemplo, cuando se reciben indemnizaciones, atrasos, salarios de tramitación, etc., hay que tener cuidado con el ejercicio al que procede imputarlos. En este sentido, cuando la determinación del derecho a la percepción de la renta, o su cuantía, se encuentren pendientes de resolución judicial, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que la sentencia adquiera firmeza[13].

Además, cuando se perciban atrasos, estos se imputarán al período en que fueron exigibles mediante la presentación de una autoliquidación complementaria, teniendo de plazo para su presentación desde el momento del cobro hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaración por el impuesto, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Si estos atrasos se encuentran pendientes de resolución judicial y se cobran en un ejercicio posterior al de firmeza de la sentencia, se imputarán a este último período a través de una autoliquidación complementaria, entre el momento del cobro y el final del inmediato siguiente plazo de declaración.

A tener en cuenta

- ✓ En los casos en los que las rentas del trabajo no son satisfechas en el ejercicio en que resultan exigibles, el trabajador no puede, en dicho ejercicio, y en tanto los atrasos sigan sin pagarse por el empleador, deducir las retenciones correspondientes a tales rentas aunque el importe de las retenciones hubiera sido ingresado en la Hacienda Pública (Resolución del TEAC, de 10 de febrero de 2020, nº 1057/2019).

- ✓ Si su empresa le abona, durante el plazo de pago voluntario de esta declaración, salarios de tramitación fijados por sentencia firme en 2025, deberá declararlos en la propia autoliquidación de 2025, que es cuando la resolución judicial adquirió firmeza (DGT V5382-16). Si los percibiera una vez cerrado el plazo para declarar 2025, deberá presentar declaración complementaria de ese ejercicio desde la fecha en que los percibió hasta el final del plazo para declarar Renta 2026.

- ✓ Si mediante sentencia judicial firme de 2025 se le reconoce el derecho a cobrar "bonus" correspondientes a los años 2014 y 2015, cantidades que percibe en 2025, la imputación de estas rentas procede hacerla en la Renta 2025. Por tanto, y teniendo en cuenta que los "bonus" se han reconocido por sentencia en el año 2025, será en la declaración de este ejercicio en la que se incluyan, y ello con independencia de que en los años 2014 y 2015 el contribuyente estuviera acogido al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (DGT V0722-18).

[13] Se aplica la regla de imputación temporal especial de las sentencias en caso de laudos arbitrales, también cuando adquieran firmeza (DGT V0127-19).

- ✓ Si ha sido el FOGASA quien le ha abonado alguna renta con retraso, deberá imputarla en el período de su exigibilidad, presentando una autoliquidación complementaria, teniendo de plazo para ello hasta el final del plazo de declaración por el impuesto inmediato siguiente, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno (DGT V0468-15). Si lo que satisface el FOGASA es un importe determinado por sentencia judicial, se ha de imputar al período en el que la misma adquirió firmeza.

- ✓ Si por sentencia se le reconoce a un trabajador ya fallecido una indemnización por despido improcedente que no esté totalmente exenta y, el correspondiente importe se le abona 3 años más tarde por el FOGASA, los herederos tendrán que presentar, hasta el final del siguiente plazo de declaración después del cobro, complementaria del IRPF del fallecido por el año en que murió, entendiéndose que los herederos adquirieron el derecho de cobro en el momento en el que se dictó la sentencia firme (DGT V0240-17 y DGT V3475-20), presentando la complementaria en el plazo que media entre la percepción y el fin del siguiente plazo voluntario de autoliquidación.

- ✓ En caso de un contribuyente, médico de profesión, que percibe en 2025 unos atrasos (años 2013 a 2020) por el reconocimiento del Grado IV de Carrera Profesional, deberá imputar al período impositivo 2025 el complemento retributivo reconocido por resolución administrativa de ese mismo año, pues cabe considerar que es en aquel período (2025) cuando se produce su exigibilidad, ya que no es hasta ese momento de reconocimiento administrativo de grado profesional cuando surge el derecho a percibir el complemento correspondiente a esos años, sin perjuicio de que se pueda aplicar la reducción del 30 por 100 por rendimientos generados en más de 2 años, si se cumplen los requisitos (DGT V0322-21).

- ✓ Si un trabajador ha tenido que devolver retribuciones a su empresa en 2025, que cobró en exceso en un ejercicio anterior, deberá solicitar la rectificación de la autoliquidación de ese año para que se le devuelva lo que pagó indebidamente por las mismas (DGT V0135-20).

- ✓ Si se produce el reconocimiento de pensión por decisión judicial a un trabajador fallecido, los herederos tendrán que presentar declaración complementaria del período impositivo en el que se produjo el fallecimiento del causante incorporando esos rendimientos, realizándose su presentación en el plazo existente entre la fecha de su percepción y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por este impuesto (DGT V3475-20).

- ✓ Se plantea al Centro Directivo la posible prescripción de los atrasos. Contesta que al tratarse de rendimientos del trabajo percibidos en períodos impositivos distintos a los de su exigibilidad, los plazos de presentación de las autoliquidaciones son los que la Ley del Impuesto establece y, por lo tanto, no pueden considerarse prescritos (DGT V1074-20).

- ✓ En cuanto a la imputación temporal de unos incrementos retributivos del personal al servicio del sector público, se imputarán en el ejercicio en que se producen las circunstancias que determinan su exigibilidad: aprobación del

incremento por Acuerdo del consejo de ministros y publicación en el BOE (DGT V0378-24).

4.3.3. Gastos deducibles

Los gastos deducibles de los rendimientos del trabajo son exclusivamente los siguientes:

- Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.
- Las detracciones por derechos pasivos.
- Las cotizaciones a colegios de huérfanos o entidades similares.
- Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite de 500€ anuales.
- Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300€ anuales.
- 2.000€ en concepto de otros gastos. Este último gasto se incrementará en 2.000€ adicionales en caso de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio.
- Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará la cuantía del punto anterior en 3.500€. Dicho incremento será de 7.750€ para las personas con discapacidad que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

A tener en cuenta

✓ Los gastos satisfechos a la Seguridad Social de otro país pueden considerarse gastos deducibles a los efectos de calcular el rendimiento neto del trabajo (DGT V2246-18). Los empleados de sociedades extranjeras que trabajan en remoto y no tienen retenciones a cuenta del IRPF en su nómina, respecto de las cotizaciones a sistemas extranjeros, como el italiano, se consideran deducibles si están vinculadas directamente con los rendimientos declarados y, por tanto, los rendimientos que el contribuyente debe declarar en España son los importes brutos reflejados en las nóminas, ajustados por los gastos deducibles, incluida la Seguridad Social italiana. (DGT V2214-24).

✓ Si una sociedad paga las cuotas del seguro de autónomos (RETA) del administrador de la misma, declarando la sociedad en el modelo 190 el importe del pago de las cuotas del RETA como retribución en especie del administrador, dichas cuotas tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación de los rendimientos netos del trabajo (DGT V0067-19). Si las cuotas corren a cargo del administrador y el cargo es gratuito, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencia de 14 de abril de 2019, Recurso nº 916/2018, interpreta que no se puede deducir el gasto, pues no se ha obtenido ningún rendimiento íntegro del trabajo al que se le pueda vincular dicho gasto.

- ✓ Las cotizaciones al Convenio Especial con la Seguridad Social tendrán el tratamiento de gastos fiscalmente deducibles de los rendimientos del trabajo (DGT V1741-17).

- ✓ Los gastos de defensa jurídica de un procedimiento judicial iniciado en un ejercicio y finalizado en otro, deben imputarse al período impositivo de su exigibilidad, con el límite de 300€ anuales, y ello con independencia de la imputación temporal que pudiera corresponder a los ingresos reclamados (DGT V2039-17). El importe de los gastos de defensa jurídica deducibles incluye el IVA (DGT V0139-22).

- ✓ En el supuesto de que la colegiación fuese obligatoria para el contribuyente para el desempeño de su trabajo, serán deducibles las cuotas colegiales satisfechas, alcanzando también a los importes pagados con motivo de la inscripción del contribuyente en dicho colegio profesional, y con el límite de 500€ anuales (DGT V2226-20). Las cuotas satisfechas por un abogado por su colegiación en Italia se considerarán gasto deducible siempre que la colegiación sea obligatoria para prestar los servicios laborales que el contribuyente presta a su empleador (DGT V0191-17).

- ✓ Los jubilados también pueden deducirse las cuotas sindicales (DGT V1506-21).

- ✓ No tienen la consideración de gastos deducibles los gastos de internet en los que incurre el trabajador cuando teletrabaja en su domicilio (DGT V1635-21).

- ✓ Los contribuyentes desempleados e inscritos en una oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual, siempre que el nuevo puesto de trabajo exija el cambio de dicha residencia, podrán deducir 2.000€ adicionales en concepto de otros gastos en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. En el caso de una contribuyente que aprueba una oposición que le exige el cambio de residencia, podrá aplicar este gasto adicional siempre que la inscripción en la oficina de empleo se hubiera producido antes de la publicación de la relación de aspirantes aprobados en las pruebas selectivas para el ingreso en el cuerpo que le corresponda como funcionaria de carrera (DGT V1194-18). Ahora bien, este mayor gasto no puede aplicarse si en el ejercicio no se obtienen ingresos derivados de la aceptación del puesto de trabajo por el que se tuvo que cambiar de residencia (DGT V2317-20).

- ✓ La aceptación de un puesto de trabajo en un ejercicio en el que no se llega a adquirir la residencia fiscal en España, no impide aplicar el incremento del gasto por movilidad geográfica en el ejercicio siguiente (DGT V2352-20).

- ✓ No resulta de aplicación el gasto adicional por movilidad geográfica cuando no hay cambio de residencia por realizarse el trabajo a distancia (DGT V2151-22).

- ✓ Para aplicar el mayor gasto deducible por movilidad geográfica en los rendimientos del trabajo, los funcionarios de carrera deben haberse inscrito como demandantes de empleo antes de tomar posesión del puesto. Si el

proceso selectivo exige un curso o período de prácticas previo, la inscripción debe realizarse antes de iniciar dichos cursos o prácticas (DGT V0375-25).

- ✓ A efectos del incremento de 3.500€ en concepto de otros gastos deducibles de los rendimientos del trabajo para trabajadores activos con discapacidad, en relación a 2 cónyuges que tributan conjuntamente, uno de ellos discapacitado, operará como límite el rendimiento íntegro del trabajo del cónyuge con discapacidad (DGT V0079-18).

- ✓ El gasto adicional por trabajador en activo discapacitado no debe prorratearse cuando el reconocimiento se produce durante el ejercicio, sino aplicarse únicamente a los rendimientos del trabajo obtenidos como trabajador activo con discapacidad, hasta su total compensación, sin afectar al resto de rendimientos del mismo período (TEAC, Resolución nº 1351/2024, de 22 de abril de 2025).

4.3.4. Reducciones

La normativa establece la aplicación de reducciones en distintos supuestos:

- La reducción por rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
- El régimen transitorio de la reducción aplicable a las prestaciones de sistemas de previsión social.
- La reducción por obtención de rendimientos del trabajo para los contribuyentes con rentas más bajas.
- Reducción sobre rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional.

Rendimientos con período de generación superior a 2 años

Los rendimientos cuyo período de generación es superior a 2 años plantean el problema de que, al ser progresiva la tarifa del impuesto, resultarían peor tratados que aquellos otros que, aun siendo de la misma cuantía, se perciben de manera regular, año a año. Por este motivo les resulta de aplicación una reducción del 30 por 100 con carácter general si se perciben en un único período impositivo. La cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplica dicha reducción no podrá superar el importe de 300.000€ anuales.

Esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a 2 años cuando, en el plazo de los 5 períodos impositivos anteriores a aquel en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a 2 años, a los que hubiera aplicado la reducción, salvo aquellos derivados de la extinción de la relación laboral. De este modo, resulta necesario analizar la conveniencia de aplicar o no la reducción, en función de los rendimientos irregulares futuros que se espere percibir.

Tratándose de rendimientos procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral con un período de generación superior a 2 años que se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a

fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a 2.

A tener en cuenta

- ✓ Es posible aplicar la reducción del 30 por 100 por irregularidad a los rendimientos del trabajo en el caso de percepción de una cantidad a tanto alzado por "jubilación demorada" -complemento económico percibido de una sola vez por seguir trabajando después de llegar a la edad de jubilación- (DGT V0029-23).

- ✓ Si un trabajador percibió de su empresa un rendimiento notoriamente irregular al que aplicó la reducción por irregularidad, y 2 años después recibe un rendimiento generado en más de 2 años, sí podrá reducir este último, ya que la limitación para reducir, cuando se han reducido rendimientos de los 5 años anteriores, solo se aplica a los generados en más de 2 años (DGT V1572-18).

- ✓ Para que un "premio de jubilación" pueda disfrutar de la reducción, se exige una vinculación entre el premio percibido y la antigüedad en la empresa y, además, que el convenio colectivo, acuerdo, pacto o contrato en el que se haya establecido el premio supere también los 2 años (DGT V3669-15).

- ✓ No resulta de aplicación la reducción por irregularidad a la indemnización por cese de un miembro del Consejo de Administración, cuando la indemnización nace *ex novo* (Resolución del TEAC, de 14 de febrero de 2019, nº 5739/2015).

- ✓ Si su empresa incentiva la jubilación de los trabajadores, abonándoles una compensación por la extinción anticipada de la relación laboral, y usted tiene la posibilidad de acogerse a esta medida que su empresa le ofrece, tenga en cuenta que no podrá reducir esos rendimientos, pues no tienen un período de generación superior a 2 años, aunque la empresa exija -para acogerse al programa- un determinado número de años de servicio (sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de mayo de 2020, Recurso nº 6034/2017).

- ✓ Es aplicable la reducción a los rendimientos derivados del ejercicio de opciones sobre acciones concedidas a los empleados, siempre que el derecho se ejercite una vez transcurridos 2 años desde la concesión (DGT V2472-16).

- ✓ Si ha percibido un bonus en 2025 y desea reducir la tributación aplicando la reducción del 30 por 100 por rendimientos generados en más de 2 años, tenga en cuenta que no podrá aplicarla si en los 5 ejercicios anteriores ya aplicó esa reducción por otro rendimiento de similares características. No obstante, si por la cuantía del rendimiento prefiere aplicar la reducción en 2025 y desea eliminar la ya aplicada en un ejercicio anterior no prescrito, puede presentar una autoliquidación complementaria suprimiendo la reducción del ejercicio en que se practicó y aplicarla en el ejercicio 2025, ejerciendo su derecho a optar por la aplicación de la reducción en el ejercicio en que desee (DGT V0379-22). A estos efectos la reducción del 40 por 100 aplicable en caso de rescate de un plan de pensiones no se ve afectada por la limitación de los 5 años (DGT V0751-17).

EJEMPLO

Marta, economista asesora fiscal acreditada (EAFA) y especialista en derecho tributario, cobra en el año X un bonus de 10.000€ por objetivos conseguidos en más de 2 años. Sin embargo, en el ejercicio X-3 percibió otro bonus por el cual ya aplicó la reducción del 30% por rendimientos generados en más de 2 años (la cuantía de este bonus fueron 2.000€).

La ley del impuesto no permite aplicar la reducción dos veces en un período de 5 años. Sin embargo, hay que tener en cuenta el criterio administrativo que permite a Marta optar por aplicar la reducción en el ejercicio X o en el ejercicio X-3. Es decir, si Marta hace números y le resulta más favorable aplicar la reducción en el año X, puede hacerlo, presentando una complementaria del ejercicio X-3 suprimiendo la reducción aplicada en su día.

Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

Se consideran rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo exclusivamente los siguientes:

- Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes exentos.
- Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de la Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.
- Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.
- Las prestaciones por fallecimiento y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento.
- Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.
- Las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.
- Los premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

A tener en cuenta

✓ Será posible aplicar la reducción en caso de extinción voluntaria de la relación laboral, percibiendo a cambio una indemnización de mutuo acuerdo, al tratarse de un rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular, siempre que se impute en un único período impositivo (DGT V0676-18).

- ✓ El caso de compensación económica en único pago a satisfacer por la empresa a un antiguo empleado por la sustitución del complemento de pensión de los 5 años que le restan por percibir, corresponde con uno de los supuestos contemplados en el reglamento del impuesto como rendimientos notoriamente irregulares y, por tanto, siempre que la compensación se impute en un único período impositivo, sí le resultará aplicable la reducción del 30 por 100, debiendo tenerse en cuenta el límite del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción, que es de 300.000€. Ello es independiente de que en los 5 períodos impositivos anteriores a aquel en el que resulte exigible la compensación se hubiera aplicado la reducción a otros rendimientos del trabajo, pues la exclusión de la aplicación de la reducción sólo opera respecto a "los rendimientos que tengan un período de generación superior a 2 años" y no respecto a los rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (DGT V2068-20).

Rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional

A partir de 2025, se aplicará una reducción a los rendimientos obtenidos de manera excepcional que no generen el derecho a aplicar la reducción del 30 por 100[14], y que provengan de las siguientes rentas:

- La elaboración de obras literarias, artísticas o científicas.
- Por una relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales.
- Así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.

Cuando excedan del 130 por 100 de la cuantía media de los referidos rendimientos imputados en los 3 períodos impositivos anteriores, se reducirá en un 30 por 100 el citado exceso. La cuantía sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar los 150.000€.

Rescate de sistemas de previsión social

El rescate de un plan de pensiones en forma de capital puede disfrutar de una reducción del 40 por 100 sobre las prestaciones correspondientes a las primas satisfechas con anterioridad al año 2007. En cambio, si se rescata el plan en forma de renta, no se podrá aplicar dicha reducción (DGT V0033-18).

Para aprovechar plenamente la reducción del 40 por 100 se debe de comunicar a la gestora que lo que se desea rescatar en forma de capital son prestaciones que provienen de aportaciones realizadas hasta 31-12-06, y llevar a cabo el rescate en el ejercicio en que acaece la contingencia o en los 2 ejercicios siguientes.

Con efectos para el año 2025, la normativa que regula los Planes y Fondos de Pensiones permite que los partícipes de los planes de pensiones del sistema individual y asociado puedan disponer anticipadamente del importe de sus

[14] El 30 por 100 de reducción se aplica a los rendimientos íntegros cuando tengan un período de generación superior a 2 años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

derechos consolidados correspondiente a aportaciones realizadas con al menos 10 años de antigüedad, sin justificación alguna. A efectos de la aplicación de la reducción del 40 por 100, deberá considerarse que el supuesto de disposición anticipada acaece en el ejercicio en el que se cumpla el requisito de antigüedad de las aportaciones y, además, se haya solicitado la disposición anticipada expresamente por el partícipe (DGT V0201-25).

EJEMPLO

Pablo tiene un plan de pensiones desde el año 2005 por valor de 20.000€, que dejó de aportar en 2015 por tener poca rentabilidad y que desea rescatarlo por cuestiones de liquidez. Su salario anual asciende a 55.000€. Lo va a rescatar en forma de capital y las aportaciones correspondientes hasta 31 de diciembre de 2006 tienen un valor de 5.000€.

A partir del 1 de enero de 2025, será posible rescatar el plan de pensiones transcurridos 10 años desde las aportaciones, sin necesidad de justificar ninguna causa adicional más allá del tiempo transcurrido y no existirá tampoco un límite en la cantidad a rescatar.

Podrá aplicar la reducción del 40%:

Rendimientos íntegros: 55.000 + 60%/5.000 + 15.000 = 73.000€

Coste fiscal por el rescate del plan de pensiones = 7.254,88€

A tener en cuenta

- ✓ Si se ha jubilado en 2025 considere que, si no rescata el sistema de previsión antes de 31 de diciembre de 2027, perderá la reducción del 40 por 100, en caso de que tuviera derecho a la misma.

- ✓ Los herederos beneficiarios de las prestaciones de planes de pensiones tributan en todo caso en el Impuesto sobre la Renta, con la consideración de rendimientos del trabajo, no estando las prestaciones sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Será el ejercicio en que acaezca el fallecimiento el que determine el límite temporal de aplicación de la reducción, de manera que podrá ser de aplicación la reducción a las prestaciones percibidas en dicho ejercicio, o en los 2 ejercicios siguientes, siempre que se cumplan todos los requisitos (DGT V1812-18).

- ✓ Si el contribuyente rescata el plan en 2 años distintos, en un año por la contingencia correspondiente a la situación de desempleo de larga duración y en otro año por la contingencia de jubilación, en ambos rescates en forma de capital podrá aplicar la reducción si cumple los requisitos (DGT V0033-18).

- ✓ Un contribuyente titular de varios planes de pensiones con aportaciones anteriores a 2007 puede beneficiarse, en más de un ejercicio fiscal, de la reducción del 40 por 100, aunque rescate por la misma contingencia (Resolución del TEAC nº 8719/2021, de 24 de octubre de 2022).

- ✓ Si se jubila activamente y rescata el sistema de previsión, la contingencia se entiende acaecida cuando se rescató. Por el contrario, si no se rescata el plan de pensiones durante la etapa de jubilación activa, se considerará que la contingencia acaece cuando concluye la relación laboral y se accede a la jubilación total (DGT V2170-18).

- ✓ Si tiene derecho al régimen transitorio aplicable a las prestaciones de contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones (DT 11ª de la Ley del IRPF), y ha tenido lugar la renovación anual de la póliza, tenga en cuenta que esto se considera como una "prórroga del contrato de seguro colectivo inicial", que permite mantener su fecha de contratación, de manera que podrá seguir disfrutando de la reducción correspondiente en el momento del cobro de la prestación (sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de marzo de 2020, Recurso nº 2983/2018).

- ✓ Un pensionista residente en España tiene previsto trasladarse a Portugal con su familia, aunque se plantea volver a residir en España una vez rescate su plan de pensiones. La pregunta es si podría acogerse a las ventajas fiscales del régimen de residente no habitual en Portugal y si tributaría en España el cobro del plan de pensiones. El Centro Directivo distingue dos posibles supuestos. El primero de ellos es que el consultante sea residente fiscal en Portugal a efectos del Convenio para evitar la doble imposición en el momento del rescate. En este caso la renta sería gravada exclusivamente en Portugal. El segundo supuesto es que el consultante sea residente en Portugal, pero se entienda no residente a efectos del citado Convenio. En esta situación, el rendimiento se entenderá obtenido en España y, por consiguiente, sujeto al impuesto (DGT V3533-19).

- ✓ En caso de rescate de un plan de pensiones por la contingencia de desempleo de larga duración, para aplicar la reducción es preciso determinar en qué ejercicio debe entenderse producido el supuesto excepcional de liquidez por situación de desempleo de larga duración. Así, se considera que debe entenderse producido en el momento del cumplimiento del conjunto de los requisitos exigidos por la normativa de planes de pensiones para poder hacer efectivos los derechos consolidados (DGT V0781-21).

- ✓ En caso de un contribuyente que fue objeto de despido colectivo y tiene la intención de percibir de forma anticipada la prestación de jubilación, a efectos de la aplicación de la reducción del 40 por 100 debe entenderse que, con carácter general, la contingencia de jubilación acaece en el momento de acceder a la jubilación en el régimen de la Seguridad Social correspondiente. Ahora bien, si con anterioridad se cobra o se inicia el cobro de forma anticipada de la prestación correspondiente a la jubilación, se considerará que la contingencia de jubilación acaece en el momento de cumplirse los requisitos para poder percibirse anticipadamente la prestación correspondiente a la jubilación, esto es, cuando extinga su relación laboral a consecuencia del expediente de regulación de empleo y pase a situación legal de desempleo (DGT V0456-21).

- ✓ El Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de noviembre de 2020, nº 1457/2020 entiende que el importe de los rendimientos íntegros del trabajo percibidos al rescatar un plan de pensiones debe minorarse en la cuantía de las aportaciones efectuadas que el partícipe no redujo de la base imponible del impuesto en el ejercicio en que las efectuó -aunque hubiera podido reducirla-, ya que lo contrario supondría una doble imposición no querida por la ley.

Reducción por obtención de rendimientos del trabajo

Los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 19.747,5€ siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo, superiores a 6.500€, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

Rendimiento neto trabajo	Reducción
igual o menos de 14.852€	7.302€
entre 14.852€ y 17.673,52€	7.302 - [(1,75 x (rnt - 14.852)]
entre 17.673,52€ y 19.747,5€	2.364,34 - [(1,14 x (rnt - 17.673,52)]
Más de 19.747,5€	0,00€

A tener en cuenta

- ✓ Por lo que se refiere al concepto de rentas distintas de las del trabajo, hay que entender por tal la suma aritmética de las distintas fuentes de renta: rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta, positivas y negativas del ejercicio, refiriéndose a rendimientos netos, es decir, previos a cualquier tipo de reducciones, sin los límites de compensación previstos legalmente para formar las bases imponibles (DGT V1914-17).

- ✓ De acuerdo con lo anterior, el concepto de rendimiento que debe tenerse en cuenta en caso de que se perciban rendimientos derivados de una actividad agrícola o ganadera a la que resulta aplicable el método de estimación objetiva, es el denominado “rendimiento neto de la actividad” (DGT V0367-20).

- ✓ En dicho cálculo no se tienen en cuenta las adquisiciones a título lucrativo al no constituir renta sujeta al IRPF, sino al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (DGT V1736-20).

4.3.5. Rendimientos del trabajo en especie

Como algunas retribuciones del trabajo en especie no tributan o se valoran de una determinada forma, es preciso distinguirlas de las retribuciones dinerarias, ya que estas sí se gravan y no tienen problema de valoración.

Para que las rentas sean consideradas en especie deben estar pactadas entre el empresario y el trabajador, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrar el bien, derecho o servicio.

En caso contrario, cuando sólo existe una mediación en el pago por la empresa de un servicio contratado por el trabajador, no estaremos ante una retribución en especie y no entrarán en liza las normas especiales de valoración o de exención de determinadas rentas en especie (DGT V0413-19).

A tener en cuenta

- ✓ En caso de entrega a los trabajadores de una tarjeta combustible, mediante la cual cada mes la cantidad aportada para combustible y no gastada es retirada por la empresa, no habrá rendimiento del trabajo en especie por esa parte (DGT V0428-25).

- ✓ Las ayudas abonadas por las empresas a sus empleados, destinadas exclusivamente a cubrir gastos sanitarios no cubiertos por el Servicio de Salud o mutualidad correspondiente -audífonos y gafas-, no se considerarán renta sujeta al impuesto ni a su sistema de retenciones (DGT V0580-25).

- ✓ En el caso de organismos públicos no es posible la sustitución de retribuciones dinerarias por retribuciones en especie y, por lo tanto, no se considerará retribución en especie el pago del seguro médico, sino retribución dineraria y, en consecuencia, se habrá de tributar por dicho importe (DGT V3169-15).

Entre los supuestos de rendimientos del trabajo en especie que no tributan se encuentran los siguientes:

Gastos de estudio para la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado

Se incluyen dentro de este concepto los estudios dispuestos por instituciones, empresas o empleadores financiados directa o indirectamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando su prestación efectiva se realice por otras personas o entidades especializadas.

A estos efectos, se considera que los estudios han sido dispuestos y financiados indirectamente por el empleador cuando se financien por otras empresas o entidades que comercialicen productos o servicios para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador, siempre que el empleador autorice tal participación.

A tener en cuenta

- ✓ Los denominados "tickets de formación de idiomas", que tendrían por objeto satisfacer a los empleados el coste de las academias de idiomas a las que estos acudieran para aprender idiomas, pueden tener encaje como retribución en especie exenta, en la medida en que se trata de cantidades destinadas por la empresa para la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado (DGT V3207-18).

Cheque restaurante

Están exentas las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa, siempre que las prestaciones tengan lugar en días hábiles para el trabajador y en días en que el trabajador no devengue dietas exoneradas de gravamen.

Esta retribución puede instrumentarse a través de una fórmula indirecta, como la entrega de cheques restaurante, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, en cuyo caso se exige el cumplimiento de requisitos adicionales establecidos reglamentariamente, entre los cuales se estipula que el importe máximo diario no puede superar los 11€. Esta cuantía no es acumulable, es decir, si un día no se consume, no puede trasladarse al día siguiente.

A estos efectos, resulta indiferente que el servicio se preste en el establecimiento de hostelería o fuera de éste, previa recogida por el empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo.

A tener en cuenta

- ✓ El incumplimiento de la prohibición de la acumulación de cuantías corresponde al trabajador, si se produjera, deberá incluir los importes acumulados como retribución en especie sujeta, aunque sin ingreso a cuenta, porque ha sido voluntad del trabajador (DGT V1923-21).

- ✓ Dentro de la exención del cheque-restaurante se engloban también los gastos de entrega a domicilio de la comida, ya se realice el trabajo en el domicilio de la empresa o en el del trabajador, en los días en que teletrabaje (DGT V1035-21).

Gastos por seguros médicos

El trabajador no tributa por las primas satisfechas por la empresa a entidades aseguradoras, hasta un importe máximo de 500€ anuales, que cubran la enfermedad del propio contribuyente o la de su cónyuge y descendientes[15]. Este límite es individual por cada una de las personas citadas. La cuantía ascenderá a 1.500€ para cada persona con discapacidad.

A tener en cuenta

- ✓ Uno de los requisitos para la aplicación de la exención es que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes. La referencia al cónyuge no ampara también a la pareja del trabajador, sin vínculo matrimonial, aunque convivan juntos (DGT V3134-21).

- ✓ Para que pueda resultar operativa la exención es necesario, como premisa previa, que la condición de tomador del seguro (el obligado al pago de las primas o cuotas a las entidades aseguradoras) corresponda a la empresa que otorga tal retribución al trabajador (DGT V2570-18).

[15] No hay límite de edad de descendientes, que incluirán hijos, nietos o bisnietos del trabajador (DGT V0099-19).

- ✓ La exención de los rendimientos del trabajo en especie relativa a las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, según criterio administrativo, no se puede aplicar a los socios administradores de sociedades, al no tener una relación laboral con la entidad (DGT V0391-18).

- ✓ La empresa donde trabaja el contribuyente paga las cuotas del seguro de enfermedad de él y de sus hijos. De las cuotas suyas se hace cargo la empresa, en cambio, el importe de las de sus hijos se lo descuentan del neto de su nómina. El Centro Directivo interpreta que la operativa de la empresa, descontando las cuotas de los hijos del rendimiento neto en la nómina del contribuyente, lleva a concluir que, respecto al seguro de sus hijos, se trata de una retribución dineraria por existir mediación de pago, por tanto, no exenta (DGT V0422-19).

Cantidades satisfechas por la empresa para el transporte colectivo de sus empleados

Están exentas las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros para favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500€ anuales por trabajador. También se incluyen en este concepto la entrega a los trabajadores del "abono transporte".

A tener en cuenta

- ✓ No se declara la tarjeta de transporte que entrega la empresa a los trabajadores para que acudan al lugar del trabajo, siempre que el transporte esté organizado en forma de rutas o líneas con puntos fijos de subida y bajada de viajeros (DGT V1786-16).

- ✓ Se ha de tributar por las cantidades satisfechas a los empleados cuando, en virtud del convenio colectivo aplicable en su sector, reciben en su nómina mensual un plus de transporte (DGT V0699-13).

La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado

Si se ofrecen plazas de aparcamiento a todos los colaboradores de la empresa con contrato laboral, con independencia de su categoría profesional, limitándose su utilización a días laborables y exigiéndose su solicitud previa, realizándose su asignación por estricto orden temporal de petición por los empleados, existiendo la posibilidad de que no haya vacantes cualquier día de labor si la demanda ha superado el número de plazas libres existentes, nos encontraríamos ante la oferta a los empleados de la utilización de las plazas de aparcamiento de forma indiferenciada. Por tanto, a esta configuración procedería considerarla incluida en el ámbito de los rendimientos del trabajo en especie exentos del impuesto, por tratarse de un servicio social a favor del personal, al ofrecer su uso de forma colectiva (DGT V0405-21).

Entrega a los trabajadores de forma gratuita o por precio inferior al valor de mercado de acciones o participaciones de la propia empresa

No tributa la entrega a los trabajadores en activo de forma gratuita o por precio inferior al valor de mercado de acciones o participaciones de la propia empresa, en la parte que no exceda de 12.000€ anuales. A efectos de la aplicación de esta exención, la ley exige que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

Si las acciones o participaciones entregadas al trabajador son de empresas emergentes, el límite anterior se eleva hasta 50.000€, relajando el requisito de que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores, de tal forma que bastará con que la entrega se realice dentro de la política retributiva general de la empresa y que contribuya a la participación de los trabajadores en esta última. El importe no exento se imputará cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias: que el capital de la entidad pase a negociarse en Bolsa de valores o similar; que la acción o participación salga del patrimonio del contribuyente; o, en todo caso, si transcurren 10 años sin que se produzcan las circunstancias anteriores.

A tener en cuenta

- ✓ La oferta deberá realizarse en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa. Si bien la exigencia de una antigüedad mínima en la empresa no supone el incumplimiento de este requisito, cuando la oferta de acciones se limita a los empleados que tengan un contrato con una jornada semanal no inferior a 20 horas, este requisito no se cumple y, en consecuencia, no resulta aplicable la exención (DGT V1252-18).

- ✓ A efectos de una futura transmisión de esas participaciones, el valor de adquisición será el mismo en el caso de que la entrega inicial de participaciones por la empresa al trabajador tribute como rendimientos del trabajo en especie, como en el caso de que no tribute por ser aplicable esta exención, siendo, en ambos casos, su valor de adquisición el valor normal de mercado de dichas acciones en el momento de su entrega (DGT V1960-18).

- ✓ De acuerdo con la Nota de la Agencia Tributaria (AEAT) sobre cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados, el criterio aplicable para determinar qué parte del uso del vehículo se destina a la esfera privada del empleado, se utilizará el criterio de la disponibilidad, tanto a efectos del IVA, como a efectos del IRPF.

Valoración de rentas en especie

Con carácter general se deberán valorar a valor de mercado. No obstante, la norma contiene algunas reglas especiales de valoración. Así ocurre cuando se cede el uso de un vehículo propiedad de la empresa a un trabajador o un inmueble para que vivan él y su familia.

A tener en cuenta

- ✓ El vehículo puesto a disposición de un trabajador para que lo utilice tanto para realizar desplazamientos laborales, como para cualquier otro en el ámbito particular, origina una imputación como renta del trabajo en especie, valorándose en el 20 por 100 del coste del vehículo para el pagador, por aquella parte que se destine a usos particulares.

- ✓ En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje del 20 por 100 se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo. A estos efectos, si el vehículo es adquirido mediante un contrato de arrendamiento financiero o de "renting" que dure más de un año, el valor de mercado del vehículo sobre el que se aplica el porcentaje será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato y comprenderá todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso para el empleado, como los seguros, impuestos municipales o gastos de mantenimiento, que no serán mayor importe de la retribución en especie (DGT V1503-18).

- ✓ La valoración de la renta en especie por la utilización de un vehículo se podrá reducir hasta en un 30 por 100 cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente.

- ✓ El vehículo puesto a disposición de un socio que presta servicios profesionales a la entidad, para que lo utilice tanto para fines relacionados con la actividad como para fines particulares, debe valorarse por su valor normal en el mercado, al tener esta renta en especie la consideración de rendimiento de actividad económica (DGT V2177-16). Sin embargo, si se trata de un administrador, al tratarse de un rendimiento del trabajo y no existir operación vinculada, se aplica la regla especial de valoración de los trabajadores (DGT V1984-18).

- ✓ El valor de la retribución en especie comprende todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso por el empleado, como el seguro, gastos de mantenimiento o los impuestos municipales, sin que estos constituyan una retribución independiente. No obstante, sí serán una retribución en especie independiente los gastos de carburante si fueran satisfechos por la entidad (DGT V0413-19).

- ✓ Son rentas en especie las cuotas del RETA de los socios satisfechas por la sociedad. En cambio, si el pago se realiza mediante entrega de su importe dinerario al socio, su calificación es de retribución dineraria, por lo que la retención se detraería de aquel importe (DGT V0228-17).

- ✓ El descuento porcentual que una empresa ofrece a sus trabajadores en las compras realizadas por estos de los productos que aquella comercializa (cosmética) constituye para estos un rendimiento del trabajo en especie, pues comporta la obtención de bienes o servicios por precio inferior al normal de mercado. Pero si ese descuento se aplica también a otros colectivos distintos de los trabajadores, que pueden adquirir los productos con los mismos precios, condiciones y límites que los empleados, tal descuento puede considerarse

ordinario o común, lo cual implicará la no existencia de retribución en especie para los empleados de la entidad (DGT V0341-19).

- ✓ Los consumos de electricidad y gas -en cuanto se puedan determinar de forma individualizada respecto a la vivienda- no se encuentran comprendidos en la valoración del rendimiento del trabajo en especie consistente en la utilización de la vivienda propiedad del pagador, por lo que los gastos de esos consumos, en cuanto son asumidos por el pagador, constituyen un rendimiento adicional del trabajo para el empleado (DGT V1201-24).

- ✓ La valoración de la retribución en especie derivada de la utilización de vivienda si es propiedad del pagador se efectuará por el importe que resulte de aplicar el porcentaje del 10 por 100 sobre el valor catastral de la vivienda y no podrá exceder del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo. Si la vivienda utilizada no es propiedad del pagador la retribución viene determinada por el coste para el pagador de la vivienda, incluidos los tributos que graven la operación, sin que esta valoración pueda ser inferior a la que hubiera correspondido de haberse aplicado la regla para las viviendas propiedad del pagador.

EJEMPLO

María ha percibido un sueldo íntegro de 30.000€, residiendo en una vivienda propiedad de la empresa, cuyo valor catastral, que ha sido revisado recientemente, asciende a 60.000€. Los ingresos a cuenta efectuados por la empresa en el ejercicio X, que no han sido repercutidos a María, ascienden a 1.000€

Valoración de la retribución en especie: 5% x 60.000 = 3.000€
Límite máximo = 10% x 30.000 = 3.000€
Importe íntegro = 3.000 + 1.000* = 4.000€

*Puesto que el ingreso a cuenta no ha sido repercutido a María, debe sumarse a la valoración fiscal con objeto de determinar el rendimiento íntegro del trabajo.

Total rendimientos íntegros del trabajo = 30.000 + 4.000 = 34.000€

El caso especial del teletrabajo

El teletrabajo implica la entrega a los trabajadores de ordenadores, móviles, tabletas, sillas ergonómicas o el pago de cantidades para la compensación de los gastos de suministros. En principio, en la medida en que estos bienes se utilicen para fines particulares del trabajador, tendrán la consideración de retribuciones en especie. La compensación por los gastos de internet, luz y agua en los que incurre el trabajador durante el teletrabajo constituirán un rendimiento del trabajo, salvo que se pacte con la empresa expresamente que esas cantidades vienen a remunerar dichos gastos.

El Real decreto-ley 28/2020 de trabajo a distancia establece, como contenido obligatorio del acuerdo de teletrabajo, el inventario de medios, equipos y herramientas que exige el desarrollo del puesto laboral, incluidos los consumibles y

los elementos muebles, así como de la vida útil o un período máximo para la renovación de estos. Asimismo, considera obligatorio enumerar los gastos que pudiera tener la persona trabajadora por el hecho de prestar servicios a distancia y la compensación que obligatoriamente debe abonar la empresa. Lo razonable sería, desde luego, considerar que no existe retribución en especie cuando la empresa prohíbe el uso de ordenadores, tabletas o móviles para fines particulares -también cuando el uso para fines accesorios es irrelevante- o cuando se compensa estrictamente al empleado por el gasto que se le ha producido al usar sus suministros para el trabajo.

A tener en cuenta

- ✓ No se tiene en cuenta para determinar la retribución en especie derivada de la cesión gratuita de una vivienda al empleado el hecho de que una parte de la misma la utilice para teletrabajar, al ser voluntario tanto la elección del trabajo a distancia como la elección del lugar desde el que se va a realizar el mismo (DGT V0711-24).

- ✓ Los empleados que, como consecuencia de la crisis sanitaria, han realizado el trabajo en su casa, asumiendo determinados gastos correspondientes a suministros, IBI y la tasa de residuos, no pueden deducirlos para la determinación del rendimiento neto del trabajo, al no estar incluidos dichos gastos dentro de los gastos deducibles que la ley del impuesto establece de una forma taxativa (DGT V1130-21).

- ✓ Una empresa, que tiene como actividad la instalación de equipos de alarma en domicilios y negocios, cede a sus empleados el uso para la realización de su trabajo, de un teléfono móvil y sus elementos accesorios (cargador, cable, baterías, tarjetas multi-SIM, carcasa, etc.), y otros elementos de similares y análogas características, de propiedad de la empresa. Manifiesta la compañía que el código de conducta prohíbe el uso privativo de dichos instrumentos de trabajo, prohibición que queda recogida con carácter general en la política de uso profesional de los teléfonos de empresa, y con carácter individualizado en las cláusulas contractuales recogidas en los contratos de trabajo. Dada la naturaleza de la herramienta cedida por la empresa a sus trabajadores -teléfonos móviles y sus elementos accesorios- y su indubitable conexión con el desempeño de la actividad laboral, debe concluirse que de dicha cesión no deriva la existencia de rendimiento del trabajo en especie alguno (DGT V0150-22).

4.4. Rendimientos del capital inmobiliario

Si tiene inmuebles cedidos en arrendamiento deberá incluir como ingresos íntegros el importe, excluido el IVA, que por todos los conceptos deba satisfacer el arrendatario, adquirente o cesionario en los supuestos de constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre inmuebles rústicos y urbanos.

A estos efectos, el importe de la fianza no constituye renta para el contribuyente, salvo que se le retenga al arrendatario, por ejemplo, a causa de los desperfectos causados en la vivienda (DGT V4269-16).

A tener en cuenta

- ✓ Cuando un inmueble sea objeto, en el mismo período impositivo, de utilizaciones sucesivas y diferentes, es decir, esté arrendado durante parte del año y a disposición de su titular el resto, la renta derivada del arrendamiento constituye rendimiento del capital inmobiliario y la correspondiente al período no arrendado tendrá la consideración de renta imputada.

- ✓ En los supuestos de desmembración del dominio, al corresponder al usufructuario todos los frutos que produzcan los bienes usufructuados, será a él a quien se le atribuyan los rendimientos del capital derivados del arrendamiento, y no a los nudos propietarios (DGT V1205-18).

- ✓ En el caso de un inmueble adquirido por un matrimonio con dinero ganancial pero escriturado solo a nombre de uno de los cónyuges, los rendimientos del alquiler habrán de imputarse por mitades (DGT V3454-19).

- ✓ Si uno de los cónyuges, casado bajo el régimen económico de gananciales, adquirió con carácter privativo un inmueble que tiene arrendado, será él quien deberá de imputar los rendimientos del capital inmobiliario (DGT V1755-14).

- ✓ Se califica como rendimiento del capital inmobiliario lo obtenido por el alquiler parcial de vivienda, por ejemplo, de una habitación de la misma. En caso de que el propietario se esté deduciendo por adquisición de vivienda solo lo podrá hacer en la proporción correspondiente. Además, podrá aplicar la reducción del 60 por 100[16], salvo que se arriende por temporadas, curso lectivo o verano, por el alquiler de las habitaciones en la proporción correspondiente (DGT V1993-18).

- ✓ Es rendimiento del capital inmobiliario la indemnización percibida del inquilino, por el propietario, debido a una rescisión anticipada del contrato (DGT V0307-17). La indemnización que el propietario de un inmueble perciba por desperfectos en dicho inmueble se calificará como rendimiento del capital inmobiliario, salvo que cobre porque se ha perdido parte del elemento, en cuyo caso estaremos ante una pérdida o ganancia patrimonial.

- ✓ Si es propietario de una vivienda y se la cede a un familiar a cambio de que se haga cargo de los gastos de comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles y seguro, tributará como capital inmobiliario por el importe de los citados gastos, que, a su vez, serán deducibles, por lo que tendrá que computar el rendimiento mínimo en caso de parentesco, esto es, el 2 o el 1,1 por 100, según proceda, del valor catastral de la vivienda (DGT V3263-15). También procede imputar el rendimiento neto mínimo en caso de constitución de un usufructo a título gratuito entre parientes (DGT V0284-19).

- ✓ En el caso de que el inmueble se subarriende, la renta que pague el subarrendatario constituirá un rendimiento del capital mobiliario para el subarrendador.

[16] 50 por 100, con carácter general, a partir del 1 de enero de 2024, para los contratos de arrendamiento celebrados a partir del 26 de mayo de 2023 (consulta INFORMA nº 146539).

4.4.1. Reglas de imputación temporal de los rendimientos del capital inmobiliario

Los rendimientos del capital se imputan al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

A tener en cuenta

- ✓ Las cantidades que el arrendador tiene derecho a percibir tras la interposición de una demanda de desahucio por falta de pago de la renta o de cantidades asimiladas, cuando a la demanda de desahucio se acumula la reclamación de las cantidades que se devenguen con posterioridad a la presentación de la demanda y hasta la entrega de la posesión efectiva de la finca, tienen la calificación de rendimiento de capital inmobiliario, a imputar al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. En este caso no es de aplicación la regla especial de imputación temporal cuando sea firme la resolución judicial, que se aplica solo cuando por vía judicial hubiese sido necesaria la determinación del derecho a su percepción o su cuantía. En este caso, la renta no es calificable de "renta litigiosa", entendida como renta no percibida por estar pendiente un procedimiento judicial para determinar el derecho a percibirla o su cuantía (sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2021, nº 1467/2021).

- ✓ En caso de formalización de un contrato de arrendamiento con un período de carencia como compensación por obras de mejora realizadas por el arrendatario, que revertirán en el propietario cuando finalice el contrato, no se trata de una cesión del inmueble a título gratuito, sino que la contraprestación es la realización de las obras, por lo que existe una retribución en especie del capital inmobiliario, que se imputará en el ejercicio de la exigibilidad: el momento de la finalización del contrato, cuando las obras revierten en el propietario (DGT V0415-19).

4.4.2. Gastos deducibles

Para el cálculo del rendimiento neto se podrán deducir todos los gastos que sean necesarios para la obtención de los ingresos, tales como los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, los tributos y recargos no estatales, de administración, vigilancia, portería o similares, los ocasionados por la formalización del arrendamiento, los saldos de dudoso cobro, siempre que hubieran transcurrido, al menos, 6 meses desde el momento de la primera gestión de cobro realizada, el importe de las primas de contratos de seguro, las cantidades destinadas a servicios o suministros o las cantidades destinadas a la amortización del inmueble. Los gastos financieros más los de reparaciones y conservación están limitados a un máximo de los ingresos del ejercicio.

A tener en cuenta

- ✓ En relación con los gastos de reparación y conservación, cuando no se obtienen rendimientos por alquiler en el año en que se realizan obras de reparación y

conservación en el inmueble[17], o los obtenidos fueran inferiores al importe de dichos gastos, lo no deducido se podrá trasladar a los 4 años siguientes, sin que puedan exceder, conjuntamente con los gastos del ejercicio por estos mismos conceptos, de los ingresos de cada uno de esos años (DGT V3146-18). A estos efectos, hay que tener en cuenta que el límite de los ingresos, en caso de varios inmuebles alquilados, opera en cada uno de los inmuebles.

- ✓ Otros gastos distintos de los de reparación y conservación, tales como comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, seguro, suministros, amortizaciones, etc., solo serán deducibles en los períodos en que el inmueble genere rendimientos del capital inmobiliario (DGT V0138-17).

- ✓ Cuando se realizan obras en una finca y la comunidad gira derramas a los propietarios durante varios ejercicios, para la imputación del gasto en el impuesto de estos habrá que saber, primero, si se trata de reparaciones y conservación o de una mejora, lo que ocurrirá cuando estemos ante obras que incrementan el valor del inmueble o su vida útil, tales como las de consolidación de estructuras. Si se trata de reparaciones y conservación, la imputación de los pagos efectuados por el propietario por las obras, corresponderá realizarla al período o períodos en que el gasto sea exigible por quien haya de percibirlo. En caso de calificarse como mejora, se aplicará el 3 por 100 anual al coste de las obras a partir del período impositivo en que hubieran finalizado (DGT V0427-19).

- ✓ A efectos de distinguir entre obras de reparación -deducibles en el ejercicio- y mejora -deducibles vía amortización- hay que tener en cuenta que se consideran reparaciones la sustitución de instalaciones que ya existían, como las de electricidad, calefacción o fontanería. En cambio, la indemnización satisfecha por el arrendador al arrendatario, como consecuencia de la resolución anticipada del contrato de arrendamiento, tiene la consideración de mejora y no de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto.

- ✓ Tienen la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble, siempre que respondan a su depreciación efectiva. El gasto de amortización no podrá exceder del 3 por 100 del mayor de los 2 siguientes: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el cómputo del suelo. En caso de inmuebles adquiridos por herencia o donación se entiende por "coste de adquisición satisfecho" el valor consignado en la escritura de donación o de adquisición de la herencia o el comprobado por la Administración (Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2021, recurso nº 5664/2019). Este criterio ha sido adoptado por la Dirección General de Tributos en consulta V0716-22.

- ✓ El propietario de una vivienda, recibida por herencia de sus ascendientes, y que está arrendada en virtud de un contrato de "renta antigua", puede incluir como gasto deducible, mientras exista tal situación, y en concepto de compensación, la cantidad que correspondería por amortización del inmueble (Disposición

[17] Siempre que las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas vayan dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario, a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute, y no al disfrute, ni siquiera temporal, del inmueble por el titular.

Transitoria 3ª de la Ley del IRPF). Esto permite computar 2 veces el gasto de amortización: una vez como gasto fiscalmente deducible conforme a las reglas de determinación del rendimiento neto derivado de inmuebles arrendados, y otra vez en concepto de compensación, pudiendo incluso resultar un rendimiento neto de capital inmobiliario negativo por esta causa (DGT V1878-21).

- ✓ La amortización de bienes muebles cedidos conjuntamente con el inmueble, como pueden ser mobiliario, instalaciones, enseres y resto del inmovilizado material, se podrá realizar aplicando un tipo entre el 10 por 100 anual o el resultante de la vida útil máxima, 20 años (5 por 100)[18].

- ✓ Son gastos deducibles los de formalización del contrato de arrendamiento o de abogados y procuradores en un procedimiento de desahucio. También se podrían incluir en este apartado, por ejemplo, las costas que ha tenido que satisfacer el propietario de un local alquilado por el litigio perdido con la comunidad de propietarios (DGT V2319-10).

- ✓ En caso de un inmueble destinado al alquiler turístico, cuando el alquiler no se califique como realización de una actividad económica, se podrán deducir todos los gastos que sean necesarios para la obtención de los ingresos, entre ellos, los gastos de limpieza y de reposición de material consumible incurridos entre la salida de un inquilino y la entrada de otro nuevo, en la medida en que se pueda justificar dicha necesidad (DGT V0703-21).

4.4.3. Reducciones

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo se reducirá en un 50 por 100[19], con carácter general, que podrá incrementarse hasta el:

- 90 por 100 si se ha formalizado un nuevo contrato de arrendamiento siempre que:
  - La vivienda esté situada en una zona de mercado residencial tensionado[20].
  - Y la renta inicial se rebaje en más de un 5 por 100 en relación con la última renta, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior.

- 70 por 100 si se cumple cualquiera de estas circunstancias:
  - Alquiler por primera vez en una zona de mercado residencial tensionado y el arrendatario tenga entre 18 y 35 años.

[18] Los coeficientes de amortización se calculan según la tabla prevista para el régimen de estimación directa simplificada (Orden de 27 de marzo de 1998).

[19] Para los contratos de arrendamiento celebrados antes del 26 de mayo de 2023 la reducción que se aplica con carácter general será del 60 por 100.

[20] Se consideran zonas residenciales tensionadas aquellas en las que la renta media de la unidad de convivencia para hacer frente a los gastos de hipoteca o alquiler, sumados a los gastos de los suministros básicos, supera el 30 por 100 de los ingresos medios o de la renta media de los arrendatarios.

- Se trate de vivienda asequible incentivada o protegida y el arrendatario sea una Administración Pública o una entidad sin fin lucrativo o acogida a algún programa público de vivienda que limite la renta del alquiler (alquiler social o de personas vulnerables).

- 60 por 100 si la vivienda ha sido rehabilitada en los 2 años anteriores a la fecha del contrato o, bien, el contrato se haya firmado antes del 26 de mayo de 2023.

Esta reducción solo será aplicable cuando los alquileres hayan sido declarados por el contribuyente en la autoliquidación presentada antes del inicio de un procedimiento de comprobación.

Además, los rendimientos con un período de generación superior a 2 años, y los obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, podrán reducirse en un 30 por 100, con un límite de 300.000€.

Tienen la consideración de obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo los importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio, las indemnizaciones percibidas del arrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble y los importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

A tener en cuenta

✓ Se acepta la reducción cuando el arrendatario es persona jurídica si en el contrato de arrendamiento queda acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de un empleado en concreto (Resolución del TEAC, de 8 de septiembre de 2016, nº 5138/2013 y DGT V0026-22).

✓ No resulta de aplicación la reducción por alquiler de vivienda en el caso de que se arriende por temporadas, al tratarse del arrendamiento de un inmueble cuyo destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios. Esto ocurre en el arrendamiento de vivienda donde residirán los inquilinos 8 meses (DGT V5383-16). En sentido contrario, el TEAR de Cataluña interpreta que procede la reducción por un arrendamiento de 11 meses (renovado por otros 11) con un contrato de "uso distinto de vivienda", ya que la ley del impuesto únicamente indica "destino vivienda" y no hace referencia a la Ley de Arrendamientos Urbanos (Resolución de 22 de agosto de 2019, nº 08/02536/2016).

✓ El alquiler a estudiantes durante el curso lectivo puede beneficiarse de la reducción del 60 por 100 por alquiler de vivienda habitual. El Tribunal de Galicia interpreta que se puede aplicar la reducción aunque el alquiler sea de septiembre a junio, ya que los estudiantes utilizan el inmueble como vivienda habitual durante el curso universitario. Además, en muchos casos los estudiantes alquilan la vivienda durante sucesivos cursos lectivos (Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Recurso nº 15500/2023, de 28 de febrero 2024).

✓ En el supuesto de un propietario que tiene previsto celebrar un nuevo contrato de arrendamiento en febrero en una zona en la que se ubica el inmueble que no

se encuentra declarada como zona de mercado residencial tensionado, no se podrá aplicar la reducción del 90 por 100. En cambio, se podría beneficiar de la reducción del 50 por 100 siempre que cumpla con los requisitos normativos (DGT V2163-24).

- ✓ En el supuesto de la reconversión de un local en vivienda podrá aplicarse la reducción por arrendamiento de vivienda correspondiente, de acuerdo a los requisitos exigidos legalmente (DGT V2326-24).

- ✓ En el caso de que entre el arrendador y el arrendatario haya una relación de parentesco -cónyuge o pariente, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado-, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de aplicar las reglas de imputación de rentas inmobiliarias. Por ello, si una vez aplicada la reducción del 50 por 100 el rendimiento resultante fuese inferior al mínimo obligatorio, prevalecerá este último (DGT V4270-16 y DGT V0336-21).

- ✓ Si se pacta que las rentas inmobiliarias sean exigibles cada 3 años, resultará de aplicación la reducción porque como período de generación debe entenderse el transcurrido entre el momento en que esos rendimientos comienzan a devengarse y aquel otro en que resultan exigibles. La reducción es aplicable aunque durante el contrato de alquiler se produzcan varios pagos, siempre que entre uno y otro transcurran más de 2 años (TEAC, Resolución nº 2585/20, de 22 de julio de 2021).

4.5. Imputación de rentas inmobiliarias

En el supuesto de bienes inmuebles urbanos o rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, habrá que imputar renta por la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor catastral, o el 1,1 por 100, si éste ha sido revisado en el período impositivo o en el plazo de los 10 períodos impositivos anteriores. Para el ejercicio 2025 el porcentaje del 1,1 por 100 se aplicará cuando el valor catastral revisado haya entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012.

Si el inmueble aún no tiene valor catastral se imputará el 1,1 por 100 del 50 por 100 del valor por el que hubiera de computarse en el Impuesto sobre el Patrimonio, en este caso, el mayor de 2: el valor de adquisición o el comprobado por la Administración.

Si es titular de un derecho de aprovechamiento por turnos de un inmueble, deberá imputar rentas inmobiliarias por la parte del valor catastral correspondiente al período de aprovechamiento, excepto que éste no exceda de 2 semanas. Si no se conociera el valor catastral, se hará la imputación calculándola con referencia al precio de adquisición del derecho.

A tener en cuenta

- ✓ A efectos de determinar el porcentaje aplicable al valor catastral, en caso de alta por nueva construcción, éste dependerá de la fecha de revisión general mediante un procedimiento de valoración colectiva en el municipio. Por lo tanto, si la revisión general en el municipio se hubiera hecho en los 10 años anteriores, el porcentaje aplicable sería el 1,1 por 100 y, si se hubiera hecho antes de dicho plazo, se aplicará el 2 por 100 sobre el valor catastral asignado (DGT V1747-18).

- ✓ Si dispone de un inmueble vacío que ha sido ocupado ilegalmente por terceros en contra de su voluntad, habiéndose iniciado un procedimiento de desahucio, y siempre que esto quede debidamente acreditado, ha de considerarse que operaría la exclusión del régimen de imputación de rentas inmobiliarias desde el momento en que se inició dicho procedimiento y sin necesidad de esperar a su resolución (DGT V1385-18).

- ✓ Cuando existen derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que corresponde al propietario, es decir, el 2 o el 1,1 por 100 del valor catastral, sin que el nudo propietario tenga que imputar cantidad alguna. No obstante, cuando una concesionaria del Ayuntamiento cede el derecho de uso de una plaza de aparcamiento a los residentes de la zona, el cesionario no tiene un derecho real de disfrute, por lo que no tiene que imputar renta alguna (DGT V1634-17).

- ✓ Si cada uno de los cónyuges reside en su respectiva vivienda habitual, siendo ambos copropietarios de las 2, no existiendo un derecho real de disfrute respecto a la parte indivisa que cada cónyuge cede al otro, cada uno deberá efectuar la imputación de rentas inmobiliarias respecto a su participación en la titularidad del inmueble que no constituye su vivienda habitual (DGT V2934-14).

- ✓ No se tendrán que imputar rentas el arrendador -si alquila como actividad empresarial- cuando el inmueble alquilado se queda vacío, pero está en expectativa de alquiler, porque se considera que sigue afecto a la actividad de arrendamiento (DGT V1294-21).

- ✓ Un cónyuge no ha de imputar renta inmobiliaria por una segunda vivienda de la que es propietario al 50 por 100, cuyo uso se ha atribuido por convenio regulador aprobado por sentencia judicial al otro cónyuge, aunque dicha vivienda no constituya la vivienda habitual de este, puesto que no puede usarla (DGT V1640-22).

4.6. Rendimientos del capital mobiliario

Los rendimientos del capital mobiliario son aquellas rentas que se obtienen de la inversión en productos financieros, como depósitos, cuentas bancarias, bonos, acciones, fondos de inversión o seguros de ahorro, entre otros.

Entre los tipos de rendimientos del capital mobiliario que existen, se pueden destacar:

- Intereses: los ingresos que se obtienen por la inversión en productos financieros, como depósitos bancarios, cuentas de ahorro o bonos.
- Dividendos: las ganancias que se reciben por la participación en el capital de una sociedad.
- Rendimientos de seguros de ahorro: los beneficios que se perciben por la inversión en seguros de ahorro o rentas vitalicias.
- Rentas derivadas de la cesión de bienes muebles, capitales y derechos: las rentas obtenidas por la cesión temporal de bienes, como obras de arte, maquinaria o vehículos, o de derechos, como patentes o marcas comerciales.
- Rentas procedentes del subarrendamiento de bienes inmuebles.

A tener en cuenta

✓ Si ha prestado dinero a algún familiar mediante un contrato privado haciendo constar que los prestatarios podrán devolver el dinero sin pago de interés, no deberá imputar ningún rendimiento si prueba, por cualquier medio válido en Derecho, que efectivamente no se devengaron dichos intereses, por ejemplo, a través de documento notarial o del contrato privado de préstamo presentando a la Administración autonómica y del modelo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de cuyo tributo estará exenta la operación[21] (DGT V1218-18).

✓ Si es cotitular de una cuenta bancaria con otra persona y usted no genera los ingresos que nutren el saldo de la cuenta[22], no se impute ningún rendimiento, con independencia de que, en los datos fiscales, la Administración atribuya a cada titular la parte que le corresponda de los rendimientos. El criterio administrativo consiste en que la cotitularidad de las cuentas bancarias no determina, por sí sola, la existencia de un condominio, y menos a partes iguales (DGT V2918-19).

✓ Cuando la entidad bancaria, por efectuar un depósito en la misma, entregue un "regalo", no se debe olvidar de consignar en la declaración el valor normal en el mercado del "regalo" más el ingreso a cuenta que, por el mismo, haya realizado la entidad.

✓ En la transmisión de un producto de renta fija en moneda extranjera, el cálculo del rendimiento del capital mobiliario se efectúa por diferencia entre los valores de amortización o reembolso y los de suscripción o adquisición en la moneda de denominación del activo, efectuando la conversión a euros según el tipo de cambio vigente en el momento de la cancelación (DGT V5169-16).

✓ Los beneficios generados por la transferencia a terceros de la gestión de un modelo de utilidad y de una marca comercial, en calidad de ingresos vinculados a la propiedad industrial, pueden recibir una doble clasificación, pudiendo ser

[21] En estos casos se destruye la presunción que contiene la norma de que están retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes y derechos susceptibles de generar rendimientos del capital.

[22] Un ejemplo típico son los padres que abren las cuentas bancarias con sus hijos y a la inversa, y solo algunos de ellos son quienes realmente ingresan, con el fruto de su trabajo, las cuantías que forman el saldo de dichas cuentas.

catalogados como rendimientos de actividades económicas o como rendimientos de capital mobiliario, en función de si el modelo y la marca son de autoría propia o no (DGT V2591-23).

Distribución de la prima de emisión y reducción de capital con devolución de aportaciones

Si es socio de una sociedad no cotizada puede tributar por el importe percibido con ocasión de la distribución de la prima de emisión o de la reducción de capital con devolución de aportaciones. En el supuesto de que las cantidades percibidas procedan de beneficios no distribuidos, tributarán en su totalidad como rendimiento del capital mobiliario, como si se tratase de un dividendo, sujeto a retención.

EJEMPLO

Una persona física adquiere en 2017 el 50% de las participaciones en una entidad que no cotiza por 100 unidades monetarias (um).

En 2024 la entidad reparte la prima de emisión, correspondiéndole a este accionista 50 um.

El valor de los fondos propios de la entidad según el último balance cerrado a 31-12-23 es de 400 um. En 2025 reparte dividendos y le corresponden a este accionista 65 um.

Solución

Fondos propios - valor de adquisición = 200 (50% de 400) - 100 = 100 > 50

Por lo tanto, la totalidad del importe percibido, 50 um, tributa como si fuera un dividendo.

En el reparto de dividendos de 2025 solo tributará por 15 um. (65-50), disminuyendo el valor de adquisición de las participaciones en 50 um. (65-15), quedando por tanto valoradas en 50 um (100-50).

A tener en cuenta

- ✓ Si la sociedad que cotiza en bolsa reduce capital y entrega al socio dinero que no procede de beneficios no distribuidos, dicho importe reduce el valor de adquisición de los valores afectados hasta su anulación y no tendrá que tributar por ello (aunque lo hará en el futuro, cuando transmita las acciones, porque tendrá más plusvalía). Si el importe devuelto supera el valor de adquisición, el exceso tributa como rendimiento del capital mobiliario, no estando sujeto a retención o ingreso a cuenta.

- ✓ Si la sociedad no cotiza y reduce capital entregándole dinero que no procede de beneficios no distribuidos, se considerará como rendimiento del capital mobiliario hasta el límite de la diferencia positiva entre los fondos propios que proporcionalmente correspondan a las acciones afectadas según el último

ejercicio cerrado con anterioridad a la reducción y su valor de adquisición, no estando sujeto a retención o ingreso a cuenta (DGT V0091-18).

- ✓ No existe la obligación de practicar retención en relación con los rendimientos procedentes de la reducción de capital con devolución de aportaciones que no procedan de beneficios no distribuidos.

- ✓ Si se ha tributado en una operación de distribución de prima o de reducción de capital, conviene considerar la posibilidad de distribuir dividendos porque el importe de estos no tributará hasta lo distribuido anteriormente, disminuyendo el valor de la cartera.

- ✓ Si un socio transmite la totalidad de sus participaciones a la sociedad y, acto seguido, la sociedad las amortiza vía reducción de capital, resultará de aplicación la norma específica de valoración de separación de socio, considerándose el importe percibido como ganancia patrimonial, y no la aplicable a la reducción de capital con devolución de aportaciones, que produce rendimientos del capital mobiliario (Resolución del TEAC, de 11 de septiembre de 2017, nº 6943/2014).

Derechos de asignación procedentes de la entrega de un dividendo en especie

Si le han entregado acciones totalmente liberadas en lugar de repartirle un dividendo, le habrán adjudicado derechos de asignación. Tenga en cuenta que, cuando la entidad entrega tales acciones, no está repartiendo un dividendo en especie, sino efectuando una ampliación de capital social con cargo a reservas.

La entrega de las acciones totalmente liberadas no comporta la obtención de renta. No obstante, a efectos de futuras transmisiones, el valor de adquisición, tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan, será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos. La fecha de adquisición de las acciones totalmente liberadas será la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

A tener en cuenta

- ✓ Si ha transmitido los derechos de asignación, debe tener en cuenta que, aunque las acciones coticen, el importe percibido se considerará ganancia patrimonial.

- ✓ Si no ha ejercido ni transmitido los derechos de asignación, la sociedad le habrá compensado con un importe que tiene la consideración de rendimiento de capital mobiliario procedente de la participación en fondos propios, como un dividendo (DGT V0042-18).

Rendimientos negativos

- ✓ Si suscribió deuda subordinada de una sociedad declarada en concurso de acreedores, y se encuentra aún en fase de liquidación, habrá que esperar a que esta finalice, y será en dicho momento cuando proceda cuantificar el rendimiento del capital mobiliario negativo obtenido (DGT V2252-18).

- ✓ Si una entidad de crédito le ha penalizado porque incumplió alguna de las condiciones de una promoción, y por ello ha realizado un cargo en su cuenta corriente, podrá incluir la renta negativa en la declaración de este año (DGT 2167-18).

- ✓ Si era titular de bonos depositados en un banco extranjero y ha participado en su proceso de reestructuración, obteniendo por cada bono antiguo un número determinado de acciones tipo A, otro número determinado de acciones tipo B y un nuevo bono con un nominal menor que el del antiguo, la renta se cuantificará por la diferencia entre el valor de las acciones y bonos que se reciben y el valor de adquisición de los bonos antiguos. Si esta diferencia es negativa, se imputará un rendimiento del capital mobiliario negativo (DGT V1211-18).

- ✓ Si tiene un derecho de crédito contra una persona o entidad, por haberle realizado un préstamo y, dadas las dificultades para recuperar el importe prestado, dicho crédito se cede a un tercero por un importe inferior al nominal, la diferencia se califica como rendimiento del capital mobiliario negativo que, naturalmente, formará parte de la base del ahorro (DGT V2031-14).

- ✓ Respecto a los rendimientos negativos pendientes de imputar por el fallecido, el Centro Directivo entiende que corresponden únicamente al contribuyente que los ha obtenido, no siendo objeto de transmisión. Los mismos podrán compensarse, total o parcialmente, en la última declaración del fallecido, pero no pueden trasladarse a la del heredero (DGT V0048-15).

4.6.1. Rendimientos del capital mobiliario exentos

Planes de Ahorro a Largo Plazo

Existen productos financieros protegidos fiscalmente por lo que puede ser interesante canalizar el ahorro a través de ellos. Por ejemplo, los Planes de Ahorro a Largo Plazo (PALP), materializados en seguros de vida o en depósitos cuya rentabilidad no tributará si se cumplen ciertos requisitos.

A tener en cuenta

- ✓ Se puede aportar hasta un máximo de 5.000€ anuales, con la ventaja de que los rendimientos del capital mobiliario que se generen estarán exentos de gravamen, siempre que la rentabilidad acumulada se perciba en forma de capital y no se realice disposición alguna de su inversión, total o parcialmente, antes de finalizar el plazo de 5 años desde la fecha de contratación.

- ✓ Si el rendimiento obtenido es negativo, se podrá integrar en la base imponible del ahorro, imputándolo en el último ejercicio.

- ✓ Aunque la rentabilidad de estos productos, como la de cualquier depósito, es muy pequeña actualmente, la ventaja es que una vez contratado el producto y hecha la primera aportación, la rentabilidad obtenida, transcurridos 5 años desde dicha contratación, estará exenta, aunque provenga de un importe depositado el año anterior a cumplirse los 5 años.

- ✓ Se permite la movilización íntegra de los derechos económicos a otro PALP distinto que cumpla las mismas condiciones, siempre que no se disponga anticipadamente del capital ni de los intereses (DGT V2678-15).

Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS)

Se establece un plazo mínimo de 5 años para rescatar los Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS) y, de esta manera, aprovechar la ventaja fiscal de dejar exenta la rentabilidad acumulada desde el primer pago de la prima hasta que se produce el primer cobro de la renta vitalicia (sin que quede exenta la rentabilidad posterior).

A tener en cuenta

- ✓ Es posible transformar los seguros de vida formalizados con anterioridad a 1 de enero de 2007, en los que el contratante, asegurado y beneficiario sean el propio contribuyente, en PIAS, siempre que no se haya superado el límite máximo de 8.000€/año de primas y de importe acumulado de 240.000€, habiendo transcurrido al menos 5 años desde el pago de la primera prima. No podrán transformarse en PIAS los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible.

- ✓ Es condición que contratante, asegurado y beneficiario del Plan Individual de Ahorro Sistemático sean la misma persona, lo que implica que debe figurar el contratante necesariamente designado como asegurado y beneficiario en la póliza del seguro de vida. Cumplida esta condición, la designación de un tercero como beneficiario para el caso de fallecimiento del contratante, con anterioridad al inicio de la percepción de la renta vitalicia, no obstaculiza la aplicación de la exención (DGT V1132-07).

- ✓ Si se supera el límite máximo anual de primas aportadas, ello implicará la pérdida de la consideración del contrato de seguro como plan individual de ahorro sistemático a efectos de su tratamiento tributario (DGT V1075-17).

4.6.2. Reglas de imputación temporal de los rendimientos del capital mobiliario

Con carácter general, los rendimientos del capital mobiliario se imputan en el ejercicio en que resultan exigibles, con independencia del momento del cobro.

A tener en cuenta

- ✓ Cuando se adquieren valores emitidos por un banco consistentes en obligaciones necesariamente convertibles en acciones, la conversión de los valores genera un rendimiento del capital mobiliario por la diferencia entre el valor de conversión, que es el valor de cotización de las acciones en el momento de la conversión y el valor de adquisición de los valores. El rendimiento del capital mobiliario obtenido se imputa al período impositivo en que sea exigible para el perceptor, exigibilidad que se produce en el momento de la conversión (DGT V2799-13).

4.6.3. Gastos deducibles

En cuanto a los gastos deducibles, solo lo serán los de administración y depósito de valores negociables y, cuando se trate de rendimientos que hemos llamado atípicos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de los que procedan los ingresos, es decir, los mismos que en el arrendamiento de inmuebles, pero sin que sea de aplicación ningún límite.

A tener en cuenta

- ✓ A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización, por cuenta de sus titulares, del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta. Este es el caso de los gastos de administración y custodia (depósito) de participaciones y acciones de instituciones de inversión colectiva cargados al cliente por la entidad comercializadora, siempre que se ajusten a los criterios establecidos para su exigibilidad por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (DGT V2117-19).

- ✓ Los gastos o intereses de descubierto que pudieran generarse a través de cuentas bancarias no tendrán la consideración de rendimientos negativos del capital mobiliario, ni serán deducibles, salvo en el caso de que la cuenta se encuentre afecta a actividades económicas.

- ✓ No son gastos deducibles las comisiones satisfechas a una entidad bancaria por la prestación de un servicio de gestión de carteras de inversión (DGT V1699-18).

4.6.4. Reducciones

Los rendimientos netos del capital mobiliario se reducirán en un 30 por 100, con un límite de 300.000€ de su importe, cuando tengan un período de generación superior a 2 años, así como cuando se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (indemnizaciones, constitución de

derechos de uso vitalicios, etc.). Esta reducción únicamente resultará de aplicación a aquellos rendimientos que hemos denominado atípicos.

A tener en cuenta

- ✓ Si entre la firma de un contrato de arrendamiento de un bien mueble y la exigibilidad de los rendimientos generados durante su vigencia transcurren más de 2 años, resultará aplicable la reducción (DGT V0115-12).

- ✓ Se aplica la reducción por irregularidad a las rentas satisfechas por una entidad de gestión de derechos de propiedad intelectual a los herederos de los artistas, cuando se trate de remuneraciones que acumulen rendimientos correspondientes a períodos temporales superiores a 2 años (DGT V1178-07).

4.6.5. Rendimientos del capital mobiliario en especie

En los casos en que la contraprestación no sea dineraria sino en especie, el perceptor deberá declarar como ingreso el valor de mercado de la misma más el ingreso a cuenta, salvo que este le hubiera sido repercutido. A efectos del cálculo del ingreso a cuenta, la base del mismo será el resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o el coste de producción para el pagador.

A tener en cuenta

- ✓ Si su banco le ha regalado un televisor, esta cantidad tributa como un rendimiento del capital mobiliario en especie (DGT V0937-12).

4.7. Rendimientos de actividades económicas

Son aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de 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.

Aparte de esta norma general, se contemplan dos especialidades, los rendimientos obtenidos por socios profesionales de sus sociedades con actividad profesional y el arrendamiento de inmuebles.

A tener en cuenta

- ✓ En caso de un autónomo que haya recibido una prestación por cese de actividad por el cierre de su negocio como consecuencia de la crisis sanitaria, tenga en cuenta que dicha prestación no se considera un ingreso de la actividad, sino un rendimiento del trabajo (DGT V0098-21). A estos efectos, la mutua colaboradora abonará al contribuyente junto con la prestación por cese en la actividad, el importe de las cotizaciones por contingencias comunes que le hubiera correspondido ingresar de encontrarse el trabajador autónomo sin desarrollar actividad alguna. Por lo tanto, el rendimiento de trabajo comprende la totalidad de la prestación recibida, incluyendo el importe de las cotizaciones

por contingencias comunes. Adicionalmente, si el contribuyente determina el rendimiento neto de su actividad económica por el método de estimación directa en su modalidad normal o simplificada, debe tenerse en cuenta que este pago de las cotizaciones del régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propio o autónomos (RETA) dará lugar correlativamente a un gasto deducible para la determinación de dicho rendimiento (DGT V1867-21).

- ✓ Según se interpreta en la consulta V0185-21, la realización de una actividad económica de manera ocasional no exonera del cumplimiento de todas las obligaciones fiscales asociadas al desarrollo de una actividad.

- ✓ Los ingresos del *influencer* se califican como rendimientos de actividades profesionales por primar su labor creativa sobre la forma en que se realiza la distribución del contenido creado y con independencia del epígrafe en el que se den de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (DGT V2390-24).

- ✓ Si ha buscado financiación para el desarrollo de algún proyecto acudiendo a la fórmula del *crowdfunding* y ha entregado un bien o derecho a los aportantes, la parte en que coincide el valor de lo aportado y el valor de mercado de los bienes y derechos recibidos por los aportantes, constituye un ingreso de la actividad económica. Si los aportantes no reciben contraprestación alguna, las aportaciones recibidas tributarán como donaciones, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (DGT V2895-16). Si el importe del donativo es superior al valor atribuible a los bienes o derechos recibidos, el exceso queda sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mientras que la parte que coincida el valor de lo recibido y los bienes o derechos entregados podrá generar una renta sujeta al IRPF (DGT V0055-20).

Arrendamiento de inmuebles

El arrendamiento de bienes inmuebles puede tener distinta calificación según se cumplan o no ciertos requisitos y, en consecuencia, será distinta la forma de determinar el rendimiento neto. Si genera rendimientos de capital inmobiliario, la suma de los gastos de financiación y de reparación y conservación está topada por el importe de los ingresos, y se podrá aplicar la reducción del 50 por 100 -con carácter general- del rendimiento neto cuando el destino de los inmuebles sea la vivienda habitual del inquilino. Si las rentas se califican como actividad económica, no hay límite de deducción de gastos, y en este caso no se tendrá derecho a aplicar la reducción citada anteriormente.

El arrendamiento de inmuebles será calificado como actividad económica cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. A estos efectos, no hace falta acreditar la existencia de una carga mínima de trabajo que justifique la contratación de esa persona (Tribunal Supremo, sentencia 956/2025, de 14 de julio de 2025). No se cumple el requisito contratando a 2 personas a media jornada (DGT V1437-18).

A tener en cuenta

- ✓ Una comunidad de bienes puede tener contratado a un comunero con contrato laboral y a jornada completa a efectos de la consideración del arrendamiento como actividad económica (Tribunal Supremo, sentencia 969/2025, de 14 de julio de 2025).

- ✓ A efectos de considerar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica, se entiende cumplido el requisito de la persona contratada con contrato laboral y a jornada completa con independencia de que esta, además, pueda ejercer otras actividades en otras entidades fuera de la jornada laboral, incluso aunque estuviera incluida en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (DGT V0259-25).

- ✓ Si tiene arrendada una vivienda para uso turístico y presta servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos, las rentas obtenidas tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas (DGT V4929-16). Del mismo modo, el arrendamiento de despachos en coworking, donde se prestan servicios adicionales como recepción de correspondencia y atención telefónica, constituye una actividad económica (DGT V0734-19).

- ✓ El criterio sentado por la Dirección General de Tributos calificando el arrendamiento como actividad económica cuando se subcontrata la gestión de la actividad, únicamente se ha reconocido en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y no del Impuesto sobre la Renta. Por tanto, en este impuesto es necesario contratar directamente a la persona en todo caso.

Rendimientos obtenidos por socios profesionales

Un socio que preste un servicio a su sociedad de los clasificados en la sección 2ª de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, si además está dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA) o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, deberá calificar el servicio prestado a su sociedad como actividad económica y, por tanto, facturar a la sociedad por la prestación de sus servicios.

Sin embargo, la interpretación de la Administración introduce un matiz a esta regulación, que consiste en que si la sociedad realiza una actividad mercantil, el socio calificará las rentas que perciba por la prestación de sus servicios como rendimientos del trabajo (DGT V1148-15). Por ejemplo, un economista que presta servicios a su sociedad, la cual es un despacho de asesoría fiscal, deberá calificar sus rendimientos como de actividades económicas obligatoriamente. En cambio, si la sociedad se dedica a la venta de automóviles, ese mismo economista calificará sus rendimientos como rendimientos del trabajo.

A tener en cuenta

- ✓ Un socio que presta servicios profesionales a su sociedad no necesita estar dado de alta efectivamente en el RETA para que sus rendimientos se califiquen

como de actividad económica, basta con que esté comprendido o catalogado de manera obligatoria por imperativo legal dentro de los supuestos de cotización al RETA, no siendo necesario que cumpla con el alta formal (sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2025, nº 1313/2025).

4.7.1. Reglas de imputación temporal de los rendimientos de actividades económicas

Aunque la regla general es imputar los ingresos y gastos según devengo por los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, si no están obligados a llevar contabilidad (llevarán libros de ventas e ingresos, de compras y gastos, de bienes de inversión y, en su caso, de provisiones de fondos y suplidos), pueden optar por imputar los ingresos y los gastos de todas sus actividades económicas por el criterio de cobros y pagos o "caja". De esta manera, retrasarán la imputación de ingresos no cobrados, aunque los gastos no podrán deducirlos hasta que no se paguen. Esto es aplicable a los contribuyentes que determinan el rendimiento neto por la modalidad simplificada de estimación directa, en estimación objetiva y, también, a los que determinan el rendimiento en estimación directa normal, pero la actividad desarrollada no sea mercantil.

Este criterio de caja se entenderá aprobado por la Administración tributaria por el solo hecho de así manifestarlo en la declaración -marcando la correspondiente casilla-, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de 3 años, salvo que, posteriormente, el contribuyente debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio.

A tener en cuenta

- ✓ Si ha cesado en una actividad profesional, en la que se acogió al criterio de cobros y pagos antes de 2025, y en ese año percibió ingresos o incurrió en gastos que provienen de dicha actividad, deberá declararlos en el año de su cobro o pago respectivamente, en este caso en 2025 (DGT V0077-17).

- ✓ Si no está acogido al criterio de caja, y en el año 2025 ha tenido una sentencia judicial a su favor, que obliga a un cliente suyo a pagarle facturas de años atrás y las percibe durante 2025 y 2026, dichas cantidades deberá declararlas en el período impositivo en el que la sentencia adquiere firmeza, esto es, en 2025 (DGT V3372-15).

- ✓ En el caso de un abogado acogido a criterio de caja, que prestó sus servicios durante 2015 y 2016, y que en el año 2025 llegó a un acuerdo con el obligado al pago de los honorarios, en concepto de costas procesales, para recibir el pago de dichos honorarios en 3 períodos consecutivos, 2025, 2026 y 2027, la imputación temporal de estas cantidades deberá realizarla en los años en los que sean exigibles los correspondientes cobros, que son los ejercicios 2025, 2026 y 2027 (DGT V2545-18).

- ✓ Para el correcto tratamiento de la devolución del llamado "céntimo sanitario" debemos considerar que la devolución de un tributo se abona en contabilidad,

pasando por ingresos, cuando sea exigible dicha devolución, por lo que será ingreso del ejercicio en el que se reconoce el derecho a la misma. Este será el criterio aplicable al contribuyente que determine el rendimiento neto de la actividad en estimación directa. Por el contrario, los contribuyentes que determinan su rendimiento por el método de estimación objetiva, como en el mismo no se tienen en cuenta los ingresos y gastos reales de la actividad, sino los determinados según los módulos, la devolución del céntimo sanitario no tendrá incidencia alguna en el rendimiento (DGT V1096-17).

- ✓ Si le han concedido una subvención para compensar la bajada de ingresos de la actividad económica durante la pandemia COVID-19, sepa que, si no ha optado por el criterio de cobros y pagos, la subvención percibida deberá imputarse al ejercicio en que se concede (DGT V0465-21).

- ✓ La devolución del exceso de cotizaciones que resulta de la aplicación retroactiva de la "tarifa plana", como consecuencia de la resolución de la Tesorería General de la Seguridad Social a los autónomos societarios, tendrá la consideración de ingresos de la actividad. La devolución debe imputarse en el ejercicio en que se haya acordado, sin que proceda efectuar declaraciones complementarias por los ejercicios en que se pagaron los importes objeto de devolución (DGT V0360-21).

- ✓ Una subvención para adquirir un elemento del inmovilizado amortizable se imputa en proporción a la amortización de ese bien, incluso aunque el contribuyente se hubiera acogido al criterio de caja (sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2022, Recurso nº 8193/2020).

4.7.2. Método de estimación directa

Existen dos métodos de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas: la estimación directa y la estimación objetiva. En la estimación directa son de aplicación plena las normas de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, con alguna salvedad. Por su parte, en la estimación objetiva nos encontramos con un sistema de fijación de la renta empresarial basada en signos o parámetros indiciarios de la actividad.

El método de estimación directa consiste en calcular el rendimiento neto por la diferencia entre los ingresos íntegros del contribuyente menos los gastos necesarios para la obtención de estos ingresos. El rendimiento neto se determina conforme a las reglas del Impuesto sobre Sociedades, por lo que, en general, será igual al resultado contable determinado conforme a las reglas del Código de Comercio y demás normativa mercantil y contable aplicable, corregido en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Adicionalmente, la ley del impuesto tipifica una serie de reglas específicas aplicables para los empresarios y profesionales personas físicas que calculan su rendimiento neto mediante este método, como la consideración de gasto deducible de las primas satisfechas por el seguro de enfermedad del empresario y sus

familiares, o la deducibilidad de los gastos de suministros cuando el empresario desarrolla la actividad en su vivienda habitual.

Los gastos deducibles deben justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación. No obstante, si la factura no cumple con todas las condiciones formales para considerarse completa, la interpretación que ha prevalecido es que el gasto es deducible si se justifica su realidad por cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho, dado que la factura es un medio de prueba, pero no el único (DGT V0897-19).

A tener en cuenta

- ✓ El nuevo sistema de cotización al RETA establece que todos los trabajadores autónomos cotizarán en función de los rendimientos anuales obtenidos en el ejercicio de sus actividades económicas, debiendo elegir la base de cotización mensual que corresponda en función de su previsión de rendimientos netos anuales. Las bases elegidas tendrán carácter provisional, hasta que se proceda a su regularización en función de los rendimientos anuales obtenidos. A efectos del IRPF, aunque de la regularización efectuada en el ejercicio posterior resulten importes diferentes en función de los rendimientos reales obtenidos, las cuantías satisfechas en concepto de cuotas del RETA en el año anterior no pueden estimarse como cantidades incorrectamente satisfechas, ya que corresponden a las exigidas legalmente, al establecerse en la Ley que se efectúe un primer pago en función de los rendimientos estimados, procediéndose en el año siguiente a realizar un pago adicional o una devolución en función de los rendimientos reales.

  Por tanto, no procederá la presentación de una rectificación de autoliquidación o de una declaración complementaria respecto a la declaración realizada en dicho año anterior, en el caso de que de la regularización efectuada en el ejercicio siguiente resulte un importe adicional a satisfacer o un importe a devolver, respectivamente, en concepto de cuotas del RETA. Debiendo tratarse el importe adicional a satisfacer por el contribuyente en el ejercicio siguiente como un mayor gasto deducible por cotizaciones a la Seguridad Social correspondiente a ese ejercicio; y la cantidad a devolver por el contribuyente, como una minoración del gasto del ejercicio por cuotas satisfechas a la Seguridad Social y, en caso de que el importe a devolver superara a las cuotas satisfechas a la Seguridad Social, el importe del exceso de la cantidad a devolver sobre las cuotas satisfechas deberá reflejarse como un mayor rendimiento, siendo dicho tratamiento aplicable tanto en el caso de que el pago de las cuotas del RETA constituya un gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en estimación directa, como en el caso de que se trate de un gasto deducible de los rendimientos del trabajo (DGT V2518-22).

- ✓ Si en el ejercicio 2025 un trabajador autónomo recibe una notificación de la Tesorería General de la Seguridad Social reclamándole un pago adicional por la diferencia entre la base de cotización provisional elegida en 2023 y la que

corresponde según sus rendimientos netos reales, este pago adicional debe considerarse un mayor gasto deducible del ejercicio 2025 (DGT V0874-25).

- ✓ Si reúne las condiciones necesarias para aplicar los beneficios fiscales de las empresas de reducida dimensión establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tenga en cuenta que la libertad de amortización con creación de empleo se considera una opción y solo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración (Resolución del TEAC, de 14 de febrero de 2019, nº 1524/2017).

- ✓ En los casos en que un contribuyente -persona física- desarrolle una actividad económica, los intereses de demora, sean los que se exigen a raíz de un procedimiento de comprobación, o sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible. Dada su naturaleza jurídica de gastos financieros están sometidos a los límites de deducibilidad del Impuesto sobre Sociedades (sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio de 2023, Recurso nº 515/2022).

- ✓ El fondo de comercio se amortiza contablemente. Aunque la amortización se realiza a un ritmo del 10 por 100 anual, desde el punto de vista tributario solo es deducible este gasto con el límite anual máximo del 5 por 100 (DGT V1700-18). Recuerde que, si puede aplicar los incentivos fiscales del régimen especial de empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades, podrá amortizar fiscalmente el fondo de comercio en un 7,5 por 100 anual, al aplicar la aceleración de amortizaciones multiplicando el coeficiente establecido por 1,5 (DGT V0540-20).

- ✓ Los profesionales no integrados en el RETA pueden deducir fiscalmente hasta la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida en cada ejercicio económico, en concepto de cantidades satisfechas a contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al RETA, en aquella parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias atendidas por la Seguridad Social.

- ✓ En caso de un negocio adquirido por donación, todo el inmovilizado material adquirido será amortizable. Si en la donación se aplicaron los beneficios fiscales para la transmisión de la empresa familiar, el donatario se subroga en los valores y fechas de adquisición, de manera que amortizará los elementos por el mismo valor que tenían para el donante (DGT V1359-17). En cambio, si en la donación no se aplicaron dichos beneficios fiscales, el valor de adquisición amortizable será el que resulte de aplicar las reglas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incrementado en los gastos y tributos inherentes a la transmisión y satisfechos por el adquirente (DGT V3195-16).

- ✓ Las retribuciones del cónyuge o hijos menores, satisfechas por el titular de la actividad, son gastos fiscalmente deducibles si se puede probar que los familiares trabajan en la actividad en régimen de dependencia laboral. Por el contrario, si el cónyuge o los hijos no tienen contrato de trabajo, las cotizaciones al RETA correspondientes no son fiscalmente deducibles para la determinación del rendimiento neto, aun cuando fueran satisfechas por el titular de la actividad

(DGT V1662-18). La posibilidad de que la Seguridad Social pudiera no admitir la afiliación del cónyuge o hijos menores al Régimen General, incluyéndolos en el RETA, ha llevado al Centro Directivo a interpretar en dicho supuesto que, si el titular de la actividad puede probar que el cónyuge o los hijos menores trabajan en la actividad en régimen de dependencia laboral y se cumplen los restantes requisitos, en tales casos las retribuciones al cónyuge o hijos menores tendrían la consideración de gasto deducible (DGT V0017-21).

- ✓ Si realiza una actividad económica en un inmueble que, además, es su vivienda habitual, podrá deducir los gastos de comunidad de propietarios, IBI, tasa de basuras, intereses o seguro en proporción a los metros cuadrados dedicados a la actividad en relación con la superficie total del inmueble. En lo que se refiere a los gastos de suministros de dicha vivienda, serán deducibles en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por 100 a la parte del gasto proporcional a los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que la Administración o el contribuyente puedan probar una cuantía diferente (DGT V2019-18).

- ✓ Una contribuyente, casada en régimen de gananciales, desarrolla una actividad económica en la vivienda habitual común a ambos cónyuges. Se plantea deducir como gasto de la actividad económica la amortización, el seguro y los intereses del préstamo, proporcionalmente a los metros cuadrados destinados a la actividad, prorrateados al 50 por 100 que es su porcentaje de titularidad del inmueble, ya que la otra mitad corresponde al cónyuge no empresario. La Dirección General de Tributos interpreta que como la vivienda es común a ambos cónyuges se entiende afecta al 100 por 100 a la actividad del cónyuge empresario. Por este motivo, se pueden deducir todos los gastos que cumplan los requisitos para su deducibilidad que correspondan con los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad, sin necesidad de prorratearlos al 50 por 100 (DGT V0179-23).

- ✓ Los gastos de manutención, cuando no se pernocta, son deducibles con el límite de 26,67€/día si el gasto se produce en España y 48,08€/día en el extranjero. Estos límites serán el doble si se produce pernocta. Según criterio administrativo, los gastos deben estar ajustados al principio de correlación con los ingresos, de tal suerte que solo aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, serán deducibles. Además, es irrelevante que el gasto se efectúe o no en un municipio distinto de aquel en el que se ubica el lugar donde se desarrolla la actividad económica o en el municipio en el que reside el propio contribuyente (DGT V3619-20 y DGT V0124-21), porque la remisión reglamentaria a las dietas de los trabajadores se circunscribe a los límites cuantitativos.

- ✓ El abono de la prima del seguro de responsabilidad civil profesional que tengan que realizar los herederos después del fallecimiento de un arquitecto técnico, puede declararse como gasto en dicha actividad. Cada vez que la prima se devengue o se pague, según el criterio de imputación que tuviera el profesional, se podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio del fallecimiento para deducir el gasto en la misma (DGT V1640-17).

- ✓ Si ejerce una actividad económica y es beneficiario de un seguro de enfermedad cuyo tomador es su cónyuge, pagando el seguro con una cuenta de titularidad común, no podrá deducir el importe de las cuotas o primas satisfechas, pues resulta imprescindible que el tomador del seguro sea el propio empresario (DGT V0882-19).

- ✓ Los gastos correspondientes a comidas con clientes en restaurantes, motivados por el desarrollo de la actividad, se consideran fiscalmente deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la actividad, con el límite del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo, junto con el resto de los gastos de atenciones a clientes y proveedores.

- ✓ Un contribuyente que tiene un canal de Youtube donde sube vídeos obteniendo ingresos por publicidad no puede deducir el gasto por la compra de ropa que adquiere para realizar sus vídeos. El gasto solo será deducible si la ropa se pone a prueba en cuanto a su resistencia y calidad y termina resultando inservible para usos privados (DGT V0117-19).

- ✓ Los contribuyentes en estimación directa simplificada pueden deducir, en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación, el 5 por 100 del rendimiento neto (excluido este concepto) con un máximo de 2.000€. En las comunidades de bienes el límite de 2.000€ se aplica individualmente por cada comunero sobre el rendimiento neto de la actividad económica que le corresponde en función de su porcentaje de participación (DGT V1195-16). Además, las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores se deducen según lo establecido en el Impuesto sobre Sociedades, es decir, no se entienden incluidas en el 5 por 100 del rendimiento neto (DGT V3030-16).

- ✓ El gasto anual de un local alquilado para realizar una actividad de temporada es deducible en su totalidad. Está correlacionado con los ingresos porque se satisface, también cuando no se utiliza, para volver a realizar la actividad (DGT V0262-22).

Gastos no deducibles

Para que un gasto sea deducible es necesario que esté correlacionado con los ingresos, contabilizado -o incluido en los libros registros de la actividad-, correctamente imputado, justificado y no tener la consideración de no deducible, según artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

A tener en cuenta

- ✓ Adquisición de gafas graduadas para ejercer mejor la actividad porque no están correlacionadas con la actividad, siendo un gasto personal (DGT V0286-23).

- ✓ Adquisición de ropa y calzado por un procurador para ejercer su actividad, porque no tiene el carácter de ropa específica (DGT V2019-18). En sentido contrario, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña acepta como gastos deducibles tanto los trajes a medida como las corbatas -justificados por tique

pero cargados en la cuenta bancaria-, ya que son un complemento casi indispensable del formalismo que se le ha reconocido a la actividad profesional de abogado (sentencia de 27 de julio de 2023, Recurso nº 2983/2021).

- ✓ Las cuotas de renting de un vehículo cuando no esté afecto exclusivamente a la actividad (DGT V0689-19).

- ✓ Realización de un máster de tributación por un economista asesor fiscal, salvo si se prueba el principio de correlación de ingresos y gastos (DGT V0899-14).

- ✓ Clases particulares de idiomas que recibe un profesional, salvo que el idioma venga exigido para el desarrollo de la actividad (DGT V0807-15).

- ✓ El gasto del abono transporte solo será deducible cuando se utilice exclusivamente en la actividad (DGT V1168-20).

- ✓ Una contribuyente de profesión música e instrumentista sufre una lesión en el dedo pulgar que le imposibilita el ejercicio de la actividad, necesitando tratamiento de fisioterapia privado. Este gasto no parece deducible, ya que no se trata de un tratamiento requerido específicamente para la actividad económica desarrollada, sino que correspondería a gastos de salud para la realización de las actividades propias de su vida ordinaria, aunque también incidan en su vida profesional. Esto queda cubierto con el mínimo personal (DGT V2553-23).

4.7.3. Método de estimación objetiva

El método de estimación objetiva se aplica a las actividades económicas que establezca el Ministerio de Hacienda, salvo que los contribuyentes renuncien a él o estén excluidos de su aplicación.

Tanto en 2025 como en 2026 los límites de exclusión de la aplicación del régimen de estimación objetiva son los siguientes:

- El límite máximo del volumen de rendimientos íntegros del año anterior es de 250.000€.

- El límite máximo del volumen de rendimientos íntegros del año anterior correspondiente a operaciones por las que estén obligados a expedir factura los empresarios en módulos es de 125.000€.

- Asimismo, el límite máximo en el volumen de compras y servicios en el ejercicio anterior es de 250.000€.

A tener en cuenta

- ✓ La compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido no se computará entre los ingresos del contribuyente del periodo impositivo 2024, a los efectos de la determinación de

los límites que excluyen la aplicación del método de estimación objetiva en el periodo impositivo 2025 (DGT V0213-25).

- ✓ La actividad desarrollada a través del vehículo con licencia VTC no puede determinar su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, al tratarse de un servicio de arrendamiento de vehículo con conductor (DGT V3623-20).

- ✓ En cuanto al cómputo del módulo "personal no asalariado", tanto la baja por riesgo en el embarazo como la baja por maternidad deberán considerarse como causas objetivas que quiebran la regla general de cómputo del titular de la actividad. Por tanto, el cómputo se realizará en función del tiempo efectivo dedicado a la actividad, estimándose como cuantía del módulo el cociente resultante de dividir el número de horas dedicadas a la actividad entre 1.800. No obstante, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al empresario en 0,25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior (DGT V1033-22).

- ✓ Si ya en 2025 dejó de ejercer la actividad de agricultor, pero ahora recibe una ayuda directa de pago único de la Política Agraria Común (PAC), sepa que si determinaba el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva es por esta modalidad por la que debe imputar dicha ayuda (Resolución del TEAC, de 4 de febrero de 2016, nº 5/2016).

Libertad de amortización por adquisición de vehículos eléctricos para empresarios

Las adquisiciones de vehículos eléctricos nuevos e instalaciones de puntos de recarga que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2024 y 2025, podrán ser amortizados libremente.

Esta libertad de amortización podrán aplicarla los contribuyentes del impuesto que desarrollen una actividad económica a la que se afecten los vehículos e instalaciones de recarga, cualquiera que sea el método de determinación de su rendimiento neto.

Cuando se transmitan los vehículos o instalaciones de recarga que hubieran gozado de la libertad de amortización, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial no se minorará el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquélla. El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

EJEMPLO

Un empresario adquirió un vehículo eléctrico por 40.000€ y aplicó la libertad de amortización por toda la inversión. La vida útil es de 5 años. A los 2 años transmite el vehículo por 24.000€

Precio de compra: 40.000€

Libertad de amortización: 40.000€

Amortización según vida útil: 16.000€

Precio de venta: 24.000€

Ganancia patrimonial [24.000 - (40.000 - 16.000)] = 0€

4.7.4. Reducciones

Los rendimientos netos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, al igual que los generados en un plazo superior a 2 años, pueden reducirse en un 30 por 100 siempre que en ambos casos se imputen a un único período impositivo.

A tener en cuenta

- ✓ No procede la reducción del 30 por 100 del rendimiento neto obtenido por un profesional que genera de manera regular o habitual este tipo de rendimientos. Sobre este asunto se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de marzo de 2018, Recurso nº 2070/2017 y en sentencia de 20 de enero de 2021, Recurso nº 5372/2019, interpretando que habrá que analizar el caso de cada contribuyente en particular, y no la actividad que desarrolla el profesional de manera global o abstractamente considerada.

- ✓ Si en 2025 inició una actividad económica determinando el rendimiento neto en estimación directa, podrá reducir el rendimiento positivo en un 20 por 100, aplicando este porcentaje sobre una base máxima de 100.000€. Es importante tener en cuenta que para aplicar esta reducción es necesario que no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior. Tampoco se aplicará cuando más del 50 por 100 de los ingresos de la misma procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad (DGT V1431-15).

Rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional

Con efectos desde el 1 de enero de 2025, los rendimientos artísticos[23] obtenidos en el período impositivo a los que no les resulte de aplicación la reducción general del

[23] Son los derivados de actividades incluidas en los grupos 851, 852, 853, 861, 862, 864 y 869 de la sección segunda y en las agrupaciones 01, 02, 03 y 05 de la sección tercera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, o de la

30 por 100[24], que excedan del 130 por 100 de la cuantía media de los rendimientos imputados en los 3 períodos impositivos anteriores, se reducirán en un 30 por 100 del citado exceso. La cuantía sobre la que se aplicará esta reducción no podrá superar los 150.000€ anuales.

A tener en cuenta

- ✓ Los gastos deducibles que sean comunes a otros rendimientos de actividades económicas se prorratearán de forma proporcional en función de la cuantía de los distintos rendimientos íntegros de actividades económicas computados en dicho ejercicio.

- ✓ Si en alguno de los 3 ejercicios anteriores el rendimiento neto fue negativo, se computará como cero a efectos del cálculo de la media.

EJEMPLO

Marta es una bailarina que trabaja en un musical. En el año N ha recibido un premio de 30.000€ por su trayectoria artística y sus rendimientos íntegros de la actividad económica en los diferentes años son los siguientes:

N-3: 60.000€

N-2: 60.000€

N-1: 60.000€

N: 90.000€

Se calcula la media de los rendimientos netos imputados en los tres períodos impositivos anteriores: 180.000/3 = 60.000€

Se obtiene el 130% del cálculo de la media = 60.000 x 1,3 = 78.000€

Se calcula el exceso obtenido: 90.000 - 78.000 = 12.000€

Se aplica la reducción del 30% al exceso obtenido (con el máximo de 150.000€ anuales): 30% x 12.000 = **3.600€**

4.7.5. Elementos patrimoniales afectos

Son bienes y derechos afectos a una actividad económica los necesarios para la obtención de los rendimientos empresariales o profesionales, concretamente los inmuebles en los que se desarrolla la actividad, los bienes destinados a los servicios

prestación de servicios profesionales que por su naturaleza, si se realizase por cuenta ajena, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.

[24] El 30 por 100 se aplica a los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad y cualesquiera otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los rendimientos.

No pueden considerarse afectos aquellos bienes y derechos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante. No obstante, esto no resulta aplicable a los automóviles turismo, que tendrán la consideración de elementos afectos a la actividad solo cuando se utilicen exclusivamente para los fines de la misma.

A tener en cuenta

- ✓ El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia de 18 de septiembre de 2007, Recurso nº 1801/2003, admite como elementos probatorios de la afectación del vehículo a la actividad, la contabilidad y las declaraciones tributarias presentadas.

- ✓ Según el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en sentencia de 6 de febrero de 2015, Recurso nº 16/2012, la contribuyente, dedicada a la depilación láser, acredita suficientemente que el vehículo está afecto a la actividad mediante los siguientes medios de prueba: aporta un bloque documental firmado por las clientas que acreditan los servicios prestados en diferentes centros de belleza donde debe desplazarse, acredita con la documentación del vehículo y el libro de revisiones los kilómetros recorridos (una media de 7.800 km/año) y aporta registro de facturas emitidas en las que se detallan las localidades y los centros de belleza y se comprueba la media de 7.800 km/año.

- ✓ Poseer otro vehículo turismo no constituye prueba de afectación exclusiva (DGT V0168-19).

- ✓ Un vehículo mixto para el transporte de mercancías se entenderá afectado a la actividad económica desarrollada por el contribuyente cuando se utilice exclusivamente en la misma, sin perjuicio de la posibilidad de utilización para necesidades privadas cuando la misma sea accesoria y notoriamente irrelevante. Es decir, estos vehículos no están sujetos a la afectación exclusiva.

- ✓ Se considera afecto a la actividad el vehículo mixto utilizado por fontaneros o albañiles para transportar sus herramientas de trabajo (TEAC, Resolución nº 4214/2024, de 24 de junio de 2025). Este reciente criterio contraviene la interpretación tradicional de la Dirección General de Tributos, que entendía por “transporte de mercancías” el transporte de los bienes objeto de comercio (género vendible, cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta o cosas adquiridas por la empresa y destinadas a la venta sin transformación).

- ✓ Los agentes de seguros no pueden acogerse a la presunción de afectación del vehículo a la actividad prevista para los agentes comerciales (Tribunal Supremo, sentencia 1872/2024, de 25 de noviembre de 2024).

- ✓ La amortización del teléfono móvil solo es deducible si se utiliza exclusivamente en la actividad (DGT V2731-18). Del mismo modo, la deducibilidad de las cuotas

de renting de un turismo solo será posible si la afectación del vehículo es exclusiva (DGT V0425-19).

- ✓ La compra de una bicicleta por un profesional para el desarrollo de la actividad, exige que la bicicleta se afecte en exclusiva a la actividad para poder deducir los gastos asociados a la misma (DGT V1492-21).

4.8. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por la Ley se califiquen como rendimientos.

A tener en cuenta

- ✓ La aportación realizada por uno de los cónyuges de un bien privativo a la sociedad de gananciales se considera que, a efectos del impuesto, tras dicha aportación la titularidad del elemento aportado corresponde a ambos cónyuges por mitad, por lo que se genera para el aportante una alteración en la composición de su patrimonio capaz de generar una ganancia o pérdida patrimonial (Resolución del TEAC nº 2024/2023, de 23 de enero de 2024). En el mismo sentido, DGT V0415-24.

- ✓ Se califican como ganancias patrimoniales los bienes recibidos gratuitamente de una plataforma de comercio electrónico a cambio de efectuar una reseña sobre los mismos (DGT V0696-24).

- ✓ Si tiene derecho a percibir intereses indemnizatorios, deberá imputarlos como ganancia patrimonial en la base del ahorro. Tenga en cuenta que esta ganancia no puede minorarse por los importes de los honorarios de los abogados intervinientes en el procedimiento judicial (DGT V0163-18).

- ✓ El arrendatario tiene que integrar en la renta general, como ganancia patrimonial, la subvención percibida de una Comunidad Autónoma para el pago del alquiler, al no estar amparada en ninguno de los supuestos de exención (DGT V3468-20).

- ✓ Una ayuda percibida de la Comunidad Autónoma para el tratamiento de aluminosis en un edificio de locales y viviendas que se encuentran arrendadas, propiedad del contribuyente, tiene la consideración de ganancia patrimonial (DGT V2236-18).

- ✓ En el caso de ayudas al consumo en forma de tarjetas o bonos de Ayuntamientos o Comunidades habrá que analizar si se califican como ganancias patrimoniales -lo más probable- o rendimientos del trabajo.

- ✓ Si ha firmado un contrato de compraventa de un inmueble y se ha entregado una cantidad de dinero en concepto de arras, y con posterioridad se incumple el contrato, el vendedor -que devolverá la señal y otro tanto- tendrá una pérdida patrimonial a integrar en la parte general de la base imponible y el comprador

tendrá una ganancia patrimonial a imputar en la parte general de la base imponible.

- ✓ La devolución de los intereses de un préstamo multidivisa constituye una ganancia patrimonial a integrar en la base del ahorro. La percepción de estos intereses tributa de manera diferente a la devolución de los intereses de las cláusulas suelo, para lo que existe una norma especial. En este último caso, el contribuyente no tributa por los intereses indemnizatorios que perciba (DGT V0285-19).

- ✓ La indemnización por responsabilidad civil percibida por el cliente de un asesor, por una actuación fiscal negligente de éste, constituye una ganancia patrimonial (DGT V0687-19).

Titularidad de ganancias y pérdidas patrimoniales

Las ganancias y pérdidas patrimoniales se consideran obtenidas por la persona a quien corresponda la titularidad de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de los que provengan, siendo dicha persona quien deberá declararlas.

A tener en cuenta

- ✓ En caso de matrimonio, las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges se atribuirán por mitades a cada uno de ellos, salvo que justifiquen otra cuota de participación. Por el contrario, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de bienes o derechos privativos corresponden al cónyuge titular de los mismos[25].

- ✓ Las ganancias patrimoniales no justificadas deben imputarse conforme al régimen económico matrimonial; así, si el matrimonio está en régimen de gananciales y no se acredita el carácter privativo del dinero, este se presume común y la imputación en el impuesto debe hacerse por mitades a ambos cónyuges (Tribunal Supremo, sentencia 977/2025, de 15 de julio de 2025).

- ✓ En el caso de un contribuyente, casado en régimen de gananciales, que transmite su negocio de farmacia, le corresponderá la mitad de las ganancias o pérdidas patrimoniales originadas por la transmisión de los activos fijos que estén afectos a la actividad económica, y la otra mitad a su cónyuge. Respecto al fondo de comercio transmitido, como la autorización administrativa es de titularidad del contribuyente y es el componente esencial de dicho intangible, la ganancia patrimonial generada se imputará exclusivamente a él (DGT V2851-20).

[25] Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, al que le serán atribuidas las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de dichos bienes o derechos.

- ✓ Las ganancias patrimoniales originadas por el cobro de una subvención, se imputan únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente de que dicha subvención tenga por objeto la mejora de un inmueble de titularidad compartida (Resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, nº 670/2017 y DGT V2290-20).

- ✓ La obtención de una ayuda para la adquisición de determinados vehículos (por ejemplo el Plan MOVES III) constituye para el titular del vehículo una ganancia patrimonial (DGT V1106-17).

Intereses de demora satisfechos por la AEAT a los contribuyentes al efectuar una devolución de ingresos indebidos

Esta cuestión es altamente controvertida, ya que el Tribunal Supremo modificó su criterio en distintas ocasiones.

En la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (nº 1651/2020), en contra del criterio administrativo, se fijó el criterio de que los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, no están sujetos al IRPF porque, precisamente por esta naturaleza, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente.

Más tarde, el Tribunal Supremo modificó radicalmente su criterio en su sentencia de 12 de enero de 2023 (nº 24/2023). El Alto Tribunal fija nueva doctrina al considerar que los intereses de demora abonados por la AEAT, al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del IRPF, constituyendo una ganancia patrimonial que tributa en la renta general -la Administración había interpretado que se integraba en la renta del ahorro-. Dichos intereses producen una alteración en el valor del patrimonio del perceptor y la ley del impuesto no les exime de tributación. En el mismo sentido, DGT V0964-23.

A tener en cuenta

- ✓ No se pueden regularizar situaciones pretéritas, en perjuicio del contribuyente, en las que éste aplicó en su autoliquidación el criterio jurisprudencial fijado en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, criterio que al ser el vigente en el momento de presentación de su autoliquidación, era el criterio que vinculaba a la Administración Tributaria (Resolución del TEAC nº 8937/2022, de 29 de mayo de 2023).

- ✓ Los pagados por los contribuyentes a favor de la Administración Tributaria no producen pérdidas patrimoniales (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 8 de octubre de 2018, Recurso nº 223/2015).

Costas procesales

En el contexto de un procedimiento judicial, la condena en costas tiene incidencia tributaria, ya que la parte vencedora recibe ingresos de carácter restitutorio por los

gastos de defensa jurídica realizados. Es decir, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados y procuradores de la parte vencedora, sino una indemnización a esta última.

A tener en cuenta

- ✓ Para la parte vencedora, con el reconocimiento de las costas a su favor se le produce una ganancia patrimonial que se determinará por diferencia entre el importe reconocido y los gastos incurridos con motivo del pleito, que no podrá nunca dar lugar a una pérdida patrimonial, porque la deducción de los gastos tiene como límite el importe de las costas (Resolución del TEAC, de 1 de junio de 2020, nº 6582/2019 y DGT V2033-21). Ahora bien, si los gastos de defensa jurídica se han deducido de los rendimientos íntegros del trabajo, el mismo importe no puede volver a incidir a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial correspondiente a la indemnización percibida por la condena en costas (DGT V1485-22).

EJEMPLO

Gloria imputó en su declaración de la Renta 5.000€ como ganancia patrimonial en la base general, derivada del pago por el resarcimiento de las costas judiciales, a raíz de la estimación de un juicio. El coste de abogado fue de 6.000€.

De acuerdo con la Resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, con el reconocimiento de las costas a favor del contribuyente se le produce una ganancia patrimonial que se determinará por diferencia entre el importe reconocido y los gastos incurridos con motivo del pleito. Esta diferencia no puede dar lugar a una pérdida patrimonial.

Por tanto, Gloria podría solicitar la devolución de ingresos indebidos, junto con los intereses de demora que procedan, suprimiendo los 5.000€ tributados como ganancia patrimonial, ya que en este caso el coste de abogado ha sido superior.

- ✓ A la parte perdedora la condena en costas le genera una pérdida patrimonial a imputar en el período impositivo en el que haya adquirido firmeza la sentencia condenatoria (DGT V1190-18 y DGT V0407-21).

- ✓ En los supuestos de condena en costas, la parte condenada no satisface los honorarios profesionales a los abogados de la parte vencedora, sino que indemniza a esta y, por ello, el pagador no está obligado a retener (DGT V0262-18).

Rentas derivadas de criptomonedas

A pesar de los vaivenes del mercado, las criptomonedas, los tokens no fungibles -NFT's, en sus siglas en inglés- y los criptoactivos en general continúan popularizándose como producto de inversión.

A tener en cuenta

- ✓ En el momento en que un contribuyente convierte una criptomoneda en euros se produce una alteración en la composición de su patrimonio que genera una ganancia o pérdida patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro. La alteración patrimonial se imputa en el ejercicio en que se haya realizado la entrega de las criptomonedas (DGT V0808-18).

- ✓ Las comisiones de compra y de venta pueden tenerse en cuenta a efectos de la determinación de los valores de transmisión y de adquisición. La comisión pagada en la venta constituye menor valor de transmisión, y la comisión pagada en la compra constituye mayor valor de adquisición (DGT V1604-18).

- ✓ Los bitcoins son bienes homogéneos, por tanto, cabe entender que para la determinación de la alteración patrimonial habrá de aplicarse el método FIFO. El hecho de que los bitcoins se adquieran y transmitan en diferentes casas de cambio o "exchanges" no constituye una circunstancia que altere la homogeneidad de las referidas monedas virtuales (DGT V1604-18).

- ✓ Cada vez son más comunes las tarjetas de débito que te permiten pagar con criptomonedas. Funcionan de la siguiente manera: en el momento de realizar la compra en cualquier comercio, las criptomonedas se convierten a euros, de modo que el comerciante recibe euros. Habrá que tener en cuenta estas operaciones, ya que constituyen ventas de criptomonedas que tributan.

- ✓ La permuta de una criptomoneda por otra genera una alteración patrimonial a integrar en la base del ahorro, cuantificándose conforme a la regla especial de las permutas (DGT V0999-18).

- ✓ En caso de participación en un "airdrop" se genera una ganancia patrimonial a integrar en la base general. Este es el caso de un contribuyente que ha participado en varias acciones comerciales organizadas por un proveedor de servicios de activos virtuales consistentes en compartir enlaces, hacer seguimiento de vídeos y participar en tutoriales en internet, por las que ha recibido como recompensa distintos activos virtuales. El tratamiento tributario será de ganancias patrimoniales, valorándose los tokens recibidos por su valor de mercado en euros en el momento de su percepción (DGT V1948-21).

- ✓ La venta de un NFT genera una ganancia o pérdida patrimonial a integrar en la base del ahorro, salvo que se trate de un empresario que vende el NFT en el ejercicio de su actividad, por ejemplo, un artista que crea este tipo de arte digital, en cuyo caso se generan rendimientos de la actividad económica.

- ✓ Los rendimientos obtenidos en operaciones habituales de finanzas descentralizadas (DeFi), como los derivados de *pools* de liquidez o de inversiones en plataformas de optimización de rendimientos, tienen la consideración fiscal de rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base del ahorro (DGT V0648-24).

- ✓ Los validadores de Ethereum calificarán las recompensas percibidas como rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base del ahorro (DGT V1766-22).

- ✓ Un contribuyente que fue víctima de una ciber estafa con criptomonedas, cuyo estafador no tiene un paradero definido, podrá computar una pérdida patrimonial en el ejercicio en que se haya producido la estafa, a integrar en la base general, ya que el desconocimiento de la identidad del estafador impide determinar la existencia de un derecho de crédito en favor del contribuyente contra aquel (DGT V1828-24).

EJEMPLO

Noelia posee 444,17 ADA que deposita en staking el 1-1-X en el exchange de criptomonedas Kraken, a cambio de un interés entre el 4 y el 6% anual, percibido en token ADA. El interés es exigible semanalmente. A 31-12-X ha percibido en total 22,2 ADA de recompensa.

Esta cantidad tributará como un rendimiento del capital mobiliario a integrar en la base del ahorro, imputándose en el ejercicio de la exigibilidad. Noelia deberá valorar los ADA percibidos a valor de mercado en el momento de la exigibilidad, que coincide con el momento del pago (semanalmente). Esto puede llegar a ser difícil de determinar, ya que cobra semanalmente y el valor de ADA fluctúa continuamente en el mercado. No obstante, existen herramientas especializadas mediante las cuales determinar dicho valor.

4.8.1. Ganancias patrimoniales exentas

Las ganancias patrimoniales exentas son aquellas que, aunque hayan generado un incremento en el patrimonio del contribuyente, no están sujetas a tributación. Estas ganancias pueden provenir de distintas fuentes, como la venta de la vivienda habitual, la percepción de determinadas ayudas, o determinados premios de lotería, entre otras.

Exención por daños personales en incendios forestales

Desde el 26 de agosto de 2025 estarán exentas las ayudas por daños personales a las que se refiere el Acuerdo del Consejo de Ministros de 26 de agosto de 2025, por el que se declara «Zona afectada gravemente por una Emergencia de Protección Civil» el territorio afectado como consecuencia de los incendios forestales y otras emergencias de protección civil acaecidas entre el 23 de junio y el 25 de agosto de 2025.

Exención de las ayudas aprobadas por la Comunitat Valenciana como consecuencia de la DANA

Se declaran exentas las ayudas reguladas en las siguientes normas:

- Decreto 172/2024, de 26 de noviembre, del Consell, por el que se aprueban las bases reguladoras y el procedimiento de concesión directa de ayudas urgentes dirigidas a facilitar el mantenimiento del empleo y la reactivación económica de las empresas que hayan sufrido daños por el temporal de viento y lluvias iniciado el 29 de octubre de 2024 en la Comunitat Valenciana.
- Decreto 176/2024, de 3 de diciembre, del Consell, por el que se aprueban las bases reguladoras de las ayudas urgentes dirigidas a las personas trabajadoras autónomas de las zonas de la Comunitat Valenciana afectadas por la DANA.

Ayudas para la rehabilitación de vivienda

No se integrarán en la base imponible las ayudas concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 691/2021 por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 737/2020 por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; y el Real Decreto 853/2021 por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Ingreso mínimo vital, ayudas de comunidades autónomas y de entidades locales

Se declaran exentas la prestación de la Seguridad Social del Ingreso Mínimo Vital, las prestaciones económicas establecidas por las comunidades autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, cuando ellos y las personas a su cargo carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de renta de efectos múltiples.

Indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales

Se trata de cuantías que se perciben como consecuencia de la responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal[26] o judicialmente reconocida, sean daños físicos, psíquicos, morales, contra el honor o por discriminación sexual, pero no por daños patrimoniales.

Además, a partir del 1 de enero de 2026 se amplía la exención a aquellas indemnizaciones cuyo abono sea consecuencia de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto. Es decir, la exención no solo alcanzará a las indemnizaciones fijadas legal o

[26] La cuantía exenta es la que figura en el Anexo al RDL 8/2004 de accidentes de circulación.

judicialmente, sino también a las acordadas mediante el mecanismo de mediación, que sean satisfechas por una entidad aseguradora y siempre que en la obtención del acuerdo haya intervenido un tercero neutral y el acuerdo se haya elevado a escritura pública.

Están exentas las indemnizaciones percibidas por daños derivados de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellas cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible.

Los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago de una indemnización exenta se encuentran también exentos, pues se configuran como accesorios al carácter indemnizatorio del daño personal, físico o psíquico, que ampara la exención (Resolución del TEAC, de 10 de mayo de 2018, nº 5260/2017).

A tener en cuenta

- ✓ Se ha de entender como cuantía judicialmente reconocida la que cuantifique un juez, aunque no es necesario agotar el procedimiento, siendo suficiente el acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento o transacción judicial (DGT V0198-19).

- ✓ Si los herederos son quienes reciben la indemnización, estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al ser el contratante distinto del beneficiario o el asegurado distinto del beneficiario. No están exentas las prestaciones cubiertas de seguros de enfermedad. Sí están exentas las cantidades recibidas por accidente laboral.

- ✓ La normativa del impuesto solo reconoce la exención para las indemnizaciones por daños personales derivadas exclusivamente de contratos de seguro de accidentes. Si el seguro incluye otras coberturas, la indemnización no se vincula de forma exclusiva a un accidente y, por tanto, no puede acogerse a la exención (DGT V1972-24).

- ✓ Están exentas las indemnizaciones por daños personales que provengan de contratos de seguros de accidentes percibiéndolas un contribuyente que, como consecuencia de un accidente, fue declarado en situación de incapacidad permanente total para su profesión habitual. Sin embargo, la Dirección General, en un caso concreto, entiende que no está exenta porque el seguro cubría no solo riesgos de accidente, sino también derivados de enfermedad, siendo el rendimiento la diferencia entre el capital percibido y la prima del año en curso del seguro renovable (DGT V0218-18).

- ✓ No puede beneficiarse de la exención una indemnización percibida por un contribuyente de una compañía de seguros por una mala praxis de un abogado que le prestó sus servicios, pues dicha indemnización se corresponde con un perjuicio económico (DGT V1817-19).

- ✓ En el caso de que una resolución judicial determinara una cuantía por daños personales y otra por daños materiales, solo la primera gozaría de la exención,

mientras que la segunda se imputaría en la parte general como ganancia patrimonial (DGT V0128-17).

- ✓ En el caso de una indemnización para reponer daños no patrimoniales ocasionados por el retraso en la resolución de un procedimiento judicial en Italia, que fue reconocida en sentencia judicial conforme a la normativa italiana que regula este tipo de indemnizaciones, se considera que, en cuanto la indemnización objeto de consulta se corresponda con daños personales -daños físicos, psíquicos o morales-, su importe estará exento de tributación al tratarse de una cuantía judicialmente reconocida por un Tribunal de aquel país (DGT V1195-20).

- ✓ La indemnización fijada por sentencia judicial por una intromisión ilegítima en el derecho al honor del contribuyente al haber sido incorporado indebidamente en un fichero de morosos, se encontrará amparada por la exención en cuanto responda a daños personales (físicos, psíquicos o morales) y no a daños materiales (DGT V1794-21).

Transmisión de vivienda habitual

Se excluyen de tributación las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en el plazo de 2 años desde la fecha de la transmisión, aunque dicha adquisición se formalice una vez transcurrido el mencionado plazo de 2 años (sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2022, Recurso nº 4629/2020).

La vivienda, para ser vivienda habitual, debe, en primer lugar, ser habitada en un plazo de 12 meses desde su adquisición y, una vez cumplido este requisito, debe ser habitada durante al menos un plazo de 3 años desde aquella fecha. Por tanto, el tiempo de residencia de 3 años ha de contarse desde que la vivienda se adquirió. A estos efectos, el tiempo de residencia continuada anterior a la adquisición del dominio no computa para la exención por reinversión en vivienda habitual (DGT V1427-21).

A tener en cuenta

- ✓ La exención por reinversión en vivienda habitual constituye un derecho y no una opción tributaria en el sentido del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, por tanto, podrá aplicarse fuera de plazo mediante autoliquidación rectificativa (TEAC, Resolución nº 6769/2024, de 31 de marzo de 2025).

- ✓ En los casos de separaciones, divorcios o nulidades matrimoniales, que hubieran motivado el cese de la ocupación efectiva de la vivienda habitual por uno de los cónyuges debido a una de esas causas, se entenderá cumplido el requisito de ocupación de la vivienda en el momento de la transmisión o en los 2 años anteriores, a efectos de la exención de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en dicha transmisión (sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2023, Recurso nº 7851/2021).

- ✓ A efectos de la exención por reinversión en vivienda habitual puede darse el caso de que un contribuyente pueda aplicarla por dos viviendas: en primer lugar, la vivienda en la que reside su excónyuge -de acuerdo con el criterio del Tribunal Supremo en sentencia de 5-5-2023, mencionado anteriormente- y, en segundo lugar, la vivienda en la que reside efectivamente desde el divorcio, siempre que se cumplan los requisitos para que se considere "vivienda habitual" (DGT V0773-24).

- ✓ Para la exención de la ganancia patrimonial que se genera en la transmisión de la vivienda, esta debe considerarse como habitual, pese a no haber llegado a constituir residencia habitual durante 3 años continuados en caso de que la vivienda hubiera sido ocupada en contra de la voluntad del propietario, ya que se trata de una circunstancia que necesariamente exige el cambio de domicilio, aunque esta cuestión deberá ser valorada en cada caso por los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria (DGT V1845-20).

- ✓ El cómputo de 3 años de ocupación ininterrumpida de la vivienda para que esta tenga la consideración de habitual se inicia desde la adquisición del dominio, sin que se tengan en cuenta a estos efectos los períodos de residencia anteriores a dicha fecha (Resolución del TEAC, de 18 de septiembre de 2018, nº 2456/2015). En el mismo sentido sentencia del Tribunal Supremo, de 20 de diciembre de 2018, Recurso nº 3392/2017.

- ✓ Se requiere que la vivienda transmitida haya constituido la residencia habitual del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, 3 años, durante los cuales el contribuyente haya ostentado el pleno dominio de la misma, sin que la nuda propiedad resulte título suficiente a tales efectos (sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2022, Recurso nº 7219/2020).

- ✓ El precario supone una utilización ajena sin título, o en virtud de título nulo o que haya perdido validez, sin que medie renta o cualquier otra contraprestación. En consecuencia, la institución jurídica del precario no debe computarse a efectos del plazo legal mínimo exigido de 3 años de permanencia para que una vivienda tenga la consideración de habitual (Resolución del TEAC nº 6133/2022, de 24 de julio de 2023).

- ✓ Tampoco se exige completar el período de 3 años cuando el contribuyente se vea obligado a vender la vivienda debido a los constantes ruidos provocados por la panadería situada debajo del inmueble, que han provocado la necesidad de recurrir a tratamientos psiquiátricos al sufrir agorafobia, trastorno de ansiedad e hipertiroidismo, entre otras patologías (DGT V2512-21).

- ✓ Para la calificación de la vivienda como habitual, la edificación debe haber constituido su residencia durante un plazo continuado de, al menos, 3 años, salvo causas de fuerza mayor. En este sentido, el crecimiento de la familia justifica el cambio de domicilio y la aplicabilidad de la exención aun cuando no haya sido vivienda habitual durante 3 años (DGT V1958-17).

- ✓ Para la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual no resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la anterior

vivienda, siendo suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble (sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, Recurso nº 1056/2019).

- ✓ Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

- ✓ Para dejar exenta la ganancia obtenida en la transmisión de vivienda habitual por reinversión en la adquisición de vivienda, no es necesario adquirirla jurídicamente, en el sentido de la teoría del título y el modo, sino que basta con reinvertir el importe obtenido en la venta en el pago de una vivienda que se encuentra en construcción (sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2021, Recurso nº 6309/2019).

- ✓ Si finalmente no se realiza la reinversión en el plazo de 2 años, se deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo que media entre el momento del incumplimiento y la finalización del plazo voluntario de declaración del ejercicio en que se produjo el incumplimiento. A estos efectos, el cómputo del plazo de prescripción de que dispone la Administración para regularizar la situación del contribuyente se inicia a partir de la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produjo el incumplimiento del compromiso de reinversión (sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de febrero de 2020, Recurso nº 3421/2017).

- ✓ En caso de que, habiéndose reinvertido el importe en la adquisición de una nueva vivienda habitual, no fuera entregada en el plazo de 2 años a contar desde la fecha de la transmisión por circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente, se podrá solicitar a la Administración la ampliación del plazo. La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal durante los 30 días siguientes al incumplimiento del plazo. Si no se realiza la comunicación, no se podrá considerar exenta la ganancia (sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, Recurso nº 4417/2017).

- ✓ En caso de permuta de vivienda habitual por construcción futura, el Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de julio de 2020, Recurso nº 5076/2017, considera que se cumple el plazo de reinversión aunque el otro permutante no entregue la cosa futura a que viene obligado en el plazo previsto de 2 años, pues estaríamos ante una demora en el cumplimiento de lo pactado por parte de éste último -que es un tercero ajeno a la relación tributaria-, ya que el contribuyente reinvirtió cuando entregó la cosa cuyo valor agotaba la totalidad de la ganancia experimentada.

- ✓ La Administración interpreta que, a estos efectos, también se incluyen en el concepto de vivienda habitual hasta 2 plazas de garaje y un trastero si fueron adquiridos conjuntamente con la vivienda habitual, por lo que, cumpliéndose

todos los requisitos, también quedará exenta la plusvalía originada en la transmisión de esas dependencias (DGT V0830-16).

- ✓ En caso de incumplir el plazo de 2 años para reinvertir, el contribuyente deberá regularizar su situación tributaria presentando autoliquidación complementaria del ejercicio en que se devengó la ganancia patrimonial, en el plazo que media entre la fecha en que se produjo el incumplimiento y la finalización del plazo de declaración correspondiente al ejercicio en el que se incumplió. El plazo de prescripción para la eventual comprobación administrativa, si no regulariza el contribuyente, comienza a contarse cuando termine el plazo para declarar el IRPF del año del incumplimiento (sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2021, nº 2598/2021).

- ✓ En los casos en que el dominio de la vivienda habitual está desmembrado, ni usufructuario ni nudo propietario pueden aplicar la exención por transmisión de vivienda por mayores de 65 años (DGT V0079-17 y V2115-18). Sin embargo, un pleno propietario podrá aplicarla, aunque transmita exclusivamente la nuda propiedad de la vivienda (DGT V1004-19). Además, si tiene derecho a la exención y no está obligado a presentar la declaración por otros motivos, no tendrá que presentar (DGT V2742-19).

- ✓ Se puede aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en caso de que se adquiera una vivienda cuyo dominio esté desmembrado, adquiriendo la nuda propiedad a una persona y el usufructo a otra, consolidándose el dominio en el adquirente en el plazo reglamentario de 2 años para realizar la reinversión (DGT V1343-22).

- ✓ En los supuestos de exención por reinversión en vivienda habitual, cuando no se realice la misma en el mismo ejercicio de la transmisión, es obligatorio hacer constar en la declaración del ejercicio en el que se obtiene la ganancia la intención de reinvertir. Sin embargo, según Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2008, nº 3277/2006, el cumplimiento de este deber formal no tiene carácter sustancial u obligatorio para poder aplicar la exención por reinversión, siempre que la aplicación de la exención no se desmienta por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes.

- ✓ Resulta de aplicación la exención por reinversión en vivienda habitual en el caso de un contribuyente que procedió a la venta de su vivienda habitual con la intención de reinvertir el importe obtenido en la adquisición de una nueva vivienda habitual dentro del plazo de 2 años a contar desde dicha transmisión, falleciendo antes del transcurso de dicho plazo sin haber materializado la reinversión (DGT V1523-23).

Transmisión de elementos patrimoniales por mayores de 65 años

Si ya ha cumplido los 65 años y está pensando en transmitir una vivienda con plusvalía, esta no tributa cuando el inmueble que se transmite constituye, en el momento de la venta, su vivienda habitual -se considera que se transmite la vivienda habitual si adquirió tal condición, incluso cuando la transmisión se produjera en los

2 años siguientes a que dejara de serlo (DGT V0423-20)-. No es necesario reinvertir el importe obtenido en la transmisión en ningún otro bien.

Si en lugar de la vivienda habitual se transmite otro elemento patrimonial, tampoco se tributará por la ganancia obtenida si el importe total se destina a la constitución de una renta vitalicia asegurada, con un límite máximo de 240.000€, antes de que transcurran 6 meses desde la enajenación.

A tener en cuenta

- ✓ Si solo uno de los cónyuges propietarios de la vivienda ha cumplido los 65 años en el momento de la transmisión, la ganancia exenta será solo la mitad de la misma.

- ✓ Si la vivienda habitual consta de un terreno circundante y un establo, pero con una única referencia catastral, únicamente se puede declarar exenta la ganancia patrimonial obtenida por la venta de la edificación donde figura la vivienda habitual de los cónyuges, esto es, la ganancia que corresponde proporcionalmente al terreno que ocupa dicha vivienda (sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de febrero de 2020, Recurso nº 146/2018).

- ✓ Si se produce la demolición de la vivienda y la posterior venta del terreno, podrá aplicarse la exención por venta de vivienda habitual por mayores de 65 años, siempre que la transmisión tenga lugar dentro del período de los 2 años posteriores al momento en que dejó de constituir la vivienda habitual de los contribuyentes (DGT V2444-20).

- ✓ Si el importe obtenido en la transmisión de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva está sometido a retención, para exonerar un máximo de 240.000€ de la ganancia obtenida, en 6 meses solo habrá que reinvertir en la constitución de una renta vitalicia el neto, disponiendo hasta el final del ejercicio siguiente para reinvertir el importe retenido.

- ✓ En caso de transmisión de una oficina de farmacia, si se produce la reinversión del importe obtenido en la constitución de una renta vitalicia, se podrá dejar exenta la ganancia patrimonial hasta un importe máximo de reinversión de 240.000€ (DGT V0029-19).

- ✓ El plazo de 2 años durante el cual la vivienda no pierde la condición de habitual, se empieza a computar desde el momento en que el inmueble dejó de constituir su vivienda habitual, resultando indiferente que se hubiera alquilado durante dicho período (DGT V0791-10).

- ✓ El requisito de residencia habitual supone una utilización efectiva y permanente de la vivienda por parte del contribuyente y, por tanto, su cumplimiento es una cuestión de hecho que podrá acreditarse por los medios de prueba válidos en Derecho y, sin que a estos efectos, el empadronamiento en un lugar determinado pueda considerarse ni absolutamente necesario ni por sí solo prueba suficiente

de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad y domicilio (DGT V0342-16).

- ✓ Si se alquilan habitaciones de la vivienda por temporadas, y la vivienda se transmite antes de que transcurran 3 años desde la finalización del último arrendamiento, no se podrá aplicar la exención a la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la parte de la vivienda que hubiera sido arrendada. Sobre los metros de vivienda que hubiera utilizado de forma privada, incluyendo las zonas comunes, podrá aplicar la exención (DGT V2237-18).

- ✓ Si a 31 de diciembre ya ha cumplido los 65 años, o se encuentra en situación de dependencia severa o de gran dependencia, no tributará por la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual. Si la vivienda transmitida se adquirió por la sociedad de gananciales y solo uno de los cónyuges tiene 65 o más años de edad a final de año, la exención únicamente se aplicará por la mitad del beneficio obtenido (DGT V2302-18).

- ✓ Según criterio administrativo, los incentivos fiscales relacionados con la inversión en la vivienda habitual del contribuyente están ligados a la titularidad del pleno dominio del inmueble, bien sea en su totalidad o en una determinada parte indivisa. En el caso de un contribuyente mayor de 65 años que tiene el derecho de superficie sobre su vivienda habitual, se interpreta que tiene el pleno dominio del vuelo de la vivienda, por lo que podrá exonerar de gravamen la ganancia patrimonial obtenida en su transmisión (DGT V3235-18).

- ✓ Si un contribuyente mayor de 65 años, que aplicó la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de un elemento patrimonial, rescata parcialmente la renta vitalicia, deberá integrar la totalidad de la ganancia patrimonial mediante declaración complementaria (DGT V1322-20).

Donación de un negocio familiar

Si está pensando en transmitir en vida de manera lucrativa un negocio familiar o las participaciones en una sociedad familiar a sus descendientes, la ganancia patrimonial generada se diferirá siempre que se cumplan los requisitos para aplicar la reducción en la transmisión de la empresa familiar en los términos regulados en la normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción (DGT V1340-19).

A tener en cuenta

- ✓ Uno de los requisitos necesarios para aplicar la exención es que el donante tenga 65 o más años de edad, o que se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez. En el caso de que los transmitentes sean un matrimonio, el requisito de la edad debe darse en ambos cónyuges (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 2023, nº 1148/2023).

- ✓ En la Resolución del TEAC nº 1501/2020, de 29 de mayo de 2023 se analiza si, en caso de donación de participaciones de la empresa familiar, se exonera de gravamen la totalidad de la ganancia patrimonial del donante. Recordemos que en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio existe una regla basada en la proporcionalidad, de manera que la exención de las participaciones en este impuesto solamente alcanza a los activos afectos. El Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de julio de 2015, interpretó que si la exención de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio es parcial, pues no alcanza a los activos no afectos, el resto de los beneficios fiscales (en concreto, la reducción del 95 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) tampoco debería alcanzar a los activos no afectos. No existían pronunciamientos expresos en el ámbito del Impuesto sobre la Renta que aplicasen la misma interpretación, hasta ahora. El Tribunal administrativo aplica la teoría finalista del Tribunal Supremo, trasladándola al ámbito de este impuesto. En consecuencia, el diferimiento de tributación de la ganancia patrimonial no se aplica sobre la totalidad de la ganancia patrimonial, sino únicamente respecto de la ganancia patrimonial que se corresponda con el porcentaje de activos afectos sobre la totalidad del patrimonio de la entidad cuya participación se transmite.

- ✓ En caso de donación de una farmacia de un padre a su hija, el hecho de no transmitir el local donde ejerce la actividad no es impedimento para la aplicación del beneficio fiscal, teniendo en cuenta que el local va a ser alquilado a la propia donataria. El Centro Directivo interpreta que la actividad económica subsiste, como tal, aunque el inmueble donde se desarrolla la actividad de farmacia siga siendo de titularidad del donante. En definitiva, este hecho no influye en el diferimiento del beneficio de la plusvalía obtenida (DGT V0463-23).

- ✓ En caso de transmisión de participaciones, otro de los requisitos es tener en la empresa un porcentaje de, al menos, el 5 por 100 en el negocio o el 20 por 100 si la participación es conjunta con la familia.

- ✓ En relación con el requisito de la remuneración mínima por el ejercicio de funciones de dirección en la entidad, que debe representar más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal percibidos por el contribuyente, deben tenerse en cuenta los rendimientos netos reducidos (Resolución del TEAC, de 11 de julio de 2017, nº 2275/2013).

- ✓ A efectos de la reducción por transmisión de empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones, una declaración complementaria del IRPF debe tenerse en cuenta para comprobar el cumplimiento del requisito de la retribución por ejercer funciones de dirección (Resolución del TEAC nº 5513/2021, de 22 de marzo de 2024).

- ✓ No es necesario que el heredero o donatario que ejerce funciones directivas y cumple el requisito de la remuneración en el grupo familiar, tenga participación previa en la entidad (sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2016 y de 12 de mayo de 2016).

- ✓ No es preciso que sea la propia entidad en la que se ejercen las funciones directivas la que satisfaga su importe, si bien habrá de hacerse la previsión oportuna en la escritura o estatutos, tanto en la matriz, como en la filial (DGT V0758-18). Sin embargo, según sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de junio de 2020, Recurso nº 5159/2017, únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba de las sociedades en las que participe directamente, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente.

- ✓ La donación a los hijos de la nuda propiedad de las participaciones con reserva del usufructo vitalicio por parte del donante, también se exonera de tributación si se cumplen todos los requisitos (DGT V4731-16).

Dación en pago

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual para la cancelación del préstamo hipotecario.

A tener en cuenta

- ✓ La transmisión de la vivienda por compraventa a favor de la propia entidad de crédito o de un tercero designado por ella, puede considerarse dación en pago a estos efectos y, por lo tanto, la ganancia queda exenta (DGT V0342-19).

Extinción del condominio

Si durante 2025 se ha divorciado o era partícipe de una comunidad de bienes que se ha disuelto, en principio no deberá tributar por la ganancia patrimonial derivada de la extinción del condominio. Esto será así cuando se adjudiquen lotes que se correspondan con la cuota de titularidad. Por el contrario, si se atribuyen a uno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, se manifestará en el otro comunero una alteración patrimonial y, por lo tanto, una ganancia o pérdida patrimonial.

A tener en cuenta

- ✓ Es importante planificar con cuidado las operaciones de extinción de condominios para minimizar el coste fiscal, ya que en el momento en que se adjudiquen activos (bienes o derechos) a uno de los partícipes por encima de su “cuota ideal” de participación en la comunidad de bienes, se producirá un exceso de adjudicación y, como consecuencia, una ganancia o pérdida patrimonial en el otro comunero (sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2022, Recurso nº 5110/2020).

EJEMPLO

Una pareja se separa. Poseen 2 inmuebles, uno valorado en 500.000€ (adquirido por 250.000€) y otro en 300.000€ (adquirido por 50.000€). Se adjudican los bienes de la siguiente manera:

- exmarido: inmueble A valorado en 500.000€
- exmujer: inmueble B valorado en 300.000€ + compensación en metálico de 100.000€

Valor total de la comunidad de bienes = 500.000 + 300.000 = 800.000€
Cuota de cada excónyuge = 800.000 / 2 = 400.000€

El exmarido tiene un exceso de adjudicación de 100.000€, por lo que la exmujer deberá tributar por una ganancia o pérdida patrimonial proporcional al exceso de adjudicación. El peso del exceso de adjudicación sobre el valor de mercado del inmueble adjudicado al marido es del 20% (100.000 / 500.000)

Inmueble	V. adquisición	V. transmisión	%	VT proporcional	VA proporcional	Ganancia patrimonial
A	250.000	500.000	20%	100.000	50.000	50.000

Precio de adquisición del inmueble A para futuras transmisiones = 80% de 250.000 + 20% de 500.000 = 300.000€

Precio de adquisición del inmueble B para futuras transmisiones: mantiene precio original (50.000€)

- ✓ Los casos en que exista un único bien indivisible siempre darán lugar a una ganancia o pérdida patrimonial (Resolución del TEAC, de 7 de junio de 2018, nº 2488/2017).

- ✓ Según criterio administrativo, si los excesos de adjudicación se compensan con deuda, existirá alteración patrimonial, aunque el importe neto de los lotes sea igual para cada uno de los partícipes. Solamente cuando se trate de la disolución de la sociedad de gananciales habrá que atender al importe neto (DGT V0460-13).

- ✓ Si se genera un exceso de adjudicación se actualizará parte del valor de adquisición del elemento patrimonial que genere ese exceso de adjudicación (DGT V0698-18).

- ✓ Si varios contribuyentes son cotitulares de unas participaciones en un fondo de inversión, y uno de los copartícipes quiere obtener liquidez vendiendo su parte, para que los otros no tributen por la plusvalía correspondiente a las participaciones vendidas será necesario que primero se disuelva el condominio y que, después, sea cuando venda el condómino (DGT V1492-18).

- ✓ En estas operaciones habrá que tener también muy presente la tributación, en su caso, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o por la plusvalía municipal, si se trata de terrenos urbanos.

Plusvalía del muerto

No existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. La figura del pacto sucesorio vigente en algunas comunidades autónomas como Galicia, Aragón o Islas Baleares, constituye una transmisión lucrativa por causa de muerte que tiene encaje en este supuesto, en base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (DGT V0430-17).

A tener en cuenta

- ✓ Un contribuyente que adquiere un bien a través de un contrato o pacto sucesorio se subroga en el valor y la fecha de adquisición que tenía dicho bien en el causante, siempre que lo transmita antes del transcurso de los 5 años de haberlo adquirido y, además, antes de que fallezca el causante. De esta forma se impide una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original. Esto implica que, si se trata de un elemento adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 por el mejorante, se podrán aplicar los coeficientes de abatimiento en la posterior venta del bien por el mejorado (DGT V0123-22).

- ✓ Según consultas DGT V1788-20, V1790-20 y V1792-20, en el caso de un pacto sucesorio previsto en el derecho civil de las Islas Baleares, denominado finiquito de legítima, no se puede aplicar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la reducción del 95 por 100 por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional o participaciones en entidades. Sin embargo, esto no debería tener incidencia en la no tributación de la alteración patrimonial en sede del transmitente, pues los pactos sucesorios constituyen adquisiciones patrimoniales lucrativas por causa de muerte.

Premios de loterías

En ningún caso se integrarán en la base imponible del IRPF las ganancias derivadas de la participación en los juegos cuyos premios están sometidos al gravamen especial, como son los correspondientes a las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, sorteos organizados por la Cruz Roja Española o juegos autorizados por la Organización Nacional de Ciegos Españoles. Estas cantidades tributan totalmente con la retención que practica el pagador.

A tener en cuenta

- ✓ Si usted ha sido agraciado con un premio de lotería similar al “sueldazo” de la ONCE, que consiste en percibir una cantidad inicial al contado y el derecho a percibir una cantidad mensual durante 20 años, tenga en cuenta que estas cantidades no se integran en la base imponible del IRPF, sino que tributan mediante el gravamen especial de las loterías, que se irá devengando a medida que se vaya satisfaciendo el importe del premio (DGT V0121-22).

Aportaciones no dinerarias

Si una persona física ha aportado participaciones en una sociedad o elementos patrimoniales afectos a actividades económicas a una entidad, por una operación amparada en el régimen de reestructuración empresarial, y se cumplen los requisitos correspondientes, diferirá la tributación de la ganancia patrimonial obtenida, conservando la antigüedad y el valor de adquisición de las participaciones transmitidas.

A tener en cuenta

- ✓ La aportación no dineraria realizada sin motivo económico válido no puede acogerse al diferimiento, pero no procede regularizar la ganancia patrimonial en el ejercicio en que se realizó la aportación, al no haberse consumado el abuso. La imputación de la ganancia diferida deberá efectuarse en los ejercicios posteriores, a medida que la entidad reparta dividendos con cargo a reservas o beneficios generados antes de la aportación (TEAC, Resolución nº 5242/2022, de 24 de junio de 2025).

- ✓ Hay que tener muy presente, cuando la aportación no dineraria es de una actividad económica entera o de una rama de actividad, que no se difiere la renta correspondiente a la transmisión de las existencias según criterio administrativo, solo la de los elementos del inmovilizado, teniendo esto transcendencia también a efectos del valor de adquisición de las participaciones cuando se transmitan más adelante (DGT V0160-17). No obstante, en contra de esta interpretación se ha expresado el TEAC en Resolución de 25 de octubre de 2021, nº 1108/2018, que considera que en la transmisión de una empresa o negocio no hay que distinguir entre la transmisión de existencias y la transmisión de inmovilizado, ya que se transmite la empresa como una unidad que genera una alteración patrimonial por la totalidad y, en consecuencia, susceptible de acogerse al régimen de diferimiento. Este criterio no ha sido reiterado todavía, por lo que la Dirección General de Tributos continúa con su tradicional criterio en las consultas más recientes, por ejemplo, la V0108-22.

EJEMPLO

Pedro es titular de un negocio de venta de equipos electrónicos. Aporta el local y las existencias a una sociedad de nueva creación. Las acciones que recibe tienen un valor nominal de 200.000€.

	VNC	Valor de mercado	Diferencia
Local (VNC)	140.000	148.000	8.000
Existencias	50.000	52.000	2.000
Total	190.000	200.000	10.000

Según DGT V0160-17 y V0108-22: la transmisión de existencias constituye RAE (2.000€ a la base general) y la transmisión de inmovilizado genera una GP (8.000€ a la base del ahorro).

Según Resolución del TEAC de 25 de octubre de 2021: la plusvalía total constituye una GP (10.000€ a la base del ahorro).

- ✓ En estas aportaciones no dinerarias de participaciones que han aplicado el régimen de reestructuración empresarial, se debe de tener en cuenta que, si la entidad adquirente transmite las participaciones antes de que transcurran 2 años desde la adquisición, no podrá aplicar la exención de la plusvalía, salvo que demuestre que la persona física transmitió con anterioridad las participaciones que recibió a cambio.

- ✓ En caso de matrimonio, los elementos patrimoniales comunes se consideran afectos para ambos cónyuges, aunque alguno de ellos no desarrolle la actividad.

- ✓ Las participaciones recibidas conservarán a efectos fiscales el valor y antigüedad que tenían los elementos patrimoniales aportados (DGT V1077-15).

- ✓ Si la persona física aportante pierde la cualidad de residente en España, integrará la plusvalía que difirió al aplicar el régimen de reestructuraciones empresarial (DGT V0251-16).

- ✓ En caso de regularización de una ganancia patrimonial como consecuencia de la aportación no dineraria de un inmueble a una sociedad, la tasación realizada por el perito no es válida al no haberse efectuado una visita interior al inmueble ni haberse justificado su omisión, señalando el tribunal que la regla general exige una inspección ocular completa -interior y exterior- salvo causa debidamente motivada que permita apartarse de ella (Tribunal Supremo, sentencia 813/2025, de 24 de junio de 2025).

Traspasos entre fondos de inversión

Si es socio o partícipe de alguna institución de inversión colectiva, de las reguladas en la Ley 35/2003, y quiere deshacer posiciones, puede no computar la ganancia o pérdida patrimonial cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones lo destine a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, conservando las nuevas acciones o participaciones suscritas el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas.

A tener en cuenta

- ✓ Si queremos realizar una minusvalía latente en acciones o participaciones de estas instituciones para rebajar la tributación de otras ganancias, lo indicado será no seguir el procedimiento de reinversión que establece la norma.

- ✓ Para cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial en el momento de la venta definitiva de las acciones o participaciones objeto de reinversión, se deberá considerar que dichas acciones o participaciones han sido adquiridas o suscritas en la misma fecha y por el mismo valor de adquisición que tuvieran las acciones o participaciones de las que procedan, con independencia de la

fecha en la que se hubiera realizado la reinversión y de su importe (DGT V3640-15).

4.8.2. Reglas de imputación temporal de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Con carácter general, las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputan en el ejercicio en que se produce la alteración en la composición del patrimonio que las origina. No obstante, existen casos especiales de imputación cuando se perciben cantidades por sentencia judicial, ayudas públicas, operaciones a plazo, etc.

A tener en cuenta

- ✓ El contribuyente presentó denuncia ante la Guardia Civil en el ejercicio X por una estafa de phishing y se plantea la posibilidad de computar el dinero sustraído como una pérdida patrimonial en el ejercicio X+1. La Dirección General de Tributos interpreta que el importe dinerario objeto del engaño o estafa constituye una pérdida patrimonial a integrar en la base general, que deberá estar justificada adecuadamente por el contribuyente para poder incluirla en su declaración. En cuanto al ejercicio en que debe incluirse, se interpreta que corresponde al año X, ya que por aplicación de la regla general de imputación temporal las ganancias y pérdidas patrimoniales se computan en el ejercicio en que tiene lugar la alteración patrimonial. En este caso, la estafa tiene lugar en el año X (DGT V0625-24).

- ✓ La percepción de una ayuda para instalar placas solares en la vivienda constituye una ganancia patrimonial que tributa y que se ha de imputar en el ejercicio en el que se cobra (DGT V2808-21), salvo que la norma las declare expresamente exentas.

- ✓ La entrega de un premio canjeable por compras en determinados comercios constituye una ganancia de patrimonio en especie a imputar en el ejercicio de su concesión (DGT V0115-19).

- ✓ Si ha vendido una vivienda celebrando un contrato privado en 2024, percibiendo en dicho ejercicio una determinada cantidad, y elevando el mencionado contrato a escritura pública en el ejercicio 2025 (momento en que percibió el resto del precio acordado y se produjo la entrega de llaves), sepa que la imputación temporal de la ganancia o pérdida patrimonial se producirá en el momento del otorgamiento de la escritura pública, salvo que de la misma se dedujera lo contrario (DGT V3114-19).

- ✓ Si ha realizado alguna operación a plazo, pactando que el último cobro lo percibirá a más de un año después desde que se realiza la operación, la ganancia patrimonial podrá irla imputando a medida en que sean exigibles los cobros. Es importante conocer que se trata de una opción que debe ejercitarse en la autoliquidación presentada en período voluntario del ejercicio en que se procede a la transmisión. De lo contrario se considerará que no ha optado a ello

y, en consecuencia, no resultará de aplicación la regla de imputación especial (DGT V1094-18).

- ✓ Si ha sido víctima de un accidente de tráfico, y la compañía del vehículo contrario le paga por sentencia, abonándole intereses por mora, deberá declararlos cuando los mismos se reconozcan, es decir, cuando se cuantifiquen y se acuerde su abono (DGT V0128-17).

- ✓ Si ha recibido una ayuda pública deberá de imputarla en el período del cobro y no cuando se concede (DGT V0906-18).

- ✓ Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados pueden imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias: cuando adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación, cuando adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita dentro de un concurso, si concluyera el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito o cuando se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que se haya satisfecho.

- ✓ Un contribuyente es titular de una inversión en una sociedad concursada. La cuestión es cómo tributa la pérdida obtenida por el inversor por el dinero invertido y no recuperado, teniendo en cuenta que el juez ha puesto fin al procedimiento concursal. En este caso, como la sentencia judicial que declaró concluido el concurso se produjo el 21 de julio del año X, el contribuyente podrá imputar la pérdida en el ejercicio X y, como no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales, deberá declararse en la base imponible general (DGT V0365-23).

- ✓ En el caso de un contrato de arras para la venta de un inmueble suscrito en un ejercicio, realizándose la venta en el ejercicio siguiente, el importe de las arras se imputará en el período impositivo en que se realiza la venta del inmueble, como parte del precio (DGT V2993-18).

- ✓ La alteración patrimonial generada por la venta de una expendeduría de tabacos, pagándose un determinado importe en el año X, pero quedando la entrega de dicho negocio supeditada al cumplimiento de una condición suspensiva, se imputará en el ejercicio en que se cumpla la condición, que coincidirá con el momento de la entrega de los bienes (DGT V1011-18).

- ✓ En caso de una ganancia o pérdida patrimonial derivada de una apuesta deportiva realizada en el año X, pero en la que el acontecimiento de cuyo resultado depende la obtención del premio tenga lugar en el año X+1, la ganancia o pérdida resultante se imputará a este último período impositivo (DGT V0062-22).

- ✓ Cuando la indemnización percibida lo sea como consecuencia de una ejecución provisional de sentencia, el estado de pendencia de la resolución judicial recurrida implica que no deba computarse ganancia patrimonial alguna, correspondiendo tal cómputo en el ejercicio en que adquiera firmeza la sentencia que fije la indemnización final a percibir (DGT V2907-21).

Rentas generadas como consecuencia de una expropiación forzosa

Si le han expropiado un bien y por ello ha recibido un pago en concepto de justiprecio, la alteración patrimonial debe considerarse producida cuando, fijado y pagado el justiprecio, se procede a la ocupación del bien expropiado (DGT V0678-18).

Si la expropiación se ha realizado por el procedimiento de urgencia, la ganancia o pérdida se entienden producidas, en principio, cuando realizado el depósito previo se procede a la ocupación, y no cuando se pague el justiprecio.

A tener en cuenta

- ✓ Si durante 2025 ha sido objeto de una expropiación forzosa, deberá tributar por la ganancia o pérdida patrimonial que se produce y que se cuantifica por la diferencia entre el justiprecio y el valor del bien expropiado. Si la expropiación se ha tramitado por el procedimiento de urgencia, la alteración patrimonial se imputa cuando, realizado el depósito previo, se procede a la ocupación, y no cuando se pague el justiprecio. Si la expropiación no se ha tramitado con el carácter de urgente, la ganancia se imputa cuando fijado y pagado el justiprecio se proceda a la consecuente ocupación del bien expropiado (DGT V0678-18).

- ✓ Si no está de acuerdo con el justiprecio fijado, puede acudir al Jurado de expropiación forzosa. En este supuesto, según el criterio del Tribunal Supremo en sentencia de 26 de mayo de 2017, Recurso nº 1137/2016, y sentencia de 12 de julio de 2017, Recurso nº 1647/2016, el importe que se fije definitivamente en vía administrativa debe imputarse en el ejercicio en que se dicte la resolución administrativa que resuelva el litigio. Si sigue sin estar de acuerdo y opta por la vía judicial, el importe fijado por sentencia deberá imputarlo en el período impositivo en que esta sea firme (DGT V1382-18).

- ✓ Parte de la jurisprudencia y la propia Administración entienden que se puede aplicar la regla especial de operaciones a plazos, siempre que haya transcurrido más de un año entre la entrega del bien y el cobro del justiprecio (DGT V1244-16). La aplicación de esta regla especial exige que el contribuyente manifieste expresamente su opción en la declaración. Sin embargo, el Tribunal Supremo en alguna ocasión ha negado la aplicación de la regla de operaciones a plazo a las expropiaciones, argumentando la falta de acuerdo de cobro aplazado, requisito imprescindible para que existan dichas operaciones (Sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de noviembre de 2011, Recurso nº 4021/2010).

- ✓ Cuando la ocupación de una finca es temporal, la renta tendrá la calificación de rendimiento del capital inmobiliario si el bien expropiado no se encuentra afecto a una actividad económica. También tiene esta calificación lo percibido por el usufructuario cuando se expropia un bien con desmembración del dominio. En estos casos, es el usufructuario quien imputa la renta por todos los conceptos recibidos, incluido el de la indemnización por expropiación (DGT V1172-16).

- ✓ Por otro lado, el importe percibido constituirá un rendimiento de la actividad si el bien expropiado se encuentra afecto a una actividad económica y se califica

como existencia. Según sentencia de la Audiencia Nacional, de 21 de abril de 2017, Recurso nº 178/2014, el incremento patrimonial derivado del mayor justiprecio debe imputarse al ejercicio de la ocupación, aunque el mismo se encuentre prescrito.

Ayudas públicas que pueden imputarse por cuartas partes

Conviene saber que determinadas ayudas, en lugar de imputarse en el período en el que se obtienen, puede optarse por imputarlas en 4 años, como son las siguientes:

- Si se perciben ayudas públicas en concepto de compensación por defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual, que se destinen a la reparación de la misma, se puede optar por imputarlas en el ejercicio en el que se obtienen y en los 3 siguientes. Sin embargo, esto no se aplica si las ayudas son para reparar daños derivados del deterioro por el paso del tiempo.

- También pueden imputarse de la misma manera las ayudas de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, recibidas en pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), si bien esto no es aplicable a las ayudas de una Comunidad Autónoma en el ámbito de sus propios planes. Igualmente se imputan de la misma manera, por cuartas partes, las ayudas públicas a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español destinadas a su conservación y rehabilitación, aunque deben cumplir el requisito de que respeten los deberes de visita y exposición pública de los bienes.

- Tanto las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores, como las que se destinen a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas societarias, previstas en ambos casos en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los 3 siguientes.

Fallecimiento del contribuyente

En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

A tener en cuenta

- ✓ Según interpreta el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en sentencia nº 29/2021, de 20 de enero de 2021, las ganancias patrimoniales de un contribuyente pueden ser compensadas con las pérdidas patrimoniales arrastradas por su causante. El derecho a compensar los saldos negativos pendientes es transmisible "mortis causa" conforme a las reglas generales del derecho común, que establecen la sucesión tanto en los derechos como en las obligaciones que no se extingan por la muerte, siendo los sucesores del causante sujetos pasivos, a todos los efectos, tanto de las obligaciones

tributarias como de los derechos de igual naturaleza, subrogándose en la misma situación jurídica que ocupaba dicho causante.

4.8.3. Cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Si ha transmitido un elemento patrimonial, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición del elemento. El valor de transmisión comprenderá el efectivamente satisfecho y, si fuera inferior al de mercado, prevalecerá este último, menos los gastos y tributos accesorios a la transmisión, como pueden ser los del mediador a través del que se realiza la venta o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Si la transmisión se realiza a título gratuito, el valor de transmisión será el valor asignado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El valor de adquisición estará formado por el importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado o, cuando la misma hubiere sido a título gratuito -herencia, legado o donación-, por el declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Asimismo, formarán parte del valor de adquisición las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos -sin tener en cuenta los gastos de conservación y reparación-, también los gastos -comisiones, fedatario público, registro, etc.- y tributos inherentes a la adquisición -ITPyAJD, IVA o ISD-, excluidos los intereses y gastos de financiación satisfechos por el adquirente y, finalmente, de la suma de las anteriores cantidades se restará el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles[27] (DGT V3145-18).

Se regulan unas normas específicas para el cálculo de la alteración patrimonial en algunos supuestos: transmisión de acciones con cotización en mercados regulados, de acciones y participaciones no admitidas a negociación, aportaciones no dinerarias a sociedades, traspaso de locales de negocio, indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, permuta de bienes o derechos, transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas y participaciones en instituciones de inversión colectiva, entre otras.

A tener en cuenta

- ✓ En caso de venta de un inmueble que estuvo arrendado, el valor de adquisición se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima -3 por 100-, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto. Sin embargo, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo 1502/2025, de 20 de noviembre de 2025, si el contribuyente calculó la amortización conforme a lo previsto en la Orden Ministerial de 27 de marzo de 1998 -en caso de inmuebles, 68 años-, cuando en un momento posterior proceda a su transmisión, no tendrá

[27] En relación con las amortizaciones fiscalmente deducibles, debemos tener en cuenta que se aplicará, en todo caso, la amortización mínima, con independencia de que se haya considerado gasto de manera efectiva (aplicable a inmuebles arrendados y, en su caso, a los bienes muebles cedidos con los mismos conjuntamente).

que minorar en un 3 por 100 obligatoriamente, sino que podrá aplicar un porcentaje inferior que encaje en el concepto de amortización mínima que regula la norma del impuesto.

- ✓ De acuerdo con el criterio del Tribunal Supremo en sentencia 959/2024, de 30 de mayo de 2024, en los supuestos en que se regularice en sede de la persona física la ganancia o pérdida patrimonial derivada de aportaciones no dinerarias a una sociedad vinculada, deben prevalecer las normas específicas de valoración de los artículos 37.1.d) de la Ley del IRPF y 17.4 de la LIS sobre las reglas especiales de valoración de los artículos 41 de la Ley del IRPF y 18 de la LIS (valor de mercado de las operaciones vinculadas).

- ✓ El Tribunal Supremo, en sentencia de 21 de diciembre de 2015, Recurso nº 2068/2014, se decanta por el principio de unicidad de la Administración y en contra del principio de estanqueidad de los tributos, al considerar que en la transmisión de un inmueble se ha de tener en cuenta, como valor de adquisición, el comprobado por la Administración autonómica y que este prevalece sobre el comprobado posteriormente por la Inspección de los Tributos para el cálculo de la ganancia patrimonial en el IRPF. En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en sentencia de 12 de marzo de 2019, Recurso nº 1085/2015.

- ✓ El TEAC, en Resolución de 2 de febrero de 2017, nº 3961/2016, interpreta que, a efectos del cálculo de una ganancia patrimonial, la Administración no puede consignar un valor de adquisición de 0€ sin haber utilizado previamente los medios de prueba que razonablemente obran en su poder. Ello es así porque, si la adquisición del elemento patrimonial fue a título oneroso, el Tribunal entiende que alguna cantidad se debió pagar o algún coste tendría en el momento de su adquisición.

- ✓ En los supuestos de autopromoción de vivienda por parte del contribuyente, el valor de adquisición de la vivienda estará constituido por la suma del importe satisfecho por la adquisición del terreno y del importe satisfecho por las obras de construcción del inmueble, más los gastos y tributos inherentes a la adquisición. El coste de las obras de construcción y la fecha de finalización de las mismas deberá ser acreditado a través de cualquier tipo de prueba admitida en Derecho. En caso de no poderse acreditar la fecha de finalización de las obras, se tomará la fecha de la escritura de declaración de obra nueva como fecha de adquisición (DGT V3430-19).

- ✓ Si se adquiere por herencia un inmueble situado en Alemania y la Administración alemana modifica su valor de adquisición, este nuevo valor no podrá tenerse en cuenta como valor de adquisición a efectos del cálculo de la alteración patrimonial, ya que no es un valor que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (DGT V2205-19).

- ✓ Se consideran gastos, a restar del valor de transmisión, los de abogado y procurador que ha tenido que satisfacer uno de los excónyuges, en la transmisión de la vivienda del matrimonio, porque el otro excónyuge no estaba conforme y hubo que acudir a un procedimiento judicial (DGT V0073-18).

- ✓ Si ha transmitido un inmueble que adquirió a través de un contrato de arrendamiento con opción de compra, deberá tener en cuenta que el precio de adquisición es el total convenido por la transmisión del inmueble más la cantidad entregada en concepto de prima de opción de compra. Si se pactó que las cantidades satisfechas por el arrendatario se descontarían del precio total convenido por la transmisión del inmueble, dichas cuantías no forman parte del precio de adquisición (DGT V0088-17).

- ✓ En los casos de desmembración del dominio, no existe una norma que determine el porcentaje del precio de venta que corresponde a la nuda propiedad y al usufructo, por lo que su respectivo valor será el importe real por el que se efectúe su transmisión, siempre que no sea inferior al normal de mercado (DGT V1415-10).

- ✓ Si ha vendido un inmueble en 2025 quedando pendiente el pago del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el valor de transmisión se determinará sin tomar en consideración dicho impuesto. Posteriormente, cuando se satisfaga el citado tributo, podrá instarse la rectificación de la autoliquidación de 2025 (DGT V2522-18).

- ✓ El pago de honorarios a una agencia inmobiliaria por la venta de un inmueble es un gasto inherente a la transmisión a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial (DGT V1849-21).

- ✓ El valor de referencia, que debe tenerse en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Onerosas en caso de ventas de inmuebles, no tiene incidencia en el ámbito del IRPF (DGT V1601-22).

- ✓ En caso de transmisión de un activo intangible, en concreto los derechos de pago único de la PAC, no procede deducir la amortización mínima entre los años 2008 y 2015, porque la normativa en vigor durante dicho plazo establecía que los activos inmateriales de duración indefinida no podían amortizarse fiscalmente (Resolución del TEAC, de 10 de febrero de 2020, nº 0104/2019).

- ✓ Si se produce una pérdida patrimonial como consecuencia de la donación de elementos patrimoniales, esta no se computa fiscalmente (Resolución del TEAC de 31 de mayo de 2021, nº 3746/2020). No obstante, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencias de 28 de septiembre de 2022 y 31 de enero de 2023, considera que se debería permitir compensar las pérdidas generadas por la donación de inmuebles. La Sala sentenciadora declara contrario a los principios de equidad y capacidad contributiva hacer tributar por las ganancias puestas de manifiesto en una transmisión lucrativa, y en cambio, no permitir las pérdidas que se puedan generar por este tipo de transmisiones.

Coeficientes de abatimiento para reducir las ganancias de patrimonio puestas de manifiesto en la transmisión de elementos adquiridos antes de 1995

Si adquirió algún bien antes de 1995 y lo ha transmitido, le conviene hacer números para optimizar la factura fiscal. La cuantía máxima del valor de transmisión de los elementos patrimoniales adquiridos antes de ese año, para poder aplicar esos coeficientes que reducen la ganancia patrimonial obtenida, es de 400.000€.

A tal efecto, se tendrá en consideración no solo el valor de transmisión de los elementos patrimoniales de esa antigüedad transmitidos en 2025, sino también los valores correspondientes a todas las transmisiones a cuyas ganancias patrimoniales les hubieren resultado de aplicación los coeficientes de abatimiento que haya realizado un contribuyente desde 1 de enero de 2015.

A tener en cuenta

- ✓ Si ha transmitido un elemento adquirido antes de 1995 y tiene otros en la misma circunstancia, le conviene analizar si le interesará reducir la plusvalía, porque si esta es pequeña, como el límite por contribuyente del importe de estas transmisiones es de 400.000€, podría ser más conveniente no reducirla y reservar límite para reducir una posterior.

- ✓ Cuando el contribuyente sea propietario de una finca agrícola, en la cual viniera ejerciendo una actividad económica, y cesa en el ejercicio de la misma, en el supuesto de que la arriende a un tercero, el cual continúe con el desarrollo de la actividad, el criterio administrativo consiste en calificar la operación de arrendamiento de negocio en vez de arrendamiento de terreno rústico. En estos casos no es posible aplicar los coeficientes de abatimiento a la posterior transmisión de las fincas, al tener la consideración de elementos afectos (DGT V3318-14).

Reglas especiales de valoración

Además de las normas generales de valoración, la ley contempla determinadas normas específicas para la determinación de los valores de adquisición, de transmisión o de ambos, en relación con las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de determinadas operaciones.

A tener en cuenta

- ✓ Si ha transmitido valores de alguna empresa que cotiza, la ganancia o pérdida patrimonial se obtendrá por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, determinados por su cotización en dichos mercados a fecha de transmisión o por el pactado si fuera superior. Cuando existan valores homogéneos[28] se considerará que los transmitidos son aquéllos que adquirió en primer lugar. En este sentido, los "american depositary receipt" (ADR) cotizados en dólares en la Bolsa de Nueva York no tienen la consideración de

[28] A los exclusivos efectos de este impuesto, se considerarán valores o participaciones homogéneos procedentes de un mismo emisor aquéllos que formen parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, sean de igual naturaleza y régimen de transmisión, y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones (DGT V3191-16).

valores homogéneos respecto a las acciones subyacentes, a los efectos de una posible transmisión (DGT V0082-17). Tampoco son valores homogéneos las acciones cuya titularidad se ostenta en pleno dominio, con respecto a la titularidad de la nuda propiedad de acciones de la misma sociedad, pues la desmembración del dominio da lugar a 2 realidades patrimoniales diferentes (DGT V3113-19).

- ✓ Si ha percibido una indemnización por algún siniestro, deberá computar como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. En el caso de inmuebles es conveniente destacar que el suelo no se destruye, así que habrá que comparar la indemnización recibida con el valor de la construcción únicamente. Así, existirá una ganancia patrimonial respecto a la parte de la indemnización que exceda del coste de las reparaciones (DGT V3002-18).

- ✓ En los supuestos en que se produzca la separación de socios, así como en los supuestos de disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, con independencia de las rentas que se devenguen en la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda. El TEAC, en Resolución de 11 de septiembre de 2017, nº 6943/2014, interpreta que esta regla especial se aplica a cualquier operación que dé lugar a la separación efectiva del socio, sin limitarse a las causas reguladas en la normativa mercantil. En este sentido, la calificación otorgada a la renta obtenida por el contribuyente como consecuencia de la transmisión de todas las acciones a la propia sociedad en que participa, para su amortización vía reducción de capital, tendrá la consideración de ganancia patrimonial.

- ✓ Si el titular de un derecho real de goce o disfrute sobre un inmueble arrendó el mismo, pudo deducir como gasto en la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario la amortización del usufructo. Por este motivo, al producirse la transmisión o extinción del derecho, el valor de adquisición deberá minorarse en el importe de las amortizaciones que pudieron deducirse anteriormente. Si el inmueble sobre el que recae el derecho de goce o disfrute no hubiera sido arrendado, el valor de adquisición del derecho deberá minorarse proporcionalmente al tiempo de uso.

Transmisión de participaciones en empresas que no cotizan

Si ha transmitido a título oneroso participaciones de valores no admitidos a negociación, debe tener en cuenta que el precio fijado en la venta, salvo prueba en contrario, no puede ser inferior al mayor de los dos siguientes: el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos, resultante del balance según el último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, o el importe que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los 3 ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.

A tener en cuenta

- ✓ Si la sociedad tiene un año de vida, sólo se tomará el resultado de dicho año. En cambio, sí se tendrán en cuenta los últimos 3 años cuando la sociedad participada hubiera estado inactiva no obteniendo pérdida o beneficio alguno, debiéndose tomar como resultado nulo el del ejercicio o ejercicios en que hubiera estado inactiva y, a continuación, promediar por 3 (Resolución del TEAC de 26 de abril de 2021, nº 7287/2021).

- ✓ Para el cálculo del promedio de resultados se deben tomar los resultados tanto positivos como negativos (DGT V2335-06).

- ✓ A efectos del cálculo del valor de adquisición de sus participaciones, cuando la persona que se las vendió ha presentado reclamación económico-administrativa contra una liquidación que regularizaba su valor de transmisión aplicando esta norma especial, deberá tener en cuenta el valor que finalmente se establezca por resolución administrativa o judicial firme. No obstante, hasta que dicho valor se conozca, deberá considerar como valor de adquisición el valor calculado conforme a esta regla especial (DGT V0259-18). Si la Administración ha girado una liquidación al vendedor, que aún no es firme, incrementando el importe, ese valor comprobado es el que hay que tener en cuenta como valor de adquisición para el comprador, sin perjuicio de que tenga que modificarlo si se determina otro como resultado de resolución judicial o administrativa firme (DGT V0282-19).

- ✓ La Administración puede determinar el valor teórico y el de capitalización de unas participaciones a partir de los datos del balance y cuenta de resultados contenidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada (Resolución del TEAC, de 10 de mayo de 2018, nº 2334/2018).

- ✓ A efectos de demostrar que el precio satisfecho coincide con el de mercado, la prueba recae en el interesado y no en la Administración. Si aquel aporta un informe pericial, la Administración no lo puede rechazar sin más (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 4 de abril de 2022, Recurso nº 15415/2020).

- ✓ La presunción *iuris tantum* puede ser desvirtuada si el contribuyente aporta una prueba que acredite el valor de mercado de las participaciones transmitidas. En este sentido, es plenamente válido aplicar el método de descuento de flujos de caja libres, al tratarse de una de las técnicas más utilizadas por los profesionales en la valoración de sociedades (Audiencia Nacional, sentencia de 18 de marzo de 2025).

Transmisión de inmuebles de naturaleza urbana

Si ha transmitido un inmueble de naturaleza urbana, adquirido a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50 por 100.

A tener en cuenta

- ✓ No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido al cónyuge o a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

- ✓ Cuando el inmueble constituya la vivienda habitual y resulte aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual, se aplicará en primer lugar la presente exención del 50 por 100 de la ganancia obtenida en la transmisión. Del otro 50 por 100 de la ganancia quedará exenta la parte proporcional que corresponda a la cantidad reinvertida.

Pérdidas patrimoniales objeto de declaración

No todas las pérdidas patrimoniales son computables en la declaración de la Renta. De acuerdo con la ley del impuesto, no se computarán como pérdidas patrimoniales las no justificadas, las debidas al consumo, las debidas a transmisiones gratuitas o liberalidades, las debidas a pérdidas en el juego que excedan de las ganancias, entre otras.

También se regulan una serie de reglas especiales para evitar el cómputo de pérdidas patrimoniales en supuestos de recompra de elementos patrimoniales, acciones o participaciones.

A tener en cuenta

- ✓ Si ha sufrido un robo y puede justificarlo, podrá imputar la pérdida correspondiente en la parte general de la base imponible por el valor de mercado de los elementos patrimoniales sustraídos. Si hubiera percibido una indemnización por este hecho, la pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición, minorado en el importe correspondiente a la depreciación que pudiera haber experimentado el elemento como consecuencia de su uso, y la indemnización percibida de la compañía aseguradora (DGT V0278-18).

- ✓ Aunque son deducibles las pérdidas de transmisiones de elementos patrimoniales, no se computarán cuando se vuelvan a adquirir dichos elementos dentro del año siguiente a la fecha de la venta. Esta pérdida podrá ser integrada cuando se produzca la venta posterior del elemento patrimonial.

- ✓ Lo mismo sucede cuando se transmiten acciones o participaciones con pérdidas, en ese caso no podrán computarse si se adquieren valores homogéneos dentro de los 2 meses anteriores o posteriores a la transmisión, un año si se trata de acciones o participaciones que no cotizan. Como en el caso anterior, la pérdida se integrará a medida que se transmitan los valores o las participaciones. Estas transmisiones, con independencia de que generen ganancias o pérdidas patrimoniales, deben ser también definitivas para que se puedan integrar las anteriores pérdidas, sin que se produzca la recompra en los plazos de 2 meses o de un año (DGT V1885-17).

- ✓ Una accionista no puede computar una pérdida patrimonial como consecuencia de la baja de la inscripción de sus acciones si la entidad no ha sido disuelta y liquidada en el Registro Mercantil (DGT V0437-20).

- ✓ No se integran en la base imponible las pérdidas derivadas del consumo de bienes perecederos, ni las originadas por la pérdida de valor por el uso de bienes de consumo duradero como sucede, por ejemplo, por la pérdida de valor por el uso de un vehículo. Sin embargo, no se considera que se deba al consumo el abono de las costas procesales a la parte contraria cuando el contribuyente haya sido condenado a pagarlas, dado el carácter ajeno a su voluntad, pudiéndose imputar en el período impositivo en que adquiera firmeza la sentencia condenatoria (DGT V0086-17).

- ✓ Las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas inter vivos no se computan fiscalmente, ni por el importe total del valor de adquisición, ni por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión (Resolución TEAC de 1 de mayo de 2021, nº 3746/2020).

- ✓ En lo que se refiere a la necesaria justificación de las pérdidas patrimoniales obtenidas en el juego, que no excedan de las ganancias en el mismo período, para no tributar por la totalidad de las ganancias, la misma se realizará (a solicitud, en su caso, de los órganos de gestión e inspección tributaria) a través de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho (DGT V2657-17).

- ✓ En caso de juegos online, se deberán tener en cuenta las ganancias y pérdidas obtenidas en el ejercicio, resultando irrelevante, a estos efectos, si el contribuyente ha retirado o no cantidades de la cuenta abierta con el operador de juego online.

- ✓ No se computarán como pérdidas patrimoniales las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión. Esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial.

- ✓ Tampoco se computarán como pérdidas patrimoniales las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones cotizadas, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones y, en el caso de no cotizadas, en el plazo del año anterior o posterior a dichas transmisiones.

4.9. Reducciones de la base imponible

Se puede reducir la base imponible con las aportaciones a sistemas de previsión social, las realizadas a sistemas de previsión de personas con discapacidad o las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, en estos dos últimos casos cuando exista parentesco con la persona a favor de la que se realizan las aportaciones.

Aportaciones a sistemas de previsión social

Recuerde que el importe máximo de las aportaciones a los sistemas de previsión social del propio contribuyente no puede superar el menor de los siguientes límites: el 30 por 100 de la suma de rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas o 1.500€. Este último límite se incrementará en 8.500€ siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales. Si no se pudieran reducir las aportaciones del contribuyente o de la empresa en su totalidad por insuficiencia de base o por el límite porcentual, el importe restante podrá aplicarse a reducir la base imponible de los 5 ejercicios siguientes. En este caso, es importante solicitarlo en la declaración en la que se produce el exceso.

Los excesos de ejercicios anteriores que se hayan producido por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual del 30 por 100, cualquiera que sea su procedencia (aportación individual o del empleador) podrán reducirse hasta el límite máximo incrementado de 10.000€ (1.500+8.500) entendiendo que en el año en que se abonaron se habrán respetado los límites.

Con independencia de las reducciones realizadas de acuerdo con el régimen general de aportaciones a sistemas de previsión social anteriormente comentado, las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social del cónyuge pueden reducir la base imponible general del contribuyente con el límite máximo de 1.000€ anuales, sin que esta reducción pueda generar una base liquidable negativa, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: que el cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000€ anuales; que las aportaciones se realicen a cualquiera de los sistemas de previsión social hasta ahora comentados de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge.

A tener en cuenta

- ✓ El incremento del anterior límite en 8.500€ anuales, es un límite adicional que comprende tanto contribuciones empresariales a sistemas de empleo como aportaciones del trabajador al mismo sistema de empleo; y por ello, dentro de este límite adicional tienen cabida aportaciones del trabajador a su sistema de previsión social de empleo, pero condicionadas a la realización de contribuciones empresariales y siempre que las cantidades aportadas por la empresa no deriven de una decisión del trabajador (en cuyo caso serían consideradas aportaciones del trabajador y no podrían incluirse en este límite). El trabajador podrá aportar más que la empresa solamente si su salario no supera los 60.000€ brutos, en función del importe anual de la contribución empresarial y de los siguientes coeficientes:

Importe anual de contribución	Aportación máxima del trabajador
Igual o inferior a 500€	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 2,5
Entre 500,01 y 1.500€	1.250€, más el resultado de multiplicar por 0,25 la diferencia entre la contribución empresarial y 500€
Más de 1.500€	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 1

- ✓ Las aportaciones de la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador, lo que se ha interpretado, en consulta DGT V0299-22 en el sentido de que, si se trata de aportaciones empresariales en cumplimiento de convenio no se realizan por decisión del trabajador pero, si se hacen en el marco de un programa de retribución flexible sí se considerarían efectuadas por el trabajador.

- ✓ Se limita a 4.250€ las aportaciones reducibles de los autónomos a planes de empleo simplificados (aparte de la reducción de 1.500€ por aportaciones a planes individuales) o de aportaciones a planes de pensiones de empleo de los que sea promotor y partícipe -también a Mutualidades de las que sea mutualista o a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que sea tomador y asegurado-.

- ✓ Si su cónyuge no obtiene rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, u obteniéndolos son inferiores a 8.000€ anuales, usted podrá reducir su base imponible por las aportaciones que realice al sistema de previsión de su cónyuge, hasta un máximo de 1.000€. Estas aportaciones estarán exentas de tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (DGT V0572-18).

- ✓ Las aportaciones a sistemas de previsión social sujetas a los límites anteriores son las correspondientes a planes de pensiones, seguros concertados con mutualidades de previsión social por profesionales o trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, planes de pensiones de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia.

- ✓ Hay un límite adicional al anterior de 5.000€ para las primas aportadas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

- ✓ La reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad tienen un límite independiente del anterior. Si el aportante es el propio discapacitado, la reducción máxima será de 24.250€. Si quienes aportan al patrimonio protegido son los padres del titular de dicho patrimonio, podrán reducir la base imponible con el límite individual de 10.000€ para cada uno de los aportantes, no pudiendo exceder de 24.250€ el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de una misma persona discapacitada. Los mismos límites se aplican a las aportaciones a patrimonios protegidos[29].

- ✓ Si en un ejercicio se solicitó reducir el exceso aportado en los 5 años siguientes y en el posterior se rescata un plan de pensiones, con independencia de la tributación como rendimientos del trabajo de la prestación, se podrá imputar la reducción del exceso del ejercicio anterior respetando los límites establecidos (DGT V2055-17).

[29] En el caso de aportaciones a patrimonios protegidos, el período para reducir el exceso de aportaciones será de 4 años, diferente del de 5 años establecido para los excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social.

- ✓ No puede reducir la base imponible quien no ejerce la actividad por cuenta propia o ajena, de tal manera que una persona jubilada no puede minorar la base en las cantidades aportadas a una mutualidad de previsión social (DGT V2505-12).

EJEMPLO

Una entidad realiza una contribución en favor de sus trabajadores al plan de pensiones de empleo de la empresa por un importe de 1.300€ por cada empleado.

Cuantía máxima de las aportaciones del trabajador:

1.500€ que pueden destinarse al plan de empleo o a un plan individual.

1.250€ + 0,25 x (1.300-500) = 1.450€ (aportaciones al plan de empleo).

El total de aportaciones del trabajador asciende a 2.950€ (1.500 + 1.450).

El total de aportaciones asciende a 4.250€ (1.300 + 2.950).

Anualidades por alimentos a favor de los hijos y reducción por pensión compensatoria al cónyuge

Por un lado, cuando la cuantía de las anualidades pagadas a los hijos es inferior a la base liquidable general, se lleva a la escala del impuesto separadamente del resto de la base liquidable general y, además, se incrementa el mínimo personal y familiar en 1.980€. No obstante, la aplicación de este precepto es incompatible con la del mínimo por descendientes en el mismo contribuyente.

Por otro lado, se pueden reducir de la base imponible las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas a favor de los hijos del contribuyente, que están exentas, satisfechas ambas por decisión judicial. Esta reducción no tiene más límite que el de la base imponible, aunque el remanente no reducido por insuficiencia de la base imponible general, puede reducirse de la base imponible del ahorro, si bien su aplicación no puede dar lugar a que resulte negativa ni la base liquidable general ni la del ahorro.

A tener en cuenta

- ✓ En cuanto a la regla especial aplicable en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos, se incluyen expresamente en la ley del impuesto, a partir del 1 de enero de 2026, las anualidades satisfechas en virtud del convenio regulador a que se refiere el artículo 90 del Código Civil, o del convenio equivalente previsto en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, aprobado por la autoridad judicial o formalizado ante el letrado de la Administración de Justicia, o en escritura pública ante notario, con independencia de que dicho convenio derive o no de cualquier medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto.

- ✓ A efectos de la reducción en la base imponible por pensiones compensatorias a favor del cónyuge, satisfechas por decisión judicial, resultará aplicable desde la fecha en que se suscribe el convenio regulador entre las partes que hubiere establecido su pago, siempre que la ulterior sentencia judicial que lo ratifique no modifique lo pactado en dicho convenio regulador (sentencia del Tribunal Supremo nº 1397/2024, de 23 de julio de 2024).

- ✓ El concepto de anualidades por alimentos constituye un concepto jurídico que se ha de interpretar atendiendo al tenor literal del convenio aprobado en sentencia de separación, y al sentido que las partes quisieron atribuir a sus cláusulas (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 30 de enero de 2017, Recurso nº 498/2015). Se entiende por alimentos todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica. Los alimentos comprenden también la educación e instrucción del alimentista mientras sea menor de edad y, aún después, cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable. Entre los alimentos se incluirán los gastos de embarazo y parto, en cuanto no estén cubiertos de otro modo (DGT V2090-18).

- ✓ La atribución del uso de la vivienda a favor del excónyuge nunca tendrá la consideración de pensión compensatoria a su favor, habida cuenta de que el artículo 90 del Código Civil diferencia ambos extremos, pensión y atribución del uso de vivienda (DGT V2041-16).

- ✓ Es posible aplicar la reducción por pensión compensatoria cuando la cuantía se fija por convenio regulador (sentencia del Tribunal Supremo nº 1212/20, de 25 de marzo de 2021).

- ✓ En caso de separación o divorcio con la guarda y custodia compartida, el mínimo familiar se prorrateará entre los progenitores, independientemente de con quien convivan los hijos. En este caso, nadie puede aplicar el tratamiento especial de las anualidades. Si no es compartida la guarda y custodia, en principio, el mínimo por descendientes corresponderá por entero a la persona que la tenga, por ser con quien conviven. Sin embargo, desde 2015, como se equipara la convivencia a la dependencia económica, el cónyuge con el que no conviven, pero paga alimentos a los hijos por resolución judicial, podrá optar por la aplicación del 50 por 100 del mínimo por descendientes, al sostenerles económicamente o, alternativamente, por la aplicación del tratamiento especial de las referidas anualidades por alimentos (DGT V2576-18). En sentido contrario, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en sentencia de 8 de octubre de 2020, Recurso nº 715/2019, interpreta que los progenitores con custodia compartida que pagan anualidades por decisión judicial no pueden aplicar estos incentivos simultáneamente, pero sí alternativamente. Es decir, pueden aplicarse el mínimo prorrateado, y las especialidades por alimentos durante la parte del ejercicio en la que no ejerce la custodia, porque le corresponde al otro progenitor.

- ✓ Mientras exista la obligación de pagar la pensión de alimentos a favor de los hijos, será posible aplicar estas especialidades, independientemente de la edad que aquellos tengan (DGT V2283-17).

4.10. Integración y compensación de rentas

Renta del ahorro

La componen los rendimientos del capital mobiliario, con excepción de los que hemos denominado atípicos, y las ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones. Forman dos compartimentos con limitaciones para la compensación entre ellos.

A tener en cuenta

- ✓ Si el saldo de los rendimientos positivos y negativos del capital mobiliario que se integran en la base imponible del ahorro es negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales que conforman el otro componente de la base imponible del ahorro, con el límite del 25 por 100 de dicho saldo positivo. Si tras dichas compensaciones quedase saldo negativo, su importe se compensará en los 4 años siguientes.

- ✓ Si el saldo de la integración y compensación de las ganancias y pérdidas patrimoniales que forman parte de la base imponible del ahorro es negativo, su importe se podrá compensar con el saldo positivo del otro componente de la base imponible del ahorro, los rendimientos de capital mobiliario, con el límite del 25 por 100 de dicho saldo positivo. Si tras dichas compensaciones quedase saldo negativo, su importe se compensará en los 4 años siguientes.

- ✓ Si en la declaración individual de un año se ha determinado un saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales que puede ser compensado en los años siguientes, puede efectuarse la compensación en una declaración conjunta de esos ejercicios. Si se realiza en una declaración conjunta, se efectuará con los saldos positivos resultantes de ese tipo de declaración, con independencia de quién sea el contribuyente que los originó (Informa AEAT 137232).

- ✓ La ganancia patrimonial obtenida por la concesión de una opción de compra sobre un inmueble tributa en la base del ahorro. El Tribunal Supremo, en anteriores sentencias como la de 18 de mayo de 2020, Recurso nº 5332/2017, interpretaba que la ganancia patrimonial generada por la concesión de una opción de compra debía de integrarse en la base general. La justificación, aplicando la normativa anterior del impuesto, era que la ganancia obtenida por la percepción de una prima a cambio del ejercicio de la opción de compra no era susceptible de integrarse en la entonces llamada parte especial de la renta del período impositivo, puesto que no se trataba de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas con más de un año de antelación a la fecha de transmisión.

  Ahora, con la normativa actualmente en vigor, el Tribunal actualiza su criterio y determina que la ganancia patrimonial, puesta de manifiesto con ocasión de la percepción de la prima satisfecha por el otorgamiento de un contrato de opción de compra, debe de integrarse en la renta del ahorro, por implicar una transmisión fundada en la *traditio*, derivada de la entrega de facultades propias

del derecho de propiedad a las que temporalmente renuncia el titular (sentencia de 21 de junio de 2022, Recurso nº 7121/2020).

Renta general

En la renta general se integran dos compartimentos con alguna limitación para la compensación entre ellos: por una parte, los rendimientos -excepto los que van a la base del ahorro- y las imputaciones de renta y, por otra, las ganancias y pérdidas patrimoniales que no derivan de transmisiones.

A tener en cuenta

- ✓ Si tiene un saldo negativo procedente de ganancias y pérdidas que no derivan de transmisiones, puede restarse del saldo positivo de los rendimientos que van a la base general, con un máximo del 25 por 100 de este. Si la compensación de rendimientos e imputaciones de renta arroja un saldo negativo, este podrá compensarse sin límite con el positivo de las ganancias y pérdidas que no procedan de transmisiones.

- ✓ El saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales que no proceden de transmisiones pendientes de compensación se puede compensar, en primer lugar, con las ganancias que no provengan de transmisiones y, lo que reste, con el saldo positivo de los rendimientos de la base general, pero con el límite del 25 por 100 de estos.

- ✓ El Tribunal Supremo, en sentencia de 26 de enero de 2021, nº 71/2021 interpreta que la ganancia o pérdida patrimonial generada en la amortización de parte del capital pendiente de un préstamo hipotecario, constituido en moneda extranjera, que se origina como consecuencia de la diferencia del tipo de cotización con el que fue fijado inicialmente el préstamo, debe integrarse en la base general del impuesto y no en la base del ahorro, en contra del criterio administrativo existente.

Aunque normalmente los intereses de préstamos forman parte de la renta del ahorro, hay que tener en cuenta que se imputarán en la parte general los rendimientos del capital mobiliario correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última.

A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha.

En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 25 por 100.

EJEMPLO

Una persona, que posee el 50% de participación en una sociedad cuyos fondos propios ascienden a 100.000€, ha prestado a dicha sociedad un capital de 500.000€. Este préstamo le ha reportado unos intereses de 40.000€ (el tipo de interés pactado se ajusta al valor de mercado).

El importe de 40.000€ constituye un rendimiento de capital mobiliario derivado de la cesión a terceros de capitales propios, que en principio se integraría en la base imponible del ahorro. No obstante, al haber vinculación entre las partes, se aplica la regla especial comentada anteriormente: se integran en la base general los intereses que proporcionalmente se correspondan con el exceso del capital prestado a la entidad que supere el triple de los fondos propios, en la parte correspondiente a la participación del socio.

Solución

Resultado de multiplicar por 3 los fondos propios en la parte correspondiente al socio = 150.000 (3 x 50% de 100.000).

Rendimiento a integrar en la base del ahorro: 40.000 x (150.000/500.000) = 12.000€

Rendimiento a integrar en la base general: 40.000 - 12.000 = 28.000€

4.11. Mínimos personales y familiares

Los aplicables en esta declaración son los siguientes:

	€
Mínimo personal	5.550
> 65 años o ascendiente > 75 años/discapacitado	1.150
> 75 años o ascendiente > 75 años	2.550
Primer hijo	2.400
Segundo hijo	2.700
Tercer hijo	4.000
Cuarto hijo y siguientes	4.500
Por cada hijo < 3 años	2.800
Descendiente fallecido	2.400
Ascendiente fallecido	1.150
Discapacidad < 65 por 100	3.000
Discapacidad < 65 por 100 y movilidad reducida	6.000
Discapacidad > 65 por 100	12.000
Incremento por anualidades por alimentos	1.980

A tener en cuenta

- ✓ El concepto de “rentas” referido al requisito de “no tener rentas anuales superiores a 8.000€”, referente a los mayores de 65 años, a efectos de los datos a reflejar en el modelo 145 y, también, para el cómputo de los mínimos familiares, es la suma algebraica de los rendimientos netos del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario y de actividades económicas, así como de imputaciones de rentas y de ganancias y pérdidas patrimoniales anuales, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Los rendimientos se computan por el importe neto, ya deducidos gastos, pero sin aplicar las reducciones correspondientes, excepto la de rendimientos del trabajo (por irregularidad) que, en este caso, se aplica antes de deducir los gastos, entre los que se deducirán también 2.000€ o las cuantías incrementadas por discapacidad (DGT V0624-18).

- ✓ Se asimila a los tutelados con los descendientes, y la convivencia a la dependencia económica. Por tanto, será posible aplicar el mínimo por descendientes en el caso de tutela de un tío anciano ingresado en un centro especializado. Asimismo, si el tío reúne el requisito de discapacidad, también se podrá aplicar el mínimo por discapacidad, y todo ello si no supera 8.000€ de rentas anuales y, en caso de tenerla mayor de 1.800€, que no presente declaración (DGT V1517-18).

- ✓ Un contribuyente que mantiene económicamente a sus hijos, aunque no conviva y no tenga la guardia y custodia, tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes porque dependen económicamente de él, pero solo en el caso de que no aplique el tratamiento especial que la ley prevé para las anualidades por alimentos a los hijos (DGT V1515-18).

- ✓ En el caso de una pareja de hecho que convive con su hija menor de edad, el mínimo por descendientes se distribuye entre los padres por partes iguales, aun cuando uno de ellos tribute conjuntamente con la hija. No podrán aplicar el mínimo si la hija obtiene rentas anuales, excluidas las exentas, mayores de 8.000€ o, no siendo así, presente declaración con rentas superiores a 1.800€ (DGT V2597-16).

- ✓ Un contribuyente que vive con sus padres, los cuales declaran en conjunta, con unos rendimientos del trabajo el padre de 18.000€ y la madre de menos de 1.800€, puede aplicarse el mínimo por ascendientes por la madre (DGT V3140-17).

- ✓ En los supuestos en los que existe un reconocimiento previo de una pensión por incapacidad permanente (total, absoluta o de gran invalidez), al llegar a la edad de jubilación el contribuyente mantendrá su derecho a aplicar el mínimo por discapacidad sin que le sea exigible acreditar un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 (Resolución del TEAC nº 4263/2023, de 19 de julio de 2024).

- ✓ A efectos de la aplicación del mínimo por discapacidad de descendientes, la acreditación de que los hijos necesitan ayuda de terceras personas se efectúa

mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO), o el órgano competente de la Comunidad Autónoma en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los equipos de valoración y orientación de la misma, cuyo ámbito competencial se corresponde con los servicios sociales (DGT V3342-19).

- ✓ El Tribunal Supremo, en sentencia de 8 de marzo de 2023, Recurso nº 1269/2021, avala la aplicación del mínimo por discapacidad de una contribuyente que obtuvo el reconocimiento de una minusvalía del 77 por 100 con posterioridad a los ejercicios impositivos en que aplicó el mínimo. El Tribunal rechaza la posición de la Administración que, en base al Reglamento del impuesto, mantenía que el grado de discapacidad solo podía acreditarse mediante las resoluciones expedidas por el IMSERSO o por el órgano competente de la Comunidad Autónoma. Tales certificados son la vía más segura para acreditar la discapacidad y su graduación, pero no la única.

- ✓ A efectos de la aplicación del mínimo por discapacidad, el grado de discapacidad resultará acreditado mediante la aportación del correspondiente certificado o resolución, expedido por el INSERSO o el órgano competente de las CCAA, sin perjuicio de la posibilidad de utilizar cualquier otro medio de prueba admitido en derecho (Tribunal Supremo, sentencia 780/2025, de 19 de junio de 2025).

- ✓ La aplicación del mínimo por descendientes sí es posible cuando el hijo, menor de 25 años, realiza estudios en el extranjero, si se cumplen el resto de requisitos, porque se asimila la convivencia a la dependencia económica del progenitor (DGT V0544-20).

4.12. Tarifas

Escala general del impuesto para determinar la cuota íntegra estatal (la cuota íntegra total se conformará, además, con la cuota íntegra autonómica en función de la tarifa aplicada por cada una de las Comunidades de régimen común):

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

Escala aplicable a las rentas del ahorro (existe una tarifa autonómica igual para todas las Comunidades de régimen común):

Base liquidable - Hasta euros	Cuota - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	100.000	27
300.000,00	71.880	En adelante	30

4.13. Deducciones

Por adquisición de vehículos eléctricos e instalación de sistemas de recarga

Deducción del 15 por 100, con una base máxima de 20.000€, del valor de adquisición de un vehículo eléctrico "enchufable" nuevo y no afecto a actividades económicas. Para tener derecho a la deducción el vehículo debe de adquirirse hasta el 31 de diciembre de 2026.

Deducción del 15 por 100, con una base máxima anual de 4.000€, de las cantidades satisfechas hasta el 31 de diciembre de 2026, por las instalaciones de sistemas de recarga de batería para vehículos eléctricos no afectos a una actividad económica.

- ✓ El precio de venta del vehículo adquirido no podrá superar el importe máximo establecido, en su caso, para cada tipo de vehículo en el Anexo III del Real Decreto 266/2021, esto es, 45.000€ para turismos, 53.000€ para vehículos de 8 o 9 plazas y 10.000€ para motos.

- ✓ La base de la deducción no podrá incluir las cantidades subvencionadas o que vayan a ser objeto de subvención (DGT V2287-23).

- ✓ No se aplica la deducción por compra de vehículos eléctricos a los vehículos "kilómetro cero", dado que la primera matriculación del vehículo no se ha realizado a nombre del contribuyente, sino del concesionario (DGT V0379-24).

- ✓ En caso de un matrimonio casado en gananciales que ha adquirido un vehículo eléctrico, la deducción no se podrá prorratear, sino que la aplicará solamente el cónyuge a cuyo nombre esté matriculado el vehículo, con independencia de que se haya pagado con fondos gananciales (DGT V1400-24).

Por eficiencia energética

Se establece una primera deducción por obras que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda, de hasta un 20 por 100[30] de las cantidades satisfechas por las obras realizadas hasta el 31 de diciembre de 2026, con una base máxima de deducción de 5.000€

[30] Las deducciones del 20 y del 40 por 100, prorrogadas para el ejercicio 2025 por el Real Decreto-ley 9/2024 (no convalidado), en principio se aplicaban solamente a los devengos producidos entre el 1 y el 22 de enero de 2025, es decir, a los contribuyentes que hubiesen fallecido durante dicho plazo. Con la modificación introducida mediante el Real Decreto-ley 7/2026, que tiene efectos desde el 1 de enero de 2025, cualquier contribuyente que haya realizado obras que generen derecho a la deducción podrá aplicarla en su autoliquidación de 2025, siempre que cumpla los requisitos.

anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 7 por 100 en la demanda de calefacción y refrigeración, acreditable a través de la reducción de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda.

La segunda deducción, por obras que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda, permite una deducción de hasta un 40 por 100 de las cantidades satisfechas por las obras realizadas en el mismo plazo temporal que la deducción anterior, hasta un máximo de 7.500€ anuales, siempre que las obras contribuyan a una reducción de al menos un 30 por 100 del consumo de energía primaria no renovable, acreditable a través de la reducción del referido indicador de consumo de energía primaria no renovable del certificado de eficiencia energética de la vivienda, o mejoren la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.

Finalmente, se establece una tercera deducción, por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial, que será aplicable sobre las cantidades satisfechas por el titular de la vivienda por las obras realizadas hasta el 31 de diciembre de 2027, en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en el que se ubica, siempre que se acredite a través de certificado de eficiencia energética, una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por 100 como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación. En esta tercera deducción, el contribuyente titular de la vivienda podrá deducirse hasta un 60 por 100 de las cantidades satisfechas, hasta un máximo de 15.000€. Esta deducción puede aplicarse en caso de viviendas unifamiliares (DGT V1340-22).

A tener en cuenta

- ✓ La Dirección General de Tributos interpreta que, si practicada la deducción en la correspondiente declaración del impuesto de 2024 se concede la subvención en 2025 y las cuantías subvencionadas se corresponden con cantidades que hayan formado parte de la base de la deducción, se deberá regularizar la situación tributaria de forma que no se incluyan en la base de la deducción las cuantías correspondientes a dicha subvención (DGT V0044-23). Hasta que no se reciba la resolución definitiva sobre la concesión de la subvención, no se debe descontar el importe de la subvención de la base de la deducción (DGT V1490-23).

- ✓ En cuanto a la determinación de la base máxima de deducción por obras de mejora para eficiencia energética en el supuesto de tributación individual, los límites de base acumulada (15.000€) y de base máxima anual de deducción (5.000€) se aplicarán a cada uno de los contribuyentes. En el caso de tributación conjunta, los límites deben entenderse aplicables a la suma de las cantidades que hayan satisfecho ambos cónyuges por la realización de la obra. Por último, cuando se opte por tributar en unos períodos individualmente y en otros conjuntamente, deberá tenerse en cuenta el sumatorio de las cantidades que

se hayan deducido anteriormente practicados por el contribuyente o por ambos (DGT V1347-23).

- ✓ En caso de realizar obras en su vivienda con la intención de lograr una calificación energética «A» o «B», respecto del certificado que se exige previo al inicio de las obras, a efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos señalados para la aplicación de la deducción, si ha transcurrido un plazo superior a 2 años entre la fecha de expedición y la del inicio de las obras, no se podrá aplicar la deducción (DGT V3163-21).

- ✓ En ningún caso una misma obra realizada en una vivienda podrá dar derecho a más de una de estas deducciones (DGT V1544-22).

- ✓ Cada copropietario de la vivienda podrá practicar la deducción por las cantidades que haya satisfecho por la realización de las obras en la parte que proporcionalmente se corresponda con su porcentaje de titularidad en la vivienda habitual, con independencia de que la factura correspondiente a las obras se haya expedido únicamente a nombre de uno de los cotitulares de la vivienda (DGT V1338-22).

- ✓ En los casos en los que una comunidad de propietarios realice obras de eficiencia energética en el edificio, será necesario que disponga del certificado de eficiencia energética previo para que cada contribuyente pueda aplicar la deducción en función de su cuota de participación (DGT V1553-23).

- ✓ En el supuesto de que se realicen obras de eficiencia energética en una vivienda, la cual pertenece a partes iguales a varios titulares, cada copropietario podrá practicar la deducción por las cantidades que haya satisfecho por la realización de las obras en la parte que proporcionalmente se corresponda con su porcentaje de titularidad, con independencia de que la factura correspondiente a las obras se haya expedido únicamente a nombre de uno de los cotitulares de la vivienda (DGT V2793-23).

EJEMPLO

Natalia ha cambiado las ventanas en su casa y ha conseguido reducir la demanda de calefacción y refrigeración en un 10%. Ha satisfecho, a través de pago con tarjeta bancaria, la cuantía de 5.000€, obteniendo el certificado correspondiente. La ayuda que ha recibido ha sido de 3.000€.

Ayuda recibida	3.000
Cantidad satisfecha	5.000
Base de la deducción	2.000
Base máxima IRPF	5.000
% deducción	20%
Importe de la deducción	400

Por la instalación de sistemas de autoconsumo renovable

Deducción del 10 por 100 de las cantidades satisfechas desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2026 por la instalación en viviendas de sistemas destinados al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que podrán incluir sistemas de almacenamiento.

El porcentaje de la deducción será del 20 por 100 cuando las viviendas se encuentren ubicadas en edificios de uso predominante residencial en el que se haya llevado a cabo desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2026 la instalación de sistemas destinados al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables. La base máxima anual de las dos deducciones será de 5.000€ anuales.

A tener en cuenta

- ✓ La base máxima anual será de 5.000€ anuales.
- ✓ La base de la deducción estará constituida por las cantidades satisfechas mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuenta en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen la instalación, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas.

- ✓ No darán derecho a practicar la deducción los sistemas de autoconsumo que estén afectos a una actividad económica. En caso de que, con posterioridad a su adquisición o instalación, se afectaran a una actividad económica, se perderá el derecho a la deducción practicada.

- ✓ Esta deducción es incompatible con las deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética de las viviendas.

Por inversión en vivienda habitual

Si ha satisfecho cantidades por una vivienda que adquirió antes de 1 de enero de 2013, podrá deducir, en general, el 15 por 100 de las cantidades satisfechas con una base máxima de deducción de 9.040€ (límite máximo por contribuyente y declaración), siendo la cuantía de la deducción estatal el resultado de aplicar a la base el porcentaje del 7,5 por 100 (la parte autonómica de la deducción, salvo que la Comunidad haya establecido otro porcentaje, será también del 7,5 por 100).

La normativa del impuesto define el concepto de vivienda habitual a efectos de la aplicación de esta deducción, exigiendo, para que la vivienda tenga la consideración de habitual, que sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente en un plazo de 12 meses contados a partir de la fecha de adquisición. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, basándose en una consulta de la Dirección General de Tributos, interpreta que, aunque el contribuyente no pueda demostrar que habita la vivienda en los 12 meses posteriores a su adquisición, nada impide que pueda aplicar la deducción en el ejercicio en el que efectivamente haya ocupado la vivienda (nº de Recurso 462/2015, de 21 de diciembre de 2016).

A tener en cuenta

- ✓ Los contribuyentes que no hubieran practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en ninguno de los períodos anteriores al 2013 tendrán derecho a aplicarla, si concurre alguna de las siguientes circunstancias: o bien no la practicaron porque no estaban obligados a presentar la declaración como consecuencia de las rentas obtenidas, o bien porque, estando obligados a presentar declaración por razón de las rentas obtenidas y habiéndola presentado, no tenían cuota íntegra para poder aplicarla (Resolución del TEAC nº 765/2023, de 22 de abril de 2024).

- ✓ A un contribuyente que viene aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual le ofrece su entidad bancaria la posibilidad de mejorar las condiciones del préstamo y cancelarlo para contratar uno nuevo. La cuestión es si, después de realizar esta operación de cancelación y contratación de préstamo, seguirá teniendo derecho a deducir por adquisición de vivienda por las cantidades que amortice o pague respecto del nuevo préstamo. La Dirección General de Tributos interpreta que, si la operación financiera se realiza en un mismo acto, es decir, si de forma simultánea se cancela y se firma el nuevo contrato de préstamo, los gastos que se generen con motivo de la cancelación del préstamo y la constitución del nuevo tendrán la consideración de deducibles (DGT V0030-23).

- ✓ Si tiene derecho a la aplicación de la deducción, pero en 2025 no ha percibido rentas que le obliguen a presentar la declaración, no tendrá que presentarla, manteniendo su derecho a deducir en los ejercicios siguientes en los que, nuevamente, esté obligado a presentar declaración por el impuesto (DGT V0490-19).

- ✓ Cuando se cancela el préstamo hipotecario tras la enajenación de la vivienda habitual, esas cantidades formarán parte de la base de la deducción (Resolución del TEAC nº 2995/2025, de 20 de octubre de 2025). La Dirección General de Tributos mantenía el criterio contrario, por ejemplo, en consulta V2711-14, según la cual esas cantidades no deberían incluirse en la base de la deducción, puesto que no iban destinadas a la adquisición de la vivienda, en la medida en que esta ya se había vendido.

- ✓ En caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes obtiene la propiedad del 100 por 100 de la vivienda, tiene derecho a aplicarse el 100 por 100 de la deducción. La aplicación de la deducción en relación con la parte del inmueble que a partir de 1 de enero de 2013 se adquiere, estará en todo caso condicionada por el hecho de que el comunero que deja de ser propietario se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio y no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual (Resolución del TEAC, de 1 de octubre de 2020, nº 561/2020).

- ✓ Siguiendo el criterio del TEAC, hay que reconocer el derecho a la deducción del 100 por 100 de las cantidades invertidas en vivienda habitual cuando la misma se adquirió en plena propiedad por los cónyuges en proindiviso o para la sociedad conyugal y, constituyendo aquella la vivienda habitual de los cónyuges y de sus hijos, se produce involuntariamente la desmembración del dominio por el fallecimiento de uno de los cónyuges (DGT V1568-17).

- ✓ Un contribuyente adquirió su vivienda habitual en 2007, residiendo en ella hasta 2011 y habiéndose aplicado la deducción por adquisición de vivienda en esos años. En 2012 dejó de residir en la misma y la alquiló durante un tiempo, habiendo vuelto a residir, de manera habitual, con posterioridad. El contribuyente podrá deducirse nuevamente por las cantidades que satisfaga cuando vuelva a residir en ella, desde el primer año en el que lo haga, si bien dicha deducción queda condicionada a que se vuelva a cumplir el plazo de 3 años de residencia (DGT V0330-18).

- ✓ Si adquirió la vivienda habitual mediante préstamo hipotecario, y ahora tiene pensado constituir uno nuevo en mejores condiciones y cancelar el anterior, podrá seguir aplicando la deducción por las cuantías satisfechas por el nuevo préstamo (DGT V2872-15).

- ✓ Tenga en cuenta que forman parte de la base de deducción los importes satisfechos por seguros de vida o por seguros de hogar en la medida en que sean obligatorios según las condiciones de contratación establecidas por el prestamista. Además, en lo que se refiere al seguro de hogar, si no está entre las condiciones exigidas por el acreedor, solo será deducible la parte de la prima correspondiente a determinados daños como incendio, explosión, tormenta, etc., exigidos por la normativa hipotecaria, pero para ello sería preciso obtener un certificado de la entidad aseguradora donde se desglose dicha cuantía (DGT V2533-14). También constituirán base de la deducción por adquisición de vivienda los gastos de abogado, procurador, etc., incurridos en la demanda para anular la cláusula suelo del préstamo utilizado en la financiación de dicha vivienda (DGT V0237-15).

- ✓ El bajo consumo de electricidad no constituye prueba suficiente para impedir la aplicación de la deducción, si el contribuyente justifica debidamente el carácter habitual de la vivienda (TEAR de la Comunidad Valenciana Reclamación nº 46-09791-2016, de 25 de noviembre de 2016 y sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 31 de enero de 2019, Recurso nº 477/2017). Tampoco constituye prueba suficiente de que la vivienda sea habitual el empadronamiento (DGT V0204-19).

- ✓ Es posible la deducción por las cantidades pagadas a una cooperativa de viviendas, en concepto de arrendamiento con opción de compra, siempre que se hubiera iniciado el pago y comenzado a deducir antes de 2013, por asimilación a la deducibilidad de las cantidades pagadas al promotor para la construcción de la vivienda, según la interpretación del Tribunal Supremo en sentencia de 13 de marzo de 2019, Recurso nº 1101/2017.

- ✓ Si un contribuyente no pudo aplicar la deducción antes de 2013 porque las cantidades invertidas en la nueva vivienda no superaban las deducidas en viviendas anteriores, sí podrá aplicar la deducción en períodos posteriores, a partir del momento en que se superen las cantidades invertidas en las anteriores viviendas (sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024, Recurso nº 6551/2022).

- ✓ Se pierde el derecho a la deducción en vivienda si la sustitución de un préstamo hipotecario por otro no se produce en el mismo acto (DGT V1899-22).

Por alquiler de vivienda habitual

Sólo podrán aplicar la deducción por alquiler de vivienda habitual los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento antes del 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por dicho alquiler y hubieran tenido derecho a la deducción. La cuantía deducible es el 10,05 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo, siempre que la base imponible sea inferior a 24.107,20€[31].

A tener en cuenta

- ✓ Esta deducción solo se puede aplicar cuando la base imponible no supera los 24.107,20€, siendo el porcentaje de deducción del 10,05 por 100 de las cantidades satisfechas por el alquiler. Cuando la base máxima sea igual o inferior a 17.707,20€ la deducción será de 9.040€ y, cuando esté comprendida entre 17.7007,20€ y 24.107,20€, la deducción se calculará por la siguiente ecuación: 9.040- 1,4125 x [BI -17.7007,20].

- ✓ Se incluyen en la base de la deducción, además del importe del alquiler, los gastos y tributos que corresponda satisfacer al arrendador en su condición de propietario de la vivienda y que, según las condiciones del contrato de arrendamiento, le sean repercutidos al arrendatario, tales como cuotas de la Comunidad de Propietarios e Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

- ✓ No formará parte de la base de deducción el importe de la Tasa por Prestación del Servicio de Gestión de Residuos Urbanos (porque el arrendatario es el contribuyente de la misma), el importe de los gastos de suministros de la vivienda arrendada (agua, electricidad, gas, etc.), la fianza, las cantidades satisfechas a una agencia inmobiliaria que facilita el inmueble arrendado ni el aval bancario satisfecho (DGT V0110-18).

- ✓ Resulta de aplicación el régimen transitorio de la deducción por alquiler a un nuevo contrato de arrendamiento en la misma vivienda, aunque sea con distinto arrendador y renta (DGT V0638-19).

[31] Cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20€ anuales: la base máxima de deducción será de 9.040€ menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20€ anuales.

- ✓ No se pierde el derecho a la deducción por alquiler de vivienda habitual si el contrato es objeto de una prórroga, siempre que se mantenga la vigencia del contrato de arrendamiento (DGT V2966-16).

- ✓ Tampoco se pierde el derecho a la deducción por alquiler si se suscribe un nuevo contrato de arrendamiento con el mismo arrendador al finalizar el período contractual anterior (DGT V0679-18), ni si se suscribe un nuevo contrato con el nuevo propietario del piso que lo adquirió al anterior arrendador, en las mismas condiciones que tenía el anterior contrato (DGT V2034-17). Asimismo, se permite deducir cuando se suscribe nuevo contrato con el cónyuge del anterior arrendador (DGT V2191-19).

- ✓ Aunque los dos integrantes de una pareja paguen el alquiler de su vivienda habitual, la deducción solo será aplicable por el firmante del contrato (DGT V1954-18).

- ✓ En caso de suscripción de un contrato de alquiler por temporada con fecha 1 de julio de 2014, firmado por un período de un año completo, en el que se fijó una renta mensual y al que le siguió inmediatamente la suscripción de otro, en idénticas condiciones, suscrito esta vez por período de cinco años, nos encontramos ante una permanencia prolongada y, por lo tanto, los contratos sucesivos, por período total de seis años, tenían por objeto el arrendamiento de la vivienda habitual y permanente del contribuyente, resultando de aplicación la deducción (Resolución del TEAC de 25 de octubre de 2021, nº 0416/2019).

Por inversión en empresas de nueva o reciente creación

Los contribuyentes podrán deducirse el 50 por 100, con una base máxima de 100.000€, de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, pudiendo aportar conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.

Las acciones o participaciones deben adquirirse en el momento de la constitución de la entidad o mediante una ampliación de capital en un plazo máximo de 5 años desde la constitución y hasta 7 años en el caso de empresas emergentes, y permanecer en el patrimonio del contribuyente durante un plazo superior a 3 años e inferior a 12 años.

La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con el cónyuge o familiares hasta segundo grado incluido, no puede ser superior al 40 por 100 del capital social o de los derechos de voto. En el caso de empresas emergentes no se aplica el anterior límite porcentual a los socios fundadores que figuren en la escritura de constitución.

A tener en cuenta

- ✓ No formarán parte de la base de deducción las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando, respecto de tales cantidades,

el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente.

- ✓ Para tener derecho a esta deducción es necesario que la entidad, cuyas acciones o participaciones se adquieren, tenga la forma jurídica de SA, SRL, SAL o SRL; las acciones no estén admitidas a negociación en ningún mercado organizado; que ejerza una actividad económica contando para ello con medios personales y materiales; y que el importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no sea superior a 400.000€ al inicio del período impositivo en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

- ✓ No se permite que las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción puedan deducirse en los ejercicios siguientes (DGT V2978-21).

- ✓ Conviene recordar que uno de los requisitos que se deben cumplir es el mantenimiento mínimo de 3 años, transcurrido el cual, si se transmiten, no hay que tributar por la ganancia patrimonial que se produzca a condición de reinversión en participaciones de la misma naturaleza. Para quedar eximido del gravamen de la plusvalía es imprescindible haber aplicado esta deducción por inversión (DGT V2071-17).

- ✓ Es posible aplicar la deducción cuando el importe de las acciones suscritas se satisfaga aportando créditos del contribuyente frente a la sociedad (DGT V2281-20). En el mismo sentido, Resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, nº 6580/2019.

- ✓ La aplicación de la deducción procede realizarla en el período impositivo en que se desembolsen las cantidades correspondientes, siempre y en todo caso que el acuerdo de ampliación de capital se adopte por la Junta General de Accionistas, que se otorgue en escritura pública y que se proceda a su inscripción en el Registro Mercantil. Por tanto, si la escritura de ampliación de capital y el desembolso de los partícipes se produce en 2025, este será el ejercicio en que se practique la deducción, aunque la inscripción de esa escritura en el Registro Mercantil se produzca en 2026 (DGT V2023-21).

Por inversión de beneficios

Podrán aplicarla los contribuyentes que realicen actividades económicas cuando cumplan los requisitos del régimen de empresas de reducida dimensión.

A tener en cuenta

- ✓ El incentivo consiste en una deducción en general del 5 por 100 de los rendimientos netos del ejercicio que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, siendo del 2,5 por 100 cuando el contribuyente hubiera iniciado la actividad y hubiera tenido derecho a reducir el rendimiento neto por ello o cuando se trate de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla en las que hubiera aplicado la deducción.

- ✓ La inversión se entiende realizada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales y la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectué la inversión. Dicha inversión se debe realizar en el año en que se obtienen los beneficios o en el siguiente.

- ✓ El importe de la deducción no podrá exceder de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del período impositivo en el que se obtuvieron los rendimientos netos de actividades económicas.

- ✓ Esta deducción es incompatible con la aplicación de la libertad de amortización, con la deducción por inversiones en Canarias y con la Reserva para Inversiones en Canarias.

Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla y La Palma

Se establece una reducción del 60 por 100, tanto para los contribuyentes residentes en Ceuta y Melilla, como para los no residentes en dichos territorios que hubieran obtenido rentas en ellos.

También aplicarán esta deducción los contribuyentes que mantengan su residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a 3 años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades cuando, al menos, una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente, determinado conforme a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, esté situado en dichas ciudades.

La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que puede acogerse a esta deducción será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.

Donativos a fundaciones y asociaciones y a partidos políticos

A continuación, recogemos los porcentajes con derecho a deducción en la cuota:

<table>
<tr><td colspan="3">Fundaciones que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente</td><td>10 por 100</td></tr>
<tr><td colspan="3">Asociaciones declaradas de utilidad pública no incluidas en el ámbito de la Ley 49/2002</td><td>10 por 100</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Entidades e instituciones previstas en la Ley 49/2002 (salvo programas prioritarios)</td><td rowspan="2">Límite 10 por 100 BL</td><td>Primeros 250€</td><td>80 por 100</td></tr>
<tr><td>Resto</td><td>40 por 100 (45 por 100 en caso de donación recurrente[32])</td></tr>
<tr><td></td><td>Límite 15 por 100 BL</td><td>Primeros 250€</td><td>80 por 100</td></tr>
</table>

[32] Se aplica el porcentaje incrementado cuando en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción a favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior.

Entidades e instituciones previstas en la Ley 49/2002 que destinen las cantidades a la realización y desarrollo de actividades y programas prioritarios de mecenazgo		Resto	40 por 100 (45 por 100 en caso de donación habitual)[33]
Por las cuotas de afiliación a partidos políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores	Límite base deducción 600€		20 por 100

- ✓ Si un matrimonio está casado en régimen de gananciales, aunque los donativos realizados se hayan imputado por las entidades beneficiarias al 100 por 100 a uno solo de los cónyuges, corresponderá aplicar la deducción al 50 por 100 por cada uno (DGT V1414-10).

Por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial

Los contribuyentes tienen derecho a una deducción en la cuota del 15 por 100 del importe de las inversiones o gastos que realicen por los siguientes conceptos:

- ✓ La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada en el extranjero para su introducción en nuestro país, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español, y dentro del patrimonio del titular, durante al menos 4 años.

- ✓ La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

- ✓ La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco.

Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

Si usted es residente fiscal en territorio español pero su cónyuge reside en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, lo que les impide optar por presentar la declaración conjuntamente, tenga en cuenta que puede aplicar una deducción en cuota.

[33] Se puede incrementar en 5 puntos porcentuales la deducción por donativos a programas prioritarios del mecenazgo. Debido a que este incremento se establece mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado, no podemos saber si para 2025 seguirá este incremento hasta que no se publique la ley correspondiente o se prorroguen los presupuestos actuales. Si se prorrogase el incremento, los porcentajes serían del 85 por 100 para los primeros 250€ y 45 por 100 para el resto (50 por 100 en caso de donación habitual).

De esta forma se equipara la cuota a pagar a la que hubieran soportado en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España.

4.14. Tributación conjunta

Con carácter general, la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se presenta de forma individual. No obstante, las personas integradas en una unidad familiar pueden optar por declarar de forma conjunta, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto. En esta modalidad de tributación, las rentas de cualquier tipo obtenidas por todos y cada uno de los miembros de la unidad familiar se someterán a gravamen acumuladamente, y todos quedarán sometidos al impuesto conjunta y solidariamente, de forma que la deuda tributaria resultante de la declaración, o la descubierta por la Administración, podrá ser exigida en su totalidad a cualquiera de ellos.

Opción por tributar de manera conjunta

Pueden optar por la tributación conjunta las familias integradas por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera, los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos. También los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada[34].

A tener en cuenta

- ✓ La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

- ✓ En los casos de separación legal o ausencia de vínculo matrimonial en los que la guarda y custodia de los hijos sea compartida, si no se justifica la existencia de mutuo acuerdo entre los progenitores para que a la tributación conjunta se acoja uno u otro, mutuo acuerdo que deberá ser previo a la presentación de las declaraciones, los dos progenitores, y también todos los hijos, deberán tributar en régimen de tributación individual (Resolución del TEAC nº 2172/2023, de 19 de julio de 2024).

- ✓ Una madre tiene una hija y un hijo de dos relaciones distintas y no convive con ninguno de los padres de sus hijos. Tiene atribuida la guarda y custodia de su hija, mientras que la del hijo es compartida con el padre. La cuestión es si la madre puede presentar el impuesto por la modalidad de tributación conjunta con su hija, dado que el padre de su hijo presenta la autoliquidación del impuesto de forma conjunta con este último. La Dirección General de Tributos determina que en los supuestos de guarda y custodia compartida, la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores,

[34] En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, formarán unidad familiar a estos efectos el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro.

optando el otro por declarar de forma individual. Como el padre de su hijo va a presentar la declaración de forma conjunta con este último, la madre queda obligada a presentar declaración individual, por lo que no puede presentar la declaración por la modalidad de conjunta con su hija (DGT V1103-23).

- ✓ Tenga en cuenta que la opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad una vez finalizado el plazo de declaración. Por tanto, si se presentó declaración conjunta y se olvidó incluir una renta, se debe presentar autoliquidación complementaria conjunta, aunque resulte más gravoso que tributar de forma individual (DGT V1585-15).

- ✓ Sin embargo, en contra de esta interpretación se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en sentencia de 28 de noviembre de 2018, Recurso nº 62/2018, admitiendo que, si bien en principio la opción de tributación ejercida por el contribuyente al presentar su autoliquidación le vincula para el futuro, cuando existe un error en la formación de la voluntad no imputable al contribuyente y debidamente acreditado, sí cabe la posibilidad de modificar la opción de tributación. Así, se concluye que es posible cambiar la opción por la tributación conjunta si terminado el plazo de declaración se perciben atrasos que la hacen menos rentable.

- ✓ En el mismo sentido, el TEAR de Extremadura, en Resolución 06/02194/2018, analiza un caso en que la contribuyente optó por la tributación individual debido a que ésta era la opción más favorable atendiendo a la declaración confeccionada por el funcionario, declaración en la que, sin embargo, habían sido duplicados por error las retenciones de la contribuyente. Por tanto, la voluntad se encontraba viciada por circunstancias no imputables a la interesada.

- ✓ Cuando con posterioridad al vencimiento del plazo de presentación de la declaración individual sobreviene una circunstancia como es el reconocimiento al cónyuge de un grado de discapacidad superior al 65 por 100 con efectos retroactivos respecto de los ejercicios autoliquidados, se pone de manifiesto un vicio de la voluntad en el momento de ejercer la opción por circunstancias sobrevenidas no imputables a los interesados, razón por la cual debe permitirse la rectificación de la opción (Resolución del TEAC nº 3890/2022, de 28 de marzo de 2023).

- ✓ En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria (DGT V2702-15).

- ✓ Una pareja de hecho, sin vínculo matrimonial, no configura unidad familiar a los efectos del IRPF. Solo un miembro de la pareja podrá formar unidad familiar con los hijos, a los efectos de presentar declaración conjunta, teniendo el otro que declarar de forma individual. Sea como sea la convivencia, en ningún caso pueden presentar dos declaraciones conjuntas (DGT V0025-15).

- ✓ En caso de separación matrimonial en la que se atribuye la guarda y custodia compartida de los hijos menores de edad del matrimonio, solo uno de los

progenitores podrá formar unidad familiar con los hijos, a los efectos antes indicados de presentar declaración conjunta, teniendo el otro que declarar de forma individual (DGT V3615-15).

- ✓ La declaración conjunta se debe presentar en la Comunidad Autónoma donde resida el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable.

- ✓ Si alguno de los miembros de la unidad familiar fallece durante el año, los restantes miembros de la unidad familiar pueden optar por tributar individualmente cada uno de ellos o tributar individualmente el fallecido y conjuntamente los demás miembros.

Reglas de la tributación conjunta

Se aplican en general las reglas de la tributación individual por lo que, en principio, no se pueden multiplicar los límites cuantitativos por el número de miembros de la unidad familiar, y se acumulan las rentas de todos los miembros de la familia. No obstante, los límites de las aportaciones a sistemas de previsión social se aplican individualmente para cada contribuyente, aunque presenten declaración conjunta.

A tener en cuenta

- ✓ Es interesante saber que se pueden compensar partidas negativas de cualquier miembro de la unidad familiar que se hubieran consignado en anteriores declaraciones, hayan sido conjuntas o individuales. Por el contrario, las partidas negativas reflejadas en una declaración conjunta, en los siguientes años solo pueden ser compensadas en declaración individual por el contribuyente al que correspondan.

- ✓ En declaración conjunta, sean los que sean los miembros de la unidad familiar, el mínimo personal es de 5.550€.

- ✓ En esta modalidad se aplican reducciones especiales: 3.400€ en las familias con dos cónyuges y 2.150€ en familias monoparentales.

- ✓ La devolución del IRPF de los contribuyentes casados en régimen de gananciales es un derecho de crédito que tiene carácter ganancial, independientemente de que se haya presentado declaración conjunta o individual. Ello supone que, si uno de los cónyuges fallece antes de que se haga efectiva la devolución, el cónyuge supérstite tiene derecho al cobro del 50 por 100 de la misma, dado que se ha generado un derecho de carácter ganancial (DGT V0223-15).

- ✓ Si durante 2025 ha transmitido acciones con pérdidas mientras que su cónyuge ha transmitido acciones distintas obteniendo una plusvalía, puede resultar interesante analizar la posibilidad de tributar conjuntamente en este ejercicio (DGT V2500-15).

4.15. Impuestos negativos

Deducción por maternidad

Podrán aplicar esta deducción las mujeres que en el momento del nacimiento del menor perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo; y las que en ese momento o en cualquier momento posterior estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad con un período mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados. Estas mujeres podrán minorar la cuota del impuesto hasta en 1.200€ anuales por cada hijo menor de 3 años.

También podrán deducir 1.000€ adicionales (83,33€/mes completo de guardería) cuando hubieran satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de 3 años en guarderías o centros de educación infantil autorizados, actuando como límite la menor de 2 cantidades: la cotización a la Seguridad Social o el importe anual del gasto en guardería no subvencionado. Dicha deducción, aunque se trata de un impuesto negativo (se paga al contribuyente con la declaración del IRPF aunque no se le haya retenido) no se puede obtener por adelantado.

A tener en cuenta

- ✓ De acuerdo con el criterio administrativo, el incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil exigía que la custodia tuviera una finalidad educativa, de manera que no permitía la aplicación de la deducción en el supuesto de guarderías sin autorización educativa (Resolución TEAC nº 946/2021, de 26 de mayo de 2021). En sentido contrario, el Tribunal Supremo, en sentencia de 8 de enero de 2024 (Recurso nº 2779/2022), interpreta que la expresión "guarderías o centros de educación infantil autorizados" contenida en la ley del impuesto debe entenderse en el sentido de que la autorización exigida por el citado precepto a las guarderías o centros de educación infantil no es la otorgada por la Administración educativa correspondiente, que solo será exigible a los centros de educación infantil, sino la que resulte precisa para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías, según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros.

- ✓ Cuando se tenga derecho al incremento de la deducción de maternidad por gastos de la custodia del hijo menor de 3 años en guarderías o centros educativos autorizados o cuando el importe de los pagos anticipados de la deducción por maternidad percibidos sea inferior al de la deducción correspondiente, la regularización que proceda debe efectuarla el contribuyente en la correspondiente declaración de Renta.

- ✓ Si se pierde el derecho al abono anticipado de la deducción por maternidad, debe comunicarlo a la Administración tributaria a través del modelo 140, en el plazo de los 15 días naturales siguientes a aquel en que se hubiera producido el incumplimiento.

- ✓ Cuando el importe de los pagos anticipados percibidos sea superior al de la deducción por maternidad y no se tenga derecho al incremento, no es preciso que los contribuyentes no obligados a declarar procedan al suministro de información adicional a la realizada en la solicitud del abono anticipado de esta deducción y, en su caso, en la comunicación de variaciones que afecten a dicho abono anticipado, puesto que la Administración tributaria, al disponer de los antecedentes precisos y de los datos necesarios, procederá a efectuar de oficio la regularización que, en cada caso, proceda.

- ✓ En relación con la compatibilidad entre la exención del cheque guardería y la deducción por guarderías, solo los gastos de guardería que no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos podrán formar parte de la base de la deducción (DGT V0156-19).

- ✓ La determinación de los hijos que dan derecho a la aplicación de la deducción se realiza de acuerdo con la situación el último día de cada mes, por lo que el mes en el que ha nacido el hijo se computa por entero (DGT V2992-11).

- ✓ En el caso de matrimonio de dos mujeres, cuando ambas tienen derecho a la deducción, podrán prorratearla entre ambas (DGT V3245-19).

Por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo

Para aquellos ascendientes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena y que formen parte de una familia numerosa conforme a lo dispuesto en la Ley 40/2003, o para aquellos ascendientes separados legalmente, o sin vínculo matrimonial, con 2 hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tengan derecho a la totalidad del mínimo por descendientes, se puede aplicar una deducción de hasta 1.200€ anuales (2.400€ si se trata de familia numerosa de categoría especial).

Se amplía la cuantía de la deducción en 600€ adicionales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda (3 hijos la general y 5 la especial).

Además, el contribuyente puede deducir 1.200€ anuales (100€/mes) por su cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que este último no perciba rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000€, ni genere el derecho a la aplicación de las deducciones por descendiente o ascendiente con discapacidad.

A tener en cuenta

- ✓ La Administración Tributaria denegó al contribuyente el abono anticipado de la deducción por familia monoparental por no tener derecho, de acuerdo con la interpretación del órgano administrativo, a la totalidad del mínimo por descendientes, debido a que la sentencia de divorcio establecía que la guarda y custodia de los hijos es compartida con el excónyuge. El Tribunal argumenta

que, de acuerdo con lo que se establece en la sentencia de divorcio, la convivencia de los menores no es exclusiva con uno de los progenitores, aunque los tiempos de convivencia con uno u otro progenitor no sean iguales. En consecuencia, la contribuyente no cumple los requisitos para la aplicación de la deducción, ya que no tiene derecho a la totalidad del mínimo por descendientes, imputándose por mitades a cada progenitor (Resolución del TEAC nº 8646/2022, de 29 de mayo de 2023).

- ✓ Si un contribuyente con derecho a la deducción por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo, ha estado en ERTE en 2025, eso no incide en la aplicación de la deducción, ya que también tienen derecho a ella los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo. También tendrá derecho si es un empresario o profesional que ha recibido la ayuda por cese en algún momento.

- ✓ La normativa reguladora del impuesto no establece ninguna incompatibilidad entre la deducción por familia numerosa y la deducción por descendiente discapacitado. Por tanto, ambas deducciones son compatibles, siempre que se disponga de los justificantes necesarios (título reconociendo la condición de familia numerosa y certificación del órgano administrativo competente sobre el grado de minusvalía).

- ✓ Si el importe de los pagos anticipados de las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo percibidos por un contribuyente no obligado a declarar fuese inferior al de la deducción correspondiente, la regularización que proceda debe efectuarla el contribuyente en la correspondiente declaración por el IRPF.

- ✓ Si es progenitor de una familia numerosa, no está obligado a presentar la declaración del IRPF y ha percibido de forma anticipada esta deducción, deberá regularizar su situación tributaria cuando el importe percibido por la deducción no se corresponda con el de su abono anticipado, mediante el ingreso de las cantidades percibidas en exceso. Para ello se debe presentar el modelo 122 en el plazo comprendido entre la fecha en que los pagos anticipados se hayan percibido de forma indebida hasta que finalice el plazo para la presentación de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en que se percibieron dichas cuantías (DGT V0084-18).

- ✓ Tendrá derecho a la aplicación de la deducción por familia numerosa, siempre que concurran todos los requisitos, un contribuyente casado que tiene un hijo con la mujer actual, y que debe abonar pensión por alimentos a 2 hijos de anteriores parejas, sin que tenga la guardia y custodia de estos últimos (DGT V1515-18).

- ✓ La deducción por familia numerosa podrá ser aplicada con independencia de que el progenitor presente declaración individual o conjunta (DGT V2038-17).

- ✓ A efectos de acreditar la condición de familia numerosa, el título oficial de familia numerosa expedido por la Comunidad Autónoma respectiva constituye un medio de prueba de esa realidad, el más completo si se quiere, porque acredita

la concurrencia de todas las circunstancias exigidas, pero no es el único, de manera que no puede negarse al obligado tributario la posibilidad de justificar dicha concurrencia por cualesquiera otros medios. También podrá acreditar, uno a uno, todos los requisitos que, en cada caso, exija la Ley de Protección de las Familias Numerosas (Resolución del TEAC de 24 de junio de 2021, nº 816/2021). En el mismo sentido, DGT V0943-22.

- ✓ Si se cumplen los requisitos que establece la normativa, se puede aplicar la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a cargo, aunque el cónyuge viva en el extranjero (DGT V1192-22).

- ✓ La cotización en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Ajena Agrarios por período de inactividad permite cumplir el requisito de realizar una actividad por cuenta ajena por la que se esté de alta en la Seguridad Social, si bien la deducción solo se podrá practicar por los meses en los que haya realizado jornadas reales (DGT V0114-20).

4.16. Regímenes especiales

Régimen de atribución de rentas

Tienen la consideración de entidades sometidas al régimen especial de atribución de rentas las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades[35], las herencias yacentes, las comunidades de bienes, incluidas las comunidades de propietarios, y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

A tener en cuenta

- ✓ Si en la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades la escritura de constitución de la sociedad mercantil no ha sido inscrita en el Registro Mercantil, la sociedad en formación no será sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, por lo que deberá aplicarse el régimen de atribución de rentas en el IRPF de los socios (Tribunal Supremo, sentencia nº 1069/2024, de 17 de junio de 2024).

- ✓ Cuando una comunidad de vecinos recibe una subvención, esta ayuda se atribuye a quien ostente la condición de propietario de cada piso o local en el momento de cobro de la misma, en función de su coeficiente de participación en el edificio (DGT V2725-18).

- ✓ Es compatible la realización de una actividad profesional por parte de uno de los comuneros con el cálculo del rendimiento a través del método de estimación objetiva de la comunidad de bienes. La aplicación del método de estimación objetiva en sede de la comunidad deberá efectuarse con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes (DGT V2009-08).

[35] Tributan en el Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil. Se excluyen del ámbito mercantil y, por tanto, no son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles constituidas bajo el paraguas de la Ley 2/2007, de 15 marzo, de Sociedades Profesionales (BOE de 16 de marzo).

- ✓ Una comunidad de gastos no está obligada a presentar la Declaración Informativa de las Entidades en Atribución de Rentas, modelo 184 (DGT V1415-18).

- ✓ En caso de una comunidad de bienes que realiza la actividad económica de farmacia, en la que unos comuneros trabajan y otros no, los comuneros que trabajan en la actividad percibirán una retribución, determinada contractualmente, por la aportación de su trabajo. Además, se atribuirán el porcentaje que les corresponda, según los pactos establecidos, del rendimiento neto restante, es decir, una vez minorada dicha retribución (DGT V0057-22).

Imputación de derechos de imagen

Los contribuyentes deben imputar un importe por derechos de imagen cuando concurran las circunstancias siguientes: que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad; que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral; y que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas haya obtenido la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

La imputación a que se refiere el párrafo anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física sean superiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad que haya obtenido la cesión.

- ✓ Respecto al puerto seguro del 85/15 por 100 señalado anteriormente, se ha pronunciado el TEAC en Resolución nº 3515/2021, de 23 de noviembre de 2021, entendiendo que no cabe la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas a la operación de cesión de derechos de imagen entre el contribuyente y la entidad cesionaria, alterando los porcentajes establecidos en la norma.

Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español (régimen de impatriados)

Si en 2025 ha adquirido la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español[36], podrá optar por tributar conforme a las reglas de los no residentes con ciertas especialidades, durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia y los 5 siguientes, siempre que concurran determinados requisitos.

Por aplicación de este régimen especial, tributan los primeros 600.000€ de renta del trabajo al 24 por 100 y, a partir de ese umbral, al 47 por 100. Por el resto de rentas se tributará al tipo que corresponda según la fuente de la que procedan.

[36] El motivo del desplazamiento debe ser: contrato de trabajo (excepto deportistas profesionales); administradores de sociedades; teletrabajadores; personas que realicen una actividad económica emprendedora; profesionales altamente cualificados que presten servicios a empresas emergentes.

A tener en cuenta

- ✓ Este régimen incluye a los teletrabajadores o nómadas digitales y a su cónyuge -o progenitor de los hijos- e hijos que dependan de él o ella. Además, no se puede haber residido en España durante los 5 períodos impositivos anteriores al del desplazamiento a nuestro país. Asimismo, los administradores de empresas emergentes podrán aplicar este régimen, con independencia del porcentaje de participación en la entidad, así como los administradores de otras empresas (si son patrimoniales no pueden ser propietarios de más del 25 por 100 del capital) y las personas que realicen actividades económicas de carácter emprendedor o actividad profesional cuando sean altamente cualificadas.

- ✓ El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial debe realizarse mediante la presentación del modelo 149, en el plazo máximo de 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad laboral.

- ✓ Los contribuyentes acogidos a este régimen deben presentar su declaración por el IRPF a través del modelo 151, en el lugar y plazo establecidos para la presentación de las declaraciones de Renta con carácter general.

- ✓ Si ha ejercitado la opción por el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español y su empresa le ha incluido en el modelo 111 de retenciones por error, la empresa no tendrá que rectificar los modelos ya presentados, sino que la situación se regularizará ahora, a través de la presentación de la declaración de Renta del propio empleado (DGT V0083-19).

- ✓ Cuando el contribuyente rescinda voluntariamente su relación laboral con la intención de, una vez finalizado el plazo de no competencia postcontractual, iniciar una nueva relación laboral, ello no constituye causa de exclusión del régimen (DGT V2792-19).

- ✓ La renuncia a un empleo por cuenta ajena y el inicio posterior de una actividad por cuenta propia conllevarían la exclusión de dicho régimen, salvo que esta última pueda calificarse como actividad emprendedora o vinculada a empresas emergentes (DGT V2248-24).

- ✓ Los trabajadores acogidos a este régimen pueden aplicar las exenciones de las retribuciones en especie en los mismos términos que el resto de trabajadores. En cambio, no pueden aplicar la exención por la indemnización en caso de despido (DGT V0554-22), ni la exención por las prestaciones por maternidad o paternidad (DGT V2571-23).

- ✓ Los trabajadores acogidos a este régimen no pueden aplicar la reducción por aportaciones a planes de pensiones (DGT V2126-23).

- ✓ Aquellos contribuyentes que opten por la aplicación de este régimen deberán tributar por las rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos sitos en territorio español no afectos a actividades económicas, con independencia de que

constituyan su vivienda habitual (TEAC, Resolución nº 3697/2025, de 17 de julio de 2025).

- ✓ En caso de extinción de la relación laboral, aunque exista un pacto de no competencia durante 2 años que establezca la percepción de una remuneración mensual, no es suficiente para mantenerse en el régimen especial (DGT V0128-25).

Ganancias patrimoniales por cambio de residencia, “exit-tax”

Si el último año en que ha sido residente es 2025 y, además, durante al menos 10 de los 15 períodos impositivos anteriores al último que debió declarar por este impuesto ha tenido residencia fiscal en España, debe analizar si le corresponde tributar por las plusvalías tácitas de su cartera de valores.

Dicha ganancia patrimonial se imputará en el último período impositivo en el cual proceda presentar la declaración del impuesto y en la renta del ahorro.

El impuesto de salida (“exit tax”) pretende gravar la ganancia patrimonial "latente" que se haya generado por la titularidad de acciones o participaciones del contribuyente que pierda tal condición por el cambio de residencia, aunque todavía no se haya materializado dicha ganancia al no haber sido transmitidas dichas acciones o participaciones.

Para la aplicación de este régimen es necesario que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias: que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000€, o que en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por 100, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda de un millón de euros.

A tener en cuenta

- ✓ La primera autoliquidación en la que, en su caso, se deben de incluir estas ganancias, se presentará en el plazo de declaración del IRPF 2026, mediante complementaria de 2025 y afectará a contribuyentes que en 2025 eran contribuyentes de este impuesto y en 2026 dejaron de ser residentes en España.

- ✓ Si se ha trasladado en 2025 a un país miembro de la Unión Europea, podrá optar por beneficiarse de un tratamiento fiscal ventajoso, que consiste en liquidar la ganancia patrimonial únicamente si durante el período de los 10 años siguientes se produce alguna de estas circunstancias: se transmiten inter vivos las acciones o participaciones, o se pierde la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea. Esta opción deberá ejercitarse a través del modelo 113, en el plazo comprendido entre la fecha del desplazamiento y la fecha de finalización del plazo de declaración del IRPF correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tenga tal condición como consecuencia del cambio de residencia.

- ✓ Si el traslado es a Suiza se aplicarán las mismas especialidades que en caso de traslado a un país miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, como consecuencia del Acuerdo sobre Libre Circulación de Personas entre la Comunidad Europea y sus Estados Miembros y la Confederación Suiza de 21 de junio de 1999 (DGT V2959-19).

- ✓ No se entiende incumplido el requisito de no transmitir las participaciones cuando las mismas se vieran afectadas por una operación de reorganización societaria acogida al régimen de neutralidad fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de manera que se reciban acciones o participaciones a cambio de las iniciales, las cuales queden subrogadas en la obligación de permanecer en el patrimonio del contribuyente para evitar el vencimiento del aplazamiento (DGT V0474-25).

5. Gestión del impuesto

5.1. Obligación de declarar

Con carácter general, están obligados a presentar la declaración todos los contribuyentes que hayan obtenido en 2025 rentas sujetas al Impuesto.

No existe obligación de declarar cuando se perciben sólo las siguientes rentas:

- Rendimientos del trabajo:
  - Límite de 22.000€ cuando la renta se perciba de un sólo pagador o se perciban rendimientos de más de un pagador y concurra cualquiera de las 2 situaciones siguientes:
    - Que la suma de las rentas obtenidas por el segundo pagador y restantes, por orden de cuantía, no superen en conjunto 1.500€.
    - Cuando lo que se perciba sean prestaciones de clases pasivas y el tipo de retención se determine por el procedimiento especial previsto al efecto.
- El límite será de 15.876€ cuando se dé cualquiera de las siguientes situaciones:
  - Que el rendimiento proceda de más de un pagador y la suma de las rentas obtenidas por el segundo y restantes pagadores superen 1.500€.
  - Que el rendimiento corresponda a pensiones compensatorias.
  - Que el pagador no tenga obligación de retener.
  - Que se perciban rendimientos del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

- ✓ Rendimientos de capital mobiliario y ganancias patrimoniales sujetas a retención o ingreso a cuenta cuando las percepciones no superen 1.600€. No será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de

inversión colectiva en las que la base de retención, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

- ✓ Rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de Letras del Tesoro, subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000€.

- ✓ Cuando sólo se obtengan rendimientos íntegros del trabajo, del capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000€ y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500€.

<u>Siempre están obligados a declarar:</u>

- ✓ Los contribuyentes que tengan derecho a alguna de las siguientes deducciones o reducciones y deseen ejercitar tal derecho:

  - La deducción por adquisición de vivienda por quienes aplican el régimen transitorio.
  - Deducción por doble imposición internacional.
  - Quienes realicen aportaciones al patrimonio protegido de discapacitados o a sistemas de previsión social, si desean ejercitar el derecho a la reducción de la base del Impuesto.

- ✓ Los contribuyentes que desean obtener devoluciones por:

  - Retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados.
  - Las retenciones por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) cuando se haya adquirido la residencia en 2025.
  - Deducción por maternidad.
  - Deducciones por descendientes o ascendientes discapacitados o por familia numerosa.

- ✓ Las personas titulares del ingreso mínimo vital y las personas integrantes de la unidad de convivencia[37].

- ✓ Aquellas personas físicas que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado de alta, como trabajadores por cuenta propia, en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.

[37] La unidad de convivencia está formada por todas las personas que residan en un mismo domicilio, unidas entre sí por vínculo matrimonial, como pareja de hecho o por vínculo hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, adopción, y otras personas con las que se conviva en virtud de guarda con fines de adopción o acogimiento familiar permanente.

5.2. El Borrador

Para la autoliquidación correspondiente a 2025 todos los contribuyentes, con independencia de la naturaleza de sus rentas, pueden solicitar el borrador de la declaración.

✓ En primer lugar, hay que advertir que el borrador se pone a disposición de los contribuyentes a efectos meramente informativos y que puede contener datos erróneos o no contemplar determinadas rentas. En principio, la omisión de rentas no recogidas en el borrador no exime al contribuyente de responsabilidad, aunque en algún caso concreto podría esgrimirse este argumento en un procedimiento de revisión.

✓ Plazo de disposición: el borrador estará a disposición de los contribuyentes a partir del día 8 de abril, a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración en la dirección electrónica de la AEAT.

✓ Vías para solicitar el borrador: con certificado electrónico reconocido, con la Cl@ve Móvil (incluye Cl@ve PIN) y con el número de referencia suministrado por la AEAT -para ello se debe de comunicar en la web, o con la App, el NIF, el importe de la casilla 505 de la Renta 2024 y la fecha de caducidad del DNI o, si es perpetuo, la de expedición-. En el caso de contribuyentes con número de identidad extranjero (NIE) deberán aportar el número de soporte de este documento; en el caso de que el número de identificación fiscal comience con las letras K, L, M, deberá comunicarse la fecha de nacimiento.

Si se trata de un contribuyente no declarante en el año inmediato anterior, se deberá aportar un código internacional de cuenta bancaria española (IBAN) en el que figure como titular a 31 de diciembre de 2025, a efectos de la obtención del número de referencia.

✓ Modificación:

Si existiera algún error, imprecisión, o faltase cualquier dato, podrá rectificarse por:

- Medios electrónicos, a través de Internet, en la dirección electrónica de la AEAT.
- Por medios electrónicos, a través del teléfono, previa solicitud de cita, comunicando el contribuyente su NIF y su número de referencia o alternativamente su Cl@ve Móvil (incluye Cl@ve PIN).
- Mediante personación, previa solicitud de cita, en cualquier Delegación de la AEAT, aportando el contribuyente para acreditar su identidad, entre otros datos, su número de identificación fiscal (NIF).
- Asimismo, podrá solicitarse la modificación del borrador de declaración en las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales que hayan suscrito con la AEAT un convenio de colaboración para la implantación del sistema de ventanilla única tributaria, en los términos previstos en dicho convenio.

Como el borrador no es más que una ayuda para declarar, y la AEAT lo elabora con los datos facilitados por otros obligados tributarios y por el propio contribuyente, conviene revisarlo con atención, cuidando especialmente los siguientes aspectos:

- La individualización de rentas en los matrimonios, especialmente las de capital, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de rentas inmobiliarias.
- Los inmuebles, referencia catastral y titularidad de los mismos, sobre todo en casos de condominio o de desmembración del dominio.
- Las circunstancias personales y familiares, sobre todo si hubieran cambiado a lo largo de 2025 como en el caso de matrimonios, divorcios, nacimiento de hijos o convivencia con ascendientes.
- Las aportaciones a Colegios profesionales, las cuotas sindicales y las aportaciones a partidos políticos.
- Las siguientes deducciones:

    - Por adquisición de vivienda habitual: conviene revisar, en el caso de matrimonios, si los importes por amortización e intereses del préstamo son los que corresponden a cada cónyuge, si se trata del préstamo con el que se financió la vivienda y si la parte utilizada para adquirirla es la correcta.
    - Por alquiler de vivienda habitual.
    - Las reguladas por las Comunidades Autónomas.
    - Por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.
    - Por donativos.
    - Por adquisición de vehículos eléctricos y puntos de recarga.
    - Si hay que devolver deducciones de años anteriores por incumplir requisitos.

- Los saldos a compensar o las cantidades a imputar, ambos procedentes de ejercicios pasados con incidencia en esta declaración.

✓ Confirmación:

- Por medios electrónicos, a través de Internet, en la dirección electrónica de la AEAT, por teléfono, previa solicitud de cita, a través de la App.
- Por medios electrónicos a través del teléfono, previa solicitud de cita. En este caso el contribuyente deberá comunicar, entre otros datos, su número de identificación fiscal (NIF), el número de referencia o “Cl@ve Móvil (incluye Cl@ve PIN)”, así como, en su caso, el código internacional de cuenta bancaria (IBAN) en el que desee efectuar la domiciliación o solicitar la devolución.
- En las oficinas de la AEAT y previa solicitud de cita, así como en las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales para la confirmación del borrador de declaración y su inmediata transmisión electrónica.

5.3. La declaración

✓ Plazo: desde el 8 de abril hasta el 30 de junio de 2026, ambos inclusive.

Si se domicilia el pago, el plazo finalizará el 25 de junio, aunque el cargo en cuenta se realizará el 1 de julio. No obstante, si se opta por domiciliar únicamente el segundo plazo, el último día de presentación será el 30 de junio, efectuándose el cargo del segundo plazo el 5 de noviembre de 2026.

✓ Formas de presentación electrónica:

- Por medios electrónicos a través de Internet en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, utilizando certificado reconocido, "Cl@ve Móvil (incluye Cl@ve PIN)", número de referencia.
- A través del eIDAS, para ciudadanos de la Unión Europea.
- Por medios electrónicos a través del teléfono, previa solicitud de cita.
- A través de los servicios de ayuda en las oficinas de la AEAT o en las habilitadas por las CCAA y EELL, previa solicitud de cita.

Modelos de declaración

✓ Modelo 100: documento de ingreso o devolución de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que consta de dos ejemplares, un documento de ingreso o devolución (ejemplar para el contribuyente) y un documento de ingreso (ejemplar para la entidad colaboradora), en su caso, para efectuar el ingreso en dicha entidad.

✓ Modelo 102: documento de ingreso del segundo plazo de la declaración que consta de dos ejemplares, uno para el contribuyente y otro para la entidad colaboradora-AEAT. El número de justificante que habrá de figurar en este documento será un número secuencial cuyos tres primeros dígitos se corresponderán con el código 102.

Medios de pago en la declaración que resulte a ingresar

Se podrá realizar el pago mediante tarjeta de crédito en condiciones de comercio electrónico seguro o mediante Bizum.

Fraccionamiento del pago

Se podrá fraccionar, sin interés ni recargo alguno, el importe de la deuda tributaria, en dos partes: la primera, del 60 por 100 de su importe, en el momento de presentar la declaración, y la segunda, del 40 por 100 restante, hasta el 5 de noviembre de 2025, inclusive.

La falta de pago en plazo de la primera fracción, esto es, del 60 por 100, determina el inicio del período ejecutivo por la totalidad del importe a ingresar resultante de la autoliquidación.

Sistema único para la corrección de las autoliquidaciones

Esta figura sustituye al sistema dual de autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación. De esta forma, mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa el obligado tributario, podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad.

Se configura como el procedimiento general con una excepción, cuando el motivo de la rectificación alegado sea exclusivamente la eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior, en cuyo caso la rectificación se podrá efectuar mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa o bien mediante el procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones.

En el ámbito de la autoliquidación rectificativa, se introduce la casilla 125 para el caso de que la autoliquidación rectificativa tenga por finalidad, exclusivamente, solicitar que la autoliquidación previa se tenga por no presentada por no existir obligación de declarar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.4. Asignación tributaria

Existen las siguientes posibilidades:

- ✓ Marcar solo la casilla 105: asignación tributaria a la Iglesia Católica. En este caso el 0,7% de la cuota íntegra del IRPF se destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica. Otro 0,7% se imputará a los Presupuestos Generales del Estado con destino a fines sociales.

- ✓ Marcar solo la casilla 106: asignación de cantidades a fines sociales. En este caso el 0,7% de la cuota íntegra del IRPF se destinará a las ONG de Acción Social y de Cooperación al Desarrollo para la realización de programas sociales. Otro 0,7% se imputará a los Presupuestos Generales del Estado con destino a fines sociales.

- ✓ Marcar ambas casillas 105 y 106: un 0,7% de la cuota íntegra se destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica y otro tanto a fines sociales gestionado por las ONG.

- ✓ No marcar ninguna de las dos casillas: el 1,4% de la cuota íntegra del contribuyente, en lugar de colaborar al sostenimiento de la Iglesia Católica o a fines sociales gestionado por las ONG, se imputará a los Presupuestos Generales del Estado con destino a fines sociales y se gestionará por el Estado.

Es importante resaltar que cualquiera de las anteriores opciones no tendrá coste económico para el contribuyente, sin que el importe a ingresar o a devolver se vea modificado por esta decisión.

6. Impuesto sobre el Patrimonio

6.1. Aspectos generales

- ✓ Se establece para cada contribuyente una exención de 300.000€ en la vivienda habitual. Para que se aplique la exención se debe de tratar de la vivienda que constituya la residencia habitual durante un plazo mínimo de 3 años. Por lo tanto, no estará exenta una vivienda en construcción (INFORMA 125834). Por otra parte, si la vivienda es de propiedad ganancial, cada cónyuge de un matrimonio dejará exenta su parte alícuota en 300.000€ (DGT 0977-01), comprendiendo también las plazas de garaje, con un máximo de 2, adquiridas junto con la vivienda (INFORMA 125836).

- ✓ El mínimo exento se fija en 700.000€ tanto para los contribuyentes residentes como no residentes, salvo en Cataluña (500.000€), Extremadura (500.000€), Illes Balears (3.000.000€) y la Comunidad Valenciana (1.000.000€). Otras comunidades incrementan los mínimos para contribuyentes con discapacidad: Andalucía (1.250.000-1.500.000€) y Extremadura (600.000-700.000-800.000€).

- ✓ Están obligados a presentar la declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar o, no saliendo a ingresar, cuando el valor de los bienes y derechos supera los 2.000.000€.

- ✓ Están sometidos por obligación real las personas físicas no residentes que sean titulares de bienes radicados o de derechos que puedan ejercitarse en territorio español. Según DGT V2380-17, un residente en EEUU, que deposita acciones de una empresa alemana en una entidad bancaria española, tributa por obligación real. También quedan sujetas por obligación real las personas acogidas en el IRPF al régimen especial de impatriados. Los residentes, sujetos por obligación personal, tributan por todos los bienes o derechos independientemente del lugar en el que estén situados.

- ✓ Los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

- ✓ Están exentos los negocios familiares (empresariales o profesionales) y las participaciones en entidades que tengan la calificación de empresas familiares:

    - Exención del patrimonio empresarial o profesional: los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de la actividad, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa y constituya la principal fuente de renta del contribuyente (al menos el 50 por 100 de su base imponible del IRPF proceda de los rendimientos netos de la actividad, sin computar a

estos efectos las remuneraciones por funciones de dirección en entidades exentas).

Basándose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que ha declarado que la existencia de pensión de jubilación es una cuestión ajena a la normativa tributaria, la Dirección General de Tributos señala que, si concurren los requisitos, la percepción de aquella no es obstáculo para la procedencia de la exención (DGT V3069-19 y V1081-19). Los titulares de negocios individuales, si cobran una pensión, deberán seguir percibiendo renta de la actividad y ejerciéndola de forma habitual, personal y directa.

- Exención de las participaciones en empresas familiares: lo estarán las participaciones de las que se sea propietario (también usufructuario o nudo propietario) si se cumplen los siguientes requisitos:

  - Porcentaje de participación: el sujeto pasivo debe ser titular del 5 por 100 del capital o, cuando se compute conjuntamente con el resto del grupo familiar (cónyuge y parientes hasta segundo grado), de al menos un 20 por 100.
  - El sujeto pasivo o persona del grupo familiar debe ejercer funciones de dirección efectiva en la entidad y la retribución percibida por ello debe superar el 50 por 100 de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas (sin contar en dicho cómputo los rendimientos de negocios exentos y los rendimientos obtenidos de entidades cuyas participaciones estén exentas).

    - En el caso de un socio profesional que factura a su sociedad por la prestación de sus servicios profesionales como auditor y asesor fiscal, la contraprestación percibida entra en el cómputo, pues se entiende que el contribuyente no ejerce la actividad de manera directa, sino por cuenta o a través de la sociedad (DGT V2963-20). En sentido contrario, Resolución del TEAR de Andalucía de 22 de diciembre de 2020.
    - Lo importante para la aplicación de la exención es que el sujeto pasivo, o alguna de las personas que formen parte del grupo de parentesco, ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, aunque el cargo de administrador sea gratuito en estatutos (Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021, nº 1187/2020).

  - La entidad participada no puede tener como principal actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. No es aplicable por lo tanto la exención cuando, durante más de 90 días del ejercicio social, más de la mitad del activo de la entidad está constituido por valores o por otros activos no afectos.
  - A efectos de la exención, si la entidad se dedica al alquiler de inmuebles, habrá que estar al concepto de actividad económica en IRPF –se exige una persona contratada, con contrato laboral y a jornada completa– sin que sea válida la subcontratación (DGT V5120-16). Para que se cumpla el requisito del empleado no basta que esté

contratado a jornada completa, si tiene pluriempleo, según criterio administrativo expresado a través de la consulta DGT V3319-20.

- Importe de la exención: la parte proporcional del valor de las participaciones, correspondiente a activos afectos de las que es titular el sujeto pasivo.
- Incidencia de la exención en otros impuestos: en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la exención del negocio o de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio es condición para disfrutar de la reducción del 95 por 100 sobre el valor de esos bienes; y en el IRPF la exención es condición para que no se grave la ganancia patrimonial que se le pueda generar al donante en una donación que cumpla los requisitos para reducir el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

✓ Bonificación del 75 por 100 de la cuota correspondiente a bienes y derechos situados o que deban ejercitarse en Ceuta y Melilla.

✓ La tarifa aplicable, salvo que la Comunidad Autónoma haya regulado una propia, es la siguiente:

Base liquidable - Hasta€	Cuota - €	Resto base liquidable - Hasta€	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	en adelante	3,5

✓ La suma de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio y la del IRPF no puede superar el 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del Impuesto sobre la Renta, sin tener en cuenta a estos efectos la parte de la base del ahorro de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos con antigüedad superior a un año, ni la parte de cuota del IRPF correspondiente a dicha base. Tampoco se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que no sean susceptibles de producir rendimientos en el Impuesto sobre la Renta. Si la suma de las cuotas supera el 60 por 100 de la base del IRPF, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta dicho límite, sin que la reducción en este último Impuesto pueda exceder del 80 por 100 de su cuota. En otras palabras, sea cual sea la base del IRPF, se pagará, como mínimo, el 20 por 100 de la cuota del impuesto patrimonial.

✓ Respecto a la obligación real de contribuir, se consideran situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados

organizados, cuyo activo esté constituido en, al menos, el 50 por 100, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso. La Dirección General de Tributos determina que la base imponible de la inversión se calculará de conformidad con lo dispuesto en la norma, es decir por el valor teórico del último balance aprobado. Si la entidad no se audita por el mayor de los tres: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto (DGT V0107-23).

✓ Valoración de algunos bienes o derechos:

- Inmuebles rústicos o urbanos: por el mayor de tres valores: el valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición. Si se trata de inmuebles en construcción, se valoran por el valor del solar más las cantidades invertidas en la construcción hasta el 31-12-25. Los derechos de aprovechamiento de inmuebles por turno se valoran por el precio de adquisición. El propietario de un inmueble alquilado antes del 09-05-85 lo valorará por la menor de las siguientes cantidades: el resultante por la regla general y el de capitalizar la renta anual al 4 por 100. Para determinar el valor de los bienes inmuebles no cabe minorar dicho valor en el importe de las amortizaciones practicadas en el ámbito del IRPF (DGT V2120-21).

- Para determinar el valor del bien inmueble, se debe incluir dentro del valor de adquisición del mismo, la cuota satisfecha en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido y de la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pues se consideran tributos inherentes a la adquisición de los inmuebles. Además, si existen gastos de notaría y registro, también se deben incluir dentro de la base imponible, por tener la naturaleza de gastos inherentes a la adquisición de los inmuebles. Para determinar el valor de los bienes inmuebles no cabe minorar dicho valor en el importe de las amortizaciones practicadas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta (DGT V2120-21).

- Depósitos bancarios: por el mayor del saldo a 31-12-25 o el saldo medio del último trimestre. No obstante, en el saldo medio no se computan los importes retirados para adquirir bienes o derechos que se declaran también en el Impuesto, para evitar tributar dos veces por ellos. Asimismo, si se ha obtenido un préstamo y se ha ingresado en el último trimestre, esa cuantía no se tiene en cuenta para calcular el saldo medio, ni tampoco se deduce la deuda.

- Valores negociados que representan participaciones en fondos propios o cesión a terceros de capitales ajenos: por la cotización media del cuarto trimestre. Cuando se tengan acciones solo en parte desembolsadas, se computan como si lo estuvieran totalmente y se deduce el desembolso pendiente como deuda. Si se trata de unas acciones que cotizan en el mercado de EEUU, habrá que valorarlas como las sometidas a negociación en España, por la cotización media del último trimestre, aunque no exista en la normativa del impuesto una definición de "mercado organizado" (DGT V3511-19). En el caso de acciones suspendidas de cotización y que, por lo tanto, no aparecen en la correspondiente Orden Ministerial, habrá que valorarlas como si fueran acciones no admitidas a cotización, tal y como se especifica más adelante.

- Participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva: se valoran por el valor liquidativo a 31-12-25.

- Valores no negociados:
  - Los que representan la cesión a terceros de capitales propios: por el nominal más las primas de amortización o reembolso.
  - Los que representan participaciones en fondos propios: el valor teórico resultante del último balance si hubiera sido auditado. En caso contrario, se valorarán por el mayor de 3: el nominal, el teórico del último balance aprobado o el resultado de capitalizar al 20 por 100 el promedio de los beneficios de los 3 últimos ejercicios sociales cerrados antes del 31-12-25. Al contrario de lo que sucedía con el valor de transmisión de estos valores a efectos del cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF, el criterio de la DGT es que no se tengan en cuenta los resultados negativos.
  - Si a 30 de junio ya se hubiera aprobado el balance del año anterior, se tomará este a los efectos de valorar las participaciones (DGT V5434-16).

- Seguros de vida: por el valor de rescate a 31-12-25. En los supuestos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del Impuesto, el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha en la base imponible del tomador.

- Un derecho de crédito consistente en el derecho a percibir dividendos de una sociedad, aun cuando, reconocido el derecho, no se ha acordado la forma de pago, habrá que integrarlo entre los bienes y derechos en la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 20 de septiembre de 2021, nº 334/2021).

- Derechos reales: se valoran conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El

propietario de ese bien también lo declarará, pero su valor estará disminuido por el del derecho real que supone una carga.

- Ajuar doméstico: está exento, excepto joyas, pieles, automóviles, barcos o aviones, que se computan por el valor de mercado.

- Obras de arte y antigüedades: muchos de estos bienes estarán exentos por integrar el patrimonio histórico español (también de los que integren el de las CCAA), o por ser bienes de interés cultural, así como los que tengan un valor inferior al fijado por la Ley 16/1985, los que hayan sido cedidos en depósito permanente a instituciones sin ánimo de lucro para su exhibición pública o las obras propias de los artistas. Los no exentos se reflejan en el Impuesto por su valor de mercado a 31-12-25.

- Demás bienes y derechos de contenido económico: se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del Impuesto. Este es el caso de una cuenta electrónica de criptomonedas denominadas "iota", que deberá valorarse a precio de mercado a 31 de diciembre de cada año (DGT V2289-18). La valoración del derecho de uso de una plaza de aparcamiento para residentes, concedido por 50 años, se valorará por el precio autorizado administrativamente en cada momento (DGT 0266-99).

- Cargas y deudas:

  - Cargas: se restan directamente del valor de los bienes.
  - Deudas: se valoran por el nominal y se descuentan de la suma de valores de los bienes y derechos. No se deducen las deudas contraídas para adquirir bienes y derechos exentos.
  - El Tribunal Supremo ha establecido que aquellos que pagan el Impuesto por obligación real, podrán reducir las cargas y gravámenes que recaen sobre sus propiedades y las deudas que tienen relacionadas con estos bienes. Sin embargo, las deudas que no estén relacionadas con la adquisición o inversión en el bien que se integra en el impuesto no podrán ser deducidas (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2023, Recurso nº 4647/2021).
  - Según la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2023, recurso nº 5959/2021, son deducibles las deudas del IRPF sólo si son exigibles a la fecha de devengo del Impuesto, pero no las nacidas con posterioridad.

6.2. Declaración

✓ Están obligados a presentar declaración, ya lo sean por obligación personal o real, los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedan, resulte a ingresar o cuando, no dándose la anterior circunstancia, el valor de sus bienes y derechos resulte superior a 2.000.000€.

- ✓ El plazo de presentación será el comprendido entre los días 8 de abril y 30 de junio de 2026, ambos inclusive, salvo que se opte por domiciliar el pago, en cuyo caso el último día de presentación será el 25 de junio de 2026.

- ✓ Deberá presentarse obligatoriamente por Internet y, quienes presenten este Impuesto, también presentarán la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través de Internet obligatoriamente.

7. Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

Es un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto[38] de las personas físicas superior a 3.000.000€ y se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra. El impuesto no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas.

7.1. Aspectos generales

Son sujetos pasivos las mismas personas físicas que las que son en el Impuesto sobre el Patrimonio.

- ✓ Están exentos los bienes y derechos que también lo están en el Impuesto sobre el Patrimonio, regulado en la Ley 19/1991.
- ✓ Los sujetos pasivos lo serán por obligación personal -residentes en territorio español- y por obligación real -no residentes titulares de bienes o derechos situados, que puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español-.
- ✓ Los sujetos pasivos que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración del impuesto, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto[39].
- ✓ Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración. A este respecto, resultarán de aplicación las reglas sobre titularidad de los elementos patrimoniales y sobre bienes o derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio establecidas en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
- ✓ El mínimo exento para los contribuyentes que tributan por obligación personal o real es de 700.000€.
- ✓ El patrimonio neto del sujeto pasivo se determinará por diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo. Para la determinación de la base imponible

[38] A los efectos de este impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

[39] En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea, no se tendrá que nombrar representante cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

resultarán aplicables las reglas contenidas en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

- ✓ El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.

7.2. Cuota íntegra

La base liquidable del impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala:

Base liquidable Hasta €	Cuota €	Resto base liquidable Hasta €	Tipo aplicable %
0,00	0,00	3.000.000,00	0,0
3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	152.223,93	en adelante	3,5

- ✓ La cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con las cuotas del IRPF y del IP, para los contribuyentes que tributan por obligación personal, no podrá exceder del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del primero. A estos efectos, resultarán aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del IP, si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100. Los contribuyentes no residentes también pueden aplicar el límite de la cuota íntegra (Resolución del TEAC nº 4119/2025, de 18 de diciembre de 2025).

- ✓ Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el IRPF, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho impuesto, de la del IP y de la de este impuesto, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en estos dos últimos tributos. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en este impuesto.

- ✓ En el caso de obligación personal de contribuir resultará aplicable en este impuesto la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero en los términos establecidos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

- ✓ Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, a la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos le resultará aplicable la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla regulada en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

- ✓ De la cuota resultante se podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha.

7.3. Personas obligadas a presentar declaración

Los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar. No están obligados a presentar la declaración los sujetos pasivos que tributen directamente al Estado, por no estar cedido el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio a ninguna Comunidad Autónoma, salvo que la cuota tributaria de este impuesto resulte a ingresar.

- ✓ La declaración se presentará entre el 1 y 31 de julio de 2026, a través del modelo 718 “Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas” y estará disponible exclusivamente en formato electrónico y su presentación e ingreso se realizarán por vía electrónica. No obstante, si se opta por domiciliar el pago, se presentará entre el 1 y hasta el 26 de julio de 2026.
- ✓ El rendimiento del Impuesto se ingresará en el Tesoro Público y se destinará a financiar políticas de apoyo a los más vulnerables.

Recomendaciones Renta 2025

1. Es importante revisar los datos fiscales proporcionados por la Agencia Tributaria antes de confirmar el borrador de la declaración. Se debe prestar especial atención a las circunstancias personales y familiares, el estado civil, el nacimiento y número de hijos y el lugar de residencia, especialmente si han cambiado durante el año 2025.

2. También debe comprobar si está o no obligado a presentar la declaración del impuesto. Esto dependerá del tipo de rentas que perciba y de su cuantía. Por ejemplo, si percibe rendimientos del trabajo, estará obligado a declarar si cobra más de 22.000€ brutos de un solo pagador, o más de 15.876€ si las rentas proceden de varios pagadores, salvo que la suma de las rentas obtenidas por el segundo pagador y restantes, por orden de cuantía, no superen en conjunto 1.500€.

3. No obstante, si percibe otras fuentes de renta diferentes, operarán otros límites distintos, y debe atenderse a cada caso concreto. Cuando solo se obtengan rendimientos íntegros del trabajo, del capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000€ y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500€, no habrá que presentar la declaración.

4. Las personas titulares del ingreso mínimo vital y las personas integrantes de la unidad de convivencia siempre están obligadas a presentar la declaración, aunque dicho ingreso esté exento.

5. Si es cotitular de una cuenta bancaria con otra persona y usted no genera los ingresos que nutren el saldo de esa cuenta, no impute ningún rendimiento del capital mobiliario, con independencia de que en los datos fiscales la Administración atribuya a cada titular la mitad de los rendimientos.

6. Revise la calificación de las retribuciones por impartir cursos, conferencias o seminarios ya que puede que el pagador las calificara como rendimientos de actividades profesionales y sean rendimientos del trabajo, o viceversa.

7. Debe repasar las declaraciones de años anteriores con incidencia en la de 2025, prestando atención, por ejemplo, a las pérdidas patrimoniales, rendimientos del capital mobiliario negativos y bases liquidables negativas pendientes de compensación de los cuatro últimos años, porque podrá aprovechar esos saldos para rebajar la cuota a pagar en este.

8. Si durante 2025 ha realizado trabajos en el extranjero, recuerde que puede dejar exenta la parte del salario correspondiente a los días trabajados fuera, con un

máximo de 60.100€, siempre que se cumplan los requisitos legales. Si su empresa no aplicó esta exención y practicó retenciones por todo el salario, ahora usted deberá descontar manualmente de su declaración la parte del salario que no tributa. Es posible que la Administración le solicite justificarlo. Por ello, es recomendable conservar cualquier documentación que acredite la realidad de los desplazamientos y el cumplimiento de las condiciones exigidas.

9. Si ha transmitido algún activo en 2025 y ha acordado que el vencimiento del último pago se producirá transcurrido un año desde la venta, valore la opción de acogerse a la regla especial de operaciones a plazos, marcando la casilla correspondiente en su declaración. De esta manera, puede declarar la renta obtenida según sean exigibles los cobros, con lo cual, además de diferir la tributación, optimizará la factura fiscal tributando a un menor marginal.

10. Si en 2025 vendió su vivienda habitual, sepa que la ganancia patrimonial puede quedar exenta si se reinvierte el importe obtenido en la compra de una nueva vivienda habitual. Si todavía no ha comprado una nueva, pero tiene intención de hacerlo, no olvide que dispone de 2 años para reinvertir y que deberá marcar en su declaración la casilla correspondiente indicando dicha intención de reinvertir. El coste de la nueva vivienda puede sufragarse con financiación ajena.

11. Acuérdese de deducir como gasto de sus rendimientos del trabajo las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, en caso de que la colegiación tenga carácter obligatorio para el ejercicio de su profesión.

12. Si ha percibido un bonus en 2025 y desea reducir la tributación aplicando la reducción del 30 por 100 por rendimientos generados en más de 2 años, tenga en cuenta que no podrá aplicarla si en los 5 ejercicios anteriores ya aplicó esa reducción por otro rendimiento de similares características. No obstante, si por la cuantía del rendimiento prefiere aplicar la reducción en 2025 y desea eliminar la ya aplicada en el ejercicio anterior, puede presentar una autoliquidación complementaria suprimiendo la reducción y aplicarla en el ejercicio 2025, ejerciendo su derecho a optar por la aplicación de la reducción en el ejercicio en que desee.

13. Recuerde que, si su inquilino destina el inmueble a vivienda habitual, podrá aplicar una reducción del 50 por 100, si el contrato de alquiler es posterior al 26 de mayo de 2023, pero no olvide que la reducción solo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente. Es decir, si no declara los alquileres voluntariamente y, después, la Administración le regulariza, no podrá disfrutar de la reducción y deberá pagar impuestos por la totalidad de los alquileres percibidos.

14. Si usted adquirió un vehículo eléctrico nuevo en 2025, recuerde que puede aplicar en su declaración una deducción del 15 por 100 sobre un máximo de 20.000€, así como otra del 15 por 100 (hasta 4.000€) por la instalación de puntos de recarga. Tenga en cuenta que el vehículo no puede superar ciertos límites de precio, no puede ser “kilómetro cero” y la base de la deducción no incluye importes subvencionados. Además, la deducción solo podrá aplicarla el titular al que esté matriculado el vehículo.

15. Compruebe si en los datos fiscales facilitados por la Agencia tributaria aparecen todos los donativos realizados a lo largo del 2025. Además, deberá comprobar si existe algún tipo de deducción en su Comunidad Autónoma relacionada con estos donativos.

16. Si ha realizado obras de mejora de la eficiencia energética en su vivienda, o en una vivienda alquilada en algunos casos, que constituya la vivienda habitual del inquilino, se podrán aplicar 3 deducciones –no simultáneamente–, siempre que se cumplan determinados requisitos. No se olvide que para aplicar estas deducciones hay que tener dos certificados de eficiencia energética –expedido por un profesional–, uno con fecha anterior a la obra y otro con fecha posterior a la misma.

17. Si tiene derecho a aplicar el mínimo por descendientes porque convive con un hijo menor de 25 años, pero éste va a presentar la declaración, o bien porque está obligado, o bien porque no estándolo, desea recuperar retenciones que le han practicado, sepa que si este descendiente tiene rendimientos superiores a 1.800€, usted ya no podrá aplicar el mínimo por descendientes. En este último caso hay que hacer números, ya que quizás compensa que los padres abonen al hijo la cantidad que le sale a devolver para poder aplicarse el mínimo por descendientes, que en el peor de los casos supone un ahorro fiscal de 456€.

18. Si está separado o divorciado con la guarda y custodia de sus hijos compartida, el mínimo familiar se prorrateará entre los cónyuges, independientemente de con quién convivan. Si no es compartida la guarda y custodia, en principio, el mínimo por descendientes corresponderá por entero a la persona que la tenga, por ser con quien conviven. Sin embargo, como se equipara la convivencia a la dependencia económica, el cónyuge con el que no conviven los hijos, si no les paga pensión por alimentos por resolución judicial, podrá aplicar el 50 por 100 del mínimo por descendientes. Si pasa pensión por alimentos tiene que aplicar el tratamiento especial de las referidas anualidades por alimentos.

19. Si tiene derecho a aplicar el mínimo por ascendientes porque alguno de sus padres ha convivido con usted durante 2025, tenga en cuenta que solo puede aplicarlo uno de los hijos. Esto se debe a que la norma exige una convivencia mínima de 183 días en el año y, dado que el año tiene 365 días, este requisito

solo puede cumplirse íntegramente por un descendiente. Si hay varios hermanos con derecho a esta ventaja, es recomendable acordar quién la aplica cada ejercicio, pudiendo alternarse de un año a otro.

20. Valore la opción por la tributación conjunta o individual, según sus circunstancias personales y familiares. Aunque, en principio, solo cuando uno de los cónyuges obtenga rentas muy bajas (hasta 3.400€) interesa optar por la declaración conjunta, valore también esta posibilidad si alguno de los miembros de la unidad familiar arrastra saldos negativos de ejercicios anteriores, porque podrá aprovechar para compensarlos mejor agregando rentas.

21. Si uno de los cónyuges reside en algún país miembro de la Unión Europea, no será posible presentar la declaración conjunta, pero tenga en cuenta que el cónyuge residente podrá aplicar una deducción que equipara la cuota a pagar a la que hubiera correspondido en caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España.

22. Si se ha separado o divorciado y quiere presentar la declaración conjunta con sus hijos menores, sepa que debe existir un acuerdo entre los progenitores para que a la tributación conjunta se acoja uno u otro, acuerdo que deberá ser previo a la presentación de las declaraciones. De no existir acuerdo expreso, los dos progenitores, y también todos los hijos, deberán tributar en régimen de tributación individual.

23. Si la declaración de un contribuyente que ha fallecido en 2025 sale a ingresar, tenga cuidado con la domiciliación. No ponga la cuenta de los herederos para que se realice el cargo, porque es posible que la entidad bancaria no lo lleve a cabo, al no coincidir el contribuyente con el titular de la cuenta, y la deuda entraría en apremio, con el devengo del correspondiente recargo.

24. En el caso de contribuyentes fallecidos, los herederos deben tener en cuenta que han de incluir todas las rentas que tuviera pendientes de imputar, como la parte de las ganancias de operaciones a plazo o las ayudas que se imputan, de manera fraccionada, en 4 años.

25. Finalmente, no olvide revisar y, en su caso, aplicar las deducciones autonómicas a las que pueda tener derecho, como las relacionadas con la adquisición de libros de texto, la enseñanza de idiomas o incluso algunas más novedosas, como los gastos de gimnasio, animales de compañía o la compra de gafas o lentillas. Estas deducciones suelen pasarse por alto y, si no se consignan correctamente en la declaración, estará regalando dinero a Hacienda.

B) Manual de declaración del Impuesto sobre Sociedades 2025

1. Introducción

Como viene siendo habitual, el Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF) publica el manual del Impuesto sobre Sociedades con el objetivo de ayudar a los profesionales de la asesoría fiscal en la correcta cumplimentación y presentación del impuesto, anticipándose al inicio de la campaña del próximo mes de julio.

En esta nueva edición se ponen de relieve las principales novedades normativas aplicables a los ejercicios 2025 y 2026, junto con una recopilación de los criterios más recientes de la doctrina administrativa y la jurisprudencia. Asimismo, se destacan aquellos aspectos especialmente relevantes para la revisión fiscal y otros que pueden tener impacto en declaraciones futuras. También se incorporan las cuestiones más significativas del impuesto en los territorios forales del País Vasco y Navarra.

Con el fin de facilitar la comprensión, se ha reforzado el contenido práctico mediante la inclusión de nuevos ejemplos y, como es habitual, se han incorporado llamadas de atención identificadas con el símbolo ® para hacer más ágil la lectura.

En relación con las novedades para 2025, destaca el aumento general del porcentaje de reducción de la reserva de capitalización, que pasa del 15% al 20% que puede alcanzar hasta el 30% en caso de incremento de plantilla de un año a otro y siempre que se mantenga durante tres años tal incremento. Además, se prorroga un año más la limitación a la compensación del 50% de las bases imponibles negativas para grupos en consolidación fiscal y para entidades con una cifra de negocios superior a los 20 millones de euros. Y, por supuesto, hay que tener en cuenta las reducciones de los tipos de gravamen de manera progresiva hasta el año 2029 para las empresas de reducida dimensión y hasta el año 2027 para las micropymes.

Por último, deseo expresar mi agradecimiento al equipo técnico del REAF por su continua dedicación en la elaboración de herramientas tan útiles como este manual, así como al Consejo Directivo del Registro, presidido por Agustín Fernández, al decano del Colegio de Economistas de Navarra, Ángel Chocarro, y a Miguel Ángel Calle, vocal del Consejo Directivo del REAF y representante de los fiscalistas del Colegio Vasco de Economistas. Y, por supuesto, gracias a todos ustedes por su asistencia, interés y compromiso con la mejora continua en el ejercicio profesional.

Miguel Ángel Vázquez Taín

Presidente del Consejo General de Economistas de España

Agustín Fernández Pérez

Presidente del Registro de Economistas Asesores Fiscales

2. Novedades 2025

A continuación, resumimos las medidas aprobadas con efectos para 2025:

La Ley 7/2024, introduce con efectos 2025 las siguientes modificaciones:

- Reserva de capitalización:

  - El porcentaje de reducción es del 20% del incremento de los fondos propios, porcentaje que aumenta si la empresa incrementa plantilla:

    - 23% si la plantilla media en el período impositivo se incrementa, respecto de la plantilla del período impositivo anterior, en un mínimo de un 2% sin superar un 5%.
    - 26,5% si el incremento de la plantilla media del período impositivo anterior se encuentra entre un 5 y un 10%.
    - 30% si el incremento de plantilla es superior a un 10%.

    El incremento de plantilla deberá de mantenerse durante un plazo de 3 años desde el cierre del período impositivo al que corresponde la reducción.

Reducción Δ FP	23,00%	26,50%	30,00%
Δ Plantilla [(n-1) – (n)]	(entre 2% y 5%)	(entre 5% y 10%)	más de 10%

El importe de la reducción no puede superar el 20% de la base imponible o del 25%, en el caso de que el importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea inferior a 1.000.000€. En caso de insuficiencia de base imponible las cantidades pendientes se podrá aplicar en los períodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y siguientes.

- Tipos de gravamen:

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) del año anterior sea inferior a 1.000.000€, aplicarán los tipos de gravamen siguientes (aunque de manera progresiva). Para el año 2025 son:

- 21% por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 50.000€. Por la parte de base restante el tipo será del 22%.

Base imponible	Tipo
< 50.000€	21,00%
> 50.000,1€	22,00%

- 20% para las entidades que tributen por el régimen especial de reducida dimensión (ERD). También se aplica de manera progresiva, siendo el tipo del 24% para 2025.

- Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas tributarán al tipo del 20% y del 12% si son de nueva creación. En este último caso, en el primer período impositivo en que la base imponible sea positiva y en siguiente.

- Régimen transitorio: aplicación de los tipos de gravamen:

Base imponible	**Tipos de gravamen**				
	2025	**2026**	**2027**	**2028**	**2029**
<50.000€	21,00%	19,00%	17,00%	17,00%	17,00%
>50.000,1€	22,00%	21,00%	20,00%	20,00%	20,00%
ERD	24,00%	23,00%	22,00%	21,00%	20,00%

- Tributación mínima:

- Se adapta la cuota líquida mínima a los nuevos tipos impositivos aplicables a la microempresas y entidades de reducida dimensión. En concreto:

  - A los efectos de determinar la cuota líquida mínima el porcentaje para las entidades cuyo INCN del período impositivo anterior sea inferior a 1.000.000€, será el resultado de multiplicar el tipo de gravamen por 15/25, redondeando por exceso.
  - En el caso de contribuyentes que tributen por el régimen especial de entidades de reducida dimensión, el porcentaje será el resultado de multiplicar el tipo de gravamen por 15/25, redondeado por exceso.

El (Real Decreto-ley 4/2024) modifica la amortización por las adquisiciones de vehículos eléctricos nuevos o, bien, por la instalación de puntos de recarga permitiendo aplicar la libertad de amortización.

3. Novedades 2026

A continuación, resumimos las medidas aprobadas con efectos para 2026:

El Real Decreto-ley 7/2026, introduce con efectos 2026, las siguientes modificaciones:

- Libertad de amortización en determinados vehículos y en nuevas infraestructuras de recarga:
    - Se prorroga la libertad de amortización de los vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV, afectos a actividades económicas.
    - También se prorroga la libertad de amortización de las nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2024, 2025 y 2026.

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)

El Real Decreto-ley 7/2026, también introduce las siguientes modificaciones:

- Se prorroga la libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables. En concreto podrán ser amortizadas libremente en los periodos impositivos:

  - Que se inicien o concluyan en 2023, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos se produzca en 2023.
  - Que se inicien o concluyan en 2024, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos se produzca en 2024.
  - Que se inicien o concluyan en 2025, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos se produzca en 2025.
  - Que se inicien o concluyan en 2026, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos se produzca en 2026.

- La cuantía máxima de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será de 500.000€ y los edificios no podrán acogerse a esta libertad de amortización[40].

- Es necesario que durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los elementos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores[41].

La Ley 1/2026, de 8 de abril, integral de impulso de la economía social, modifica aspectos regulados en la Ley 20/1990, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

- Pasan a consideran especialmente protegidas las cooperativas de viviendas cuando cumplan los siguientes requisitos:
  - Que asocien a personas físicas con la finalidad de proveerles, a precio de coste, vivienda para residencia habitual en régimen de uso derivado de la relación societaria entre la cooperativa y las personas socias.
  - Que en ningún caso puedan transmitir a sus personas socias la propiedad ni derecho real alguno sobre las fincas o partes de estas.

[40] Las entidades a las que sea de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión podrán optar entre aplicar el régimen de libertad de amortización por creación y mantenimiento de empleo o aplicar esta libertad de amortización.

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

- Que las aportaciones al capital y otras aportaciones retornables por parte de las personas socias no excedan el veinte por ciento de los gastos de promoción de la vivienda.
- Que recojan expresamente en sus estatutos las menciones previstas en las letras a) a d) de la disposición adicional primera de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

Podrán también asociar a personas jurídicas sin ánimo de lucro cuando estas entidades tengan por objeto proveer de vivienda a sus beneficiarios, sin que en ningún caso puedan ostentar más de un cinco por ciento de votos sociales de la cooperativa. Estas cooperativas podrán incorporar socios colaboradores, si así figuran reguladas en la ley de cooperativas autonómica aplicable sin perder, por ello, la especial protección.

El Real Decreto-ley 10/2026, de 28 de abril, por el que se aprueban medidas tributarias urgentes y otras medidas de apoyo en respuesta a los daños causados a las víctimas de siniestros de la DANA y otras situaciones de emergencia introduce exenciones para determinadas ayudas concedidas a los afectados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA).

4. Últimos criterios jurisprudenciales y administrativos 2025-2026

A continuación, recopilamos algunos criterios jurisprudenciales y administrativos que se han aprobado durante 2025-2026 y que hemos incorporado al documento:

Criterios de los Tribunales de Justicia

- Tribunal Supremo, Auto de 15 de enero de 2025, se ha admitido a trámite el recurso interpuesto por una sociedad contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que rechazó la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de ciertos gastos derivados del amarre de un puerto, al considerar que no guardaban relación con la actividad económica de la empresa. La recurrente plantea que la deducibilidad de un gasto no debe depender exclusivamente de su relación directa con la actividad principal de la sociedad, sino de su correlación con los ingresos generados, en este caso, los obtenidos por la cesión del amarre.
- Tribunal Supremo, Auto de 12 de marzo de 2025, determinará, si en caso de no concurrir requisitos para aplicar el régimen especial de reestructuración empresarial en una aportación no dineraria, como se tendrá que imputar la ganancia diferida por los socios en el Impuesto sobre la renta.
- Tribunal Supremo, Auto de 7 de mayo de 2025, fijará si, cuando se realiza una escisión no proporcional resulta conforme al Derecho de la Unión Europea exigir que, para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal, los patrimonios transmitidos deben de constituir ramas de actividad, como exige la norma española.
- Tribunal Supremo, de 09 de mayo de 2025, rechaza que todo gasto que corresponda con la retribución de los administradores y que no figure en los estatutos sea una liberalidad o una actuación contraria al ordenamiento jurídico y, por lo tanto, gasto no deducible. Concluye que las retribuciones de los administradores son fiscalmente deducibles siempre que se pruebe la efectiva prestación de servicios, su vinculación con la actividad empresarial y que el gasto esté debidamente contabilizado y justificado.
- Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 4 de marzo de 2025, confirma la regularización y rechaza la aplicación de la deducción de la reserva de capitalización porque no consta en el balance de las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil la separación y denominación exigida individualizada de dicha reserva, aunque estuviera registrada en la contabilidad interna y en la memoria.
- Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, de 21 de mayo de 2025, resuelve que el momento relevante para aplicar el tipo reducido del 15 por 100, por inicio de una actividad económica, es la calificación que tiene la entidad en la constitución y no el cierre del ejercicio. La posterior adquisición de su capital no modifica su condición inicial. En consecuencia, anula la liquidación y reconoce

a la entidad el derecho a tributar al 15 por 100. En caso contrario el TEAC, de 12 de diciembre de 2024 que interpreta que una entidad podrá ser considerada de nueva creación si no forma parte de un grupo en la fecha de finalización del ejercicio de su constitución, a pesar de que formase parte de un grupo en el momento de dicha constitución.

- Tribunal de Justicia de Cataluña, de 30 de junio de 2025, descarta la simulación, afirmando que la sociedad holding tenía una actividad real, con medios propios y funciones efectivas, y que las retribuciones abonadas al administrador estaban correctamente contabilizadas y declaradas en el Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, el Tribunal rechaza la existencia de una operación vinculada dado que la normativa vigente en el ejercicio comprobado excluye expresamente del régimen de operaciones vinculadas las retribuciones percibidas por los administradores.
- Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 1 de julio de 2025, anula la sanción de 10.000€ impuesta por presentar fuera de plazo la comunicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportación no dinerarias y canje de valores (FEAC), al considerar que resulta desproporcionada. Señala que no hubo perjuicio económico ni intención de fraude, y que la sanción fija, sin posibilidad de graduación, vulnera el principio de proporcionalidad reconocido por el Tribunal Supremo y el TJUE.
- Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, de 18 de julio de 2025, interpreta que los errores contables de ejercicios anteriores deben corregirse en el ejercicio en que se advierten, mediante ajustes en las reservas y su reflejo en las cuentas anuales y en la memoria, sin que proceda reformular estados financieros ya aprobados ni rectificar autoliquidaciones anteriores.

Resoluciones de la Administración

- Resolución de 22 de mayo de 2025, dentro del plazo de 10 años el contribuyente deberá conservar las autoliquidaciones, los libros de contabilidad y los soportes documentales de las operaciones consignadas en los mismos, correspondientes a los ejercicios en que se generen bases imponibles negativas, debiéndose entender que, si no se facilitan los soportes documentales de las operaciones registradas en las autoliquidaciones y en los libros, el obligado no habrá acreditado la procedencia de las bases imponibles negativas consignadas. Más allá de dicho plazo, para hacer valer una determinada base imponible negativa, se deberá aportar la autoliquidación de la que haya resultado la base imponible negativa correspondiente, así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el plazo de esos 10 años en el Registro Mercantil.
- Resolución de 22 de mayo de 2025, el Tribunal subraya que las retribuciones no se corresponden con la actividad de dirección, gestión o supervisión interna de las empresas inherente al cargo de administrador, sino con la actuación personal y efectiva del obligado tributario como representante de dichas sociedades en los consejos de administración de otras entidades participadas. En consecuencia,

las retribuciones satisfechas al obligado tributario por su actuación como representante deben calificarse como operaciones vinculadas, sometidas a la regla de valoración a valor normal de mercado.

- Resolución de 24 de junio de 2025, una persona física aportó las participaciones de una entidad a una sociedad holding, acogida al régimen FEAC. El Tribunal concluye que, en este supuesto concreto, no se identificaron activos con plusvalías tácitas de previsible realización inmediata, ni una posterior enajenación que evidenciara el propósito de eludir impuestos, ni tampoco beneficios futuros del negocio aportado que fueran ciertos o inminentes en el momento de la operación, por lo que, no puede considerarse que se produzca un abuso del régimen FEAC.
- Resolución de 17 de julio de 2025, respecto a la aplicación de las deducciones por actividades en I+D+i, para los períodos impositivos en que la autoliquidación se presente con posterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la DGT, si las autoliquidaciones se presentaron sin consignar la deducción generada en dichos períodos, los contribuyentes deberán instar la correspondiente rectificación de dichas autoliquidaciones. En cambio, para los períodos impositivos cuya autoliquidación se presentó con anterioridad a dicha fecha, no será necesario haber consignado la deducción en la autoliquidación correspondiente al periodo de generación para poder aplicarla en ejercicios futuros.
- Resolución de 18 de diciembre de 2025, concluye que la decisión de aplicar la reserva de nivelación no es una opción tributaria, sino que supone el ejercicio de un derecho autónomo del contribuyente. Aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando válidamente ese derecho.

Consultas de la Dirección General de Tributos

- Consulta V0016-25, de 7 de enero de 2025, determina que la entidad de nueva creación desarrolla la misma actividad que venía desarrollando la persona vinculada. En la medida en que parece haberse producido la transmisión de la actividad realizada por el padre a la sociedad de los hijos, la entidad consultante no podrá aplicar el tipo reducido del 15% por iniciar una nueva actividad.
- Consulta V0223-25, de 26 de febrero de 2025, interpreta que existe motivo económico válido en una escisión total proporcional cuando la operación se realiza con el objetivo de planificar y simplificar la sucesión futura en la que los herederos serán los dos hijos de la socia e intentar evitar conflictos derivados de una gestión conjunta de la entidad por parte de los dos hermanos, que muy probablemente llegaría al bloqueo social, dada su inexistente relación.
- Consulta V0346-25, de 19 de marzo de 2025, considera que un grupo de empresas dedicado al arrendamiento de inmuebles ejerce una actividad

económica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, incluso sin empleados a jornada completa, si externaliza la gestión de dichos inmuebles.

- Consulta V1627-25, de 15 de septiembre 2025, una sociedad y sus socios desarrollan una actividad económica. Con posterioridad, varios socios constituyen una nueva entidad para desarrollar esa misma actividad, sin que haya habido transmisión, por ningún título jurídico y sin que ninguno de los socios tenga individualmente la mayoría del capital social de la nueva entidad. El Centro Directivo concluye que aunque existe vinculación entre los socios personas físicas de la entidad preexistente y la nueva entidad (o entre ambas entidades), no se ha producido transmisión formal del negocio o de los activos vinculados a la actividad y, por lo tanto, es de aplicación el tipo del 15 por 100 en el primer año en que la entidad obtenga beneficios y en el siguiente.

- Consulta V1963-25, de 16 de octubre de 2025, concluye que, en determinadas situaciones empresariales, el requisito de medios humanos, para considerar al arrendamiento de inmuebles como actividad económica, puede entenderse cumplido mediante la subcontratación a terceros especializados, especialmente cuando la dimensión y complejidad del patrimonio inmobiliario lo justifiquen, como en el presente caso.

- Consulta V2227-25, de 19 de octubre de 2025, interpreta que, a efectos de calificar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica, es indiferente la modalidad del contrato que regule la relación laboral del trabajador con la empresa, siendo relevante que exista un contrato de trabajo en los términos que dispone la legislación laboral y que éste sea a jornada completa.

- Consulta V2172-25, de 13 de noviembre de 2025, interpreta que, al producirse la operación de reestructuración, en esta ocasión una escisión, hay que mantener la reserva de capitalización o de nivelación, aplicadas por la entidad transmitente, en los plazos que regula la normativa del Impuesto. Dicho plazo restante deberá cumplirse en sede de las sociedades adquirentes, en virtud del principio de subrogación que caracteriza al régimen FEAC. La reserva indisponible dotada podrá distribuirse entre las sociedades adquirentes mediante un criterio razonable, pudiendo considerarse el valor de mercado de los patrimonios escindidos en relación con el valor de mercado total.

- Consulta V2116-25, de 6 de noviembre de 2025, determina que el ingreso por la venta de un inmueble debió registrarse, contablemente cuando se realizó, que es la fecha cuando se transfieren los riesgos y beneficios del inmueble, con independencia de que la escritura pública de la transmisión se realice a posteriori.

- AEAT, Informa 148373, durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil no procede la sujeción de la entidad al Impuesto sobre Sociedades sino la sujeción de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF. Esto es así, incluso si antes de la fecha del devengo ya se ha causado el asiento de presentación y la inscripción se produce con posterioridad a dicha fecha, pues el legislador ha optado por atribuir la

condición de sujeto pasivo del IS a las entidades con personalidad jurídica plena, lo que excluye a las sociedades en formación.

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. No obstante para la declaración de 2025 será el 27 de julio el último para pagar la deuda tributaria al tiempo de presentar la declaración.

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:

La Orden HAC/241/2025 establece que entre la finalización del plazo de presentación de una autoliquidación con domiciliación y la finalización de presentación e ingreso voluntario de esa misma autoliquidación, deberá existir un mínimo de 3 días hábiles o 5 naturales.
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
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
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

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)
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)
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)

Contribuyentes con ejercicios quebrados

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 2024-2025 el 30 de septiembre de 2025.

Solución

— El plazo de los 6 meses se computa de fecha a fecha. En este caso hasta 30 de marzo de 2026 (30 de septiembre 2025 – 30 de marzo 2026).

— 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 2026 (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 se 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€[42], 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.

[42] 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.

- 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 cuando tengan su residencia en territorio español, por lo que deberán integrar todas las rentas, con independencia del lugar en donde se hayan obtenido.

Las personas jurídicas
Las sociedades civiles que tengan objeto mercantil
Las sociedades agrarias de transformación
Otro tipo de entidades: sociedades laborales; entidades públicas empresariales; agencias estatales; mutuas y mutualidades de previsión social; mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales; consorcios; cofradías de pescadores; juntas de compensación; autoridades portuarias; comunidades regantes; comunidades de agua y heredamientos de Canarias; y las fundaciones bancarias
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 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 accesoria (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, 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, el Consejo Internacional de Supervisión Pública y los siguientes organismos públicos:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)
Agencia Española de Protección de Datos
Consorcio de la Zona Especial Canaria
Instituto Cervantes
Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia
Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía
Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV)
Museo Nacional del Prado
Consejo de Seguridad Nuclear
Universidades no transferidas
Consejo Económico y Social
Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB)

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)[43]
Determinadas ayudas urgentes concedidas por la Comunitat Valenciana para facilitar el mantenimiento del empleo y la reactivación económica, destinadas a autónomos y empresas de las zonas afectadas por la DANA en la Comunitat Valenciana[44]

- 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

[43] Real Decreto-ley 4/2023, de 11 de mayo, con efectos 13 de mayo de 2023.

[44] Real Decreto-ley 16/2025 artículos 19 y 20 no convalidado pero interpretado por la AEAT su vigencia a través de una Nota.

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

Si la empresa ha traslado 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 español[45].

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

[45] 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.

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 ejecutivo[46].

® 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).

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 fracciones).

[46] 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.

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).

Durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil no procede la sujeción de la entidad al Impuesto sobre Sociedades (IS) sino la sujeción de sus socios al régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta (IRPF). Esto es así, incluso si antes de la fecha del devengo ya se ha causado el asiento de presentación y la inscripción se produce con posterioridad a dicha fecha, pues el legislador ha optado por atribuir la condición de sujeto pasivo del IS a las entidades con personalidad jurídica plena, lo que excluye a las sociedades en formación. Ello, a su vez, comporta que las rentas obtenidas por las sociedades en formación se atribuirán a los socios y quedarán sujetas al IRPF, pero no al IS. AEAT, (Informa 148373).

Durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil, no procede la sujeción de la entidad en formación al Impuesto sobre Sociedades sino la sujeción de sus socios al régimen de atribución de rentas que corresponda. Y ello, incluso, si antes de la fecha del devengo ya se ha causado el asiento de presentación y la inscripción se produce con posterioridad a dicha fecha, con independencia de los efectos que en el ámbito civil origine esta situación. (Tribunal Supremo, de 17 de junio de 2024).

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 Mercantil[47].

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.

No obstante, si el criterio de imputación lineal no corresponde con la realidad y el contribuyente prueba la existencia de otro criterio diferente, este será el aplicado. Igualmente, si el contribuyente aplica la regla de distribución lineal, la Administración tributaria podrá probar una distribución diferente y regularizar la autoliquidación presentada por el obligado tributario.

® Tenga en cuenta que:

- Una sociedad civil que se trasforma 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

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 2023, por lo que tributará al tipo del 10% por las operaciones no exentas. El día 1 de enero de 2025 transmite un terreno por 280.000€, que fue

[47] 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.

adquirido por la asociación por 120.000€ el día 1 de enero de 2015. 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 2015 hasta el 1 de enero de 2023]. La base imponible sujeta al 25% = 160.000 x 0,25 x 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 2023 hasta el 1 de enero de 2025]. La base imponible sujeta al 10% = 160.000 x 0,10 x 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 incursa 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 los tipos reducidos 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 proceden aplicar los tipos de gravamen reducidos según cuantía de base imponible. 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) y, por lo tanto, los tipos reducidos
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
Para determinar la limitación para aplicar la deducción por doble imposición internacional para compañías con INCN superior a 20.000.000€
Si los ingresos anuales en los estados financieros consolidados de las multinacionales son mayores a 750.00.000€, se regula un impuesto mínimo global

® Tenga en cuenta que:

- Si una sociedad forma parte de un grupo societario de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se ha de referir al conjunto de todas las entidades pertenecientes al grupo. Este criterio se utilizará cuando una persona física junto con su cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere la normativa mercantil para la determinación de la existencia de grupo mercantil.

- 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:

- A los efectos del cálculo del beneficio operativo, se analiza el impacto de los ajustes extracontables en el mencionado cálculo, diferenciando entre ajustes permanentes y temporales, así como las exenciones fiscales. El Centro Directivo interpreta que los ingresos o gastos sujetos a ajustes permanentes, como la provisión por insolvencias no deducible o los dividendos exentos, deben excluirse del cálculo del beneficio operativo, ya que no se integran definitivamente en la base imponible. En cambio, los ajustes temporales, que eventualmente revertirán en ejercicios posteriores, deben mantenerse en dicho cálculo, reflejando así únicamente los ingresos y gastos que impactan de forma definitiva en la base imponible (DGT V1845-24).

- 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.

EJEMPLO

Enunciado

El gasto financiero del año (n) asciende a 40.000€ mientras que el beneficio operativo es de 100.000€. En el siguiente año (n+1), el gasto financiero neto es de 50.000€ y el beneficio operativo es de 300.000€.

Solución

- En el año n solo es deducible un gasto financiero de 30.000€ (100.000 × 0,3), no siendo deducible el exceso de 10.000€

- En n+1 es deducible la totalidad del gasto financiero: 10.000€ del año n y los 50.000€ del año n +1, pues no se excede del límite del 30% (0,3 x 300.000 = 90.000€)

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[48] correspondientes. A continuación, reseñamos los incentivos condicionados al mantenimiento de empleo:

[48] 2016-2022: 3,75%. 2023-2025-2026: 4,0625%.

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 los elementos entren en funcionamiento, la plantilla media total se mantenga respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores
Incremento del porcentaje de la reducción de la reserva de capitalización según plantilla[49]

® Tenga en cuenta que:

- El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (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).

[49] Períodos impositivos a partir de 2025.

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:

- A efectos de calificar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica, es indiferente la modalidad del contrato que regule la relación laboral del trabajador con la empresa, siendo relevante que exista un contrato de trabajo en los términos que dispone la legislación laboral y que éste sea a jornada completa. Vale si está en el régimen especial de trabajadores autónomos (RETA) (DGT V2227-25).

- Se considera que un grupo de empresas dedicado al arrendamiento de inmuebles ejerce una actividad económica, incluso sin empleados a jornada completa, si externaliza a otra empresa la gestión de dichos inmuebles (DGT V0346-25).

- Para considerar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica es posible tener una persona con contrato laboral y a jornada completa, con independencia de que realice otras actividades en otras entidades fuera su jornada laboral, (DGT V0259-25).

- 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).

- 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) y (V2329-24).

- 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 infrautilizado (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.[50]

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:

- 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

[50] 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.

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 los tipos reducidos para micropymes y ERD[51]
No podrá aplicar la exención plena por dividendos

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:

[51] Para los períodos impositivos a partir de 2025.

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 porcenta 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 maquinaría 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 caja[52].

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:

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
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
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
Errores en ajustes fiscales: hay que solicitar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo al que se tuvo que incluir el ajuste. Lo que no se puede hacer es incluir dicho ajuste en la declaración de un período impositivo posterior (Audiencia Nacional, 26/07)
Errores contables de gastos o ingresos que no lo son según PGC: si el error consiste en haber reconocido un gasto que no es tal, el efecto fiscal de ese gasto tiene lugar en el período impositivo en el que se corrige el error mediante un abono a reservas integrando en la base imponible de ese otro período impositivo posterior el importe abonado a reservas

[52] 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.

Ingresos y gastos contabilizados en períodos distintos al de devengo

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:

- 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).

- El Centro Directivo 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).

- 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:

- Los errores contables de ejercicios anteriores deben corregirse en el ejercicio en que se advierten, mediante ajustes en las reservas y su reflejo en las cuentas anuales y en la memoria, sin que proceda reformular estados financieros ya aprobados ni rectificar autoliquidaciones anteriores (Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, de 18 de julio de 2025).

- 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).

- 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).

Errores en los ajustes fiscales

Si una entidad no ha incluido un ajuste positivo o negativo en la declaración del Impuesto por error hay que solicitar la rectificación de la autoliquidación del período impositivo al que se tuvo que incluir el ajuste lo que no se puede hacer es incluir dicho ajuste en la declaración de un período impositivo posterior.

Cuando se corrija el error, por ejemplo un gasto que no lo es contable, se realizara un abono a reservas integrando en la base imponible a través de un ajuste positivo (DGT V0258-13). Por tanto, esos gastos e ingresos nunca debieron reconocerse en resultados ni en el ejercicio en que se registraron ni en ningún otro ejercicio anterior o posterior.

En definitiva, si el error consiste en haber reconocido un gasto que no es tal, el efecto fiscal de ese gasto tiene lugar en el período impositivo en el que se corrige el error mediante un abono a reservas integrando en la base imponible de ese otro período impositivo posterior el importe abonado a reservas.

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	**NO**	**NO**

devengo, sin perjuicio para HP		
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).

® 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 civil[53], se deberá de cancelar la deuda y tributar por 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).

- 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.

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

EJEMPLO

Enunciado

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 2019 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 2025 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 2021, 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 2019, 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 acogiéndose 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:

- En caso de que el contribuyente haya optado por aplicar esta regla especial, la calificación de operación a plazo se mantiene, aunque en un momento posterior y de forma sobrevenida se anticipe su vencimiento (TEAC, de 24 de junio de 2024).

- 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.

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad transmitió el 1 de mayo del año n por 10.000€ una máquina, con un beneficio de 1.000€. Cobra la mitad del precio en el día de la venta y el resto en los dos años siguientes (01/05/n+1 y 01/05/n+2). Llegado el vencimiento de ambas cuotas no se atiende al cobro y la sociedad dota un deterioro por 5.000€ el día 1 mayo del año n+1.

Solución

- Año n: de acuerdo con el criterio de las operaciones a plazo, fiscalmente imputará el 50%/1.000€: 500€.
- Año n+1: imputará un ingreso fiscal por 250€ y un gasto fiscal por 2.500€ que podrá ser deducible por el deterioro contabilizado.
- Año n+2: imputará un ingreso fiscal por 250€ y un gasto fiscal por 2.500€ que podrá ser deducible por el deterioro contabilizado.

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.

EJEMPLO

Enunciado

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

Solución

- La entidad dominante cancelará su deuda por 100.000€ registrando en su pasivo un ingreso por dividendo 60.000€ (60% x 100.000) y un ingreso por donación de 40.000€ (40% x 100.000) que es ingreso fiscal.

- La entidad dependiente cancelará el derecho de crédito por 100.000€ registrando en el activo un cargo por reservas por 60.000€ (60% x 100.000) y un gasto por liberalidad de 40.000€ (40% x 100.000) que no es gasto 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 una 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 deducible[54] 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.

[54] 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.

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 trasmisión 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 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 este año 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 cuantía[55]. 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).

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

[55] 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).

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 (cuenta118) 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 financieros[56].

® 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).

[56] 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.

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

- 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[57]	VM bien adquirido
Aportaciones a entidades	VM-VF bien transmitido[58]	VM bien adquirido
Transmisión a los socios por disolución o separación	VM-VF bien transmitido[59]	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[60]	Integra (VM bienes y derechos recibidos - VF participación entregada)
Permutas comerciales y no comerciales	VM bien adquirido - VF bien entregado[61]	VM bien adquirido - VF bien entregado

[57] 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.

[58] 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.

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

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

[61] 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.

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 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 de mercado 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 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€ (20.0000-12.000) 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 como un ingreso al ritmo de la amortización. Desde el punto de vista tributario hará un ajuste positivo por el valor de mercado 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) x 25% = 21.250€. 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 misma[62].

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

Una entidad y 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

® Tenga en cuenta que:

- El obligado tributario sostiene que las cantidades percibidas responden exclusivamente al ejercicio de su cargo de administrador en dichas entidades y, por lo tanto, quedan fuera de la norma de valoración de las operaciones vinculadas. El Tribunal subraya que las retribuciones no se corresponden con la actividad de dirección, gestión o supervisión interna de las empresas inherente al cargo de administrador, sino con la actuación personal y efectiva del obligado tributario como representante de dichas sociedades en los consejos de administración de otras entidades participadas. En consecuencia, las retribuciones satisfechas al obligado tributario por su actuación como representante deben calificarse como operaciones vinculadas, sometidas a la regla de valoración a valor normal de mercado (TEAC, de 22 de mayo de 2025).

- El vínculo que une a la persona jurídica nombrada administradora y a la persona física designada como representante es una representación voluntaria que la persona jurídica otorga por imperativo legal a la persona natural designada. La normativa mercantil no exige que la persona física designada representante sea administrador o miembro del consejo de administración de la persona jurídica. La operación se valora a valor de mercado (TEAC, Resolución de 20 de septiembre de 2024).

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
Cuente con los medios materiales y humanos adecuados
Retribuciones correspondientes a la totalidad de los soios profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad ≥ 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 (DGT 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)[63].

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)	

[63] Para 2025 el IPREM anual (12 pagas): 7.200€/año. IPREM anual (14 pagas): 8.400€/año.

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).

- 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
Cuente 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 ≥ 75% del resultado previo a la deducción de dichas retribuciones.	300.000 x 75% = 225.000	Sí
	380.000 > 225.000	
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:

Coeficiente mínimo + [(coeficiente Máximo – coeficiente mínimo) x (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) x16/8] = 18,44%.

— Amortización anual: 922€ (18,44% x 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 ≥ 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 x 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. El año 2025 será el último de la reversión si se optó por deducirlo en el plazo de 10 años.

® 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 imponible[64].

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€.

— 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.

[64] 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.

Libertad de amortización de determinados vehículos que entren en funcionamiento en 2023, 2024 y 2025

El Real Decreto-ley 4/2024, sustituye la amortización acelerada en determinados vehículos (FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV) y en nuevas infraestructuras de recarga, por una amortización libre, siempre que se trate de inversiones nuevas que entren en funcionamiento en los períodos impositivos iniciados en 2024 y 2025[65].

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)

Inversiones en nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos

El Real Decreto-ley 4/2024, sustituye la amortización acelerada en nuevas infraestructuras de recarga, por una amortización libre, siempre que se trate de inversiones nuevas que entren en funcionamiento en los períodos impositivos iniciados en 2024 y 2025[66].

[65] El Real Decreto-ley 7/2026 ha prorrogado este incentivo fiscal para el año 2026.

[66] El Real Decreto-ley 7/2026 ha prorrogado este incentivo fiscal para el año 2026.

® 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.

Inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables

Se podrán amortizar libremente inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables. En concreto podrán ser amortizadas libremente en los periodos impositivos:

- Que se inicien o concluyan en 2023, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos se produzca en 2023.
- Que se inicien o concluyan en 2024, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos se produzca en 2024.
- Que se inicien o concluyan en 2025, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos se produzca en 2025.
- Que se inicien o concluyan en 2026, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos se produzca en 2026.

La cuantía máxima de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será de 500.000€ y los edificios no podrán acogerse a esta libertad de amortización[67].

Es necesario que durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los elementos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores[68].

Libertad de amortización

Se pueden amortizar libremente los siguientes elementos:

[67] Las entidades a las que sea de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión podrán optar entre aplicar el régimen de libertad de amortización por creación y mantenimiento de empleo o aplicar esta libertad de amortización.

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

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[69]
Inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables hasta 500.000€
Vehículos eléctricos y puntos de recarga

Plan especial de amortización

Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un plan especial de amortización para cualquier tipo de activo. La solicitud podrá efectuarse durante toda la vida útil del inmovilizado. Si la Administración tributaria no contesta en un plazo de 3 meses, se entiende estimado el plan de amortización propuesto por el contribuyente[70].

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

[69] 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.

[70] 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.

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:

- 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
Obra civil		
Obra civil general.	2%	100
Pavimentos.	6%	34
Infraestructuras y obras mineras.	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas.	2%	100
Centrales nucleares.	3%	60
Centrales de carbón.	4%	50
Centrales renovables.	7%	30
Otras centrales.	5%	40
Edificios		
Edificios industriales.	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras.	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos).	7%	30

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción.	8%	25
Buques, aeronaves.	10%	20
Elementos de transporte interno.	10%	20
Elementos de transporte externo.	16%	14
Autocamiones.	20%	10
Mobiliario y enseres		
Mobiliario.	10%	20
Lencería.	25%	8
Cristalería.	50%	4
Útiles y herramientas.	25%	8
Moldes, matrices y modelos.	33%	6
Otros enseres.	15%	14
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		

Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas.	2%	100
Instalaciones.		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía.	5%	40
Cables.	7%	30
Resto instalaciones.	10%	20
Maquinaria.	12%	18
Equipos médicos y asimilados.	15%	14

Equipos electrónicos.	20%	10
Equipos para procesos de información.	25%	8
Sistemas y programas informáticos.	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales.	33%	6
Otros elementos	10%	20

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).

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad valora sus existencias por el método del coste medio ponderado. El valor neto realizable es de 3.100 u.m/unidad. Las operaciones del ejercicio son:

Fecha	Entradas	Salidas
Existencias iniciales	800 unidades (a 3.000 u.m./unidad)	
10 de febrero	1.000 unidades (a 3.100 u.m./unidad)	
20 de marzo		900 unidades
15 de mayo	1.500 unidades (a 3.200 u.m./unidad)	
30 de junio		1.200 unidades
10 de septiembre	1.200 unidades (a 3.300 u.m./unidad)	
25 de octubre		1.000 unidades
10 de diciembre	600 unidades (a 3.400 u.m./unidad)	
20 de diciembre		700 unidades

Solución

- Coste medio = (800 × 3.000 + 1.000 × 3.100 + 1.500 × 3.200 + 1.200 × 3.300 + 600 × 3.400) / (800 + 1.000 + 1.500 + 1.200 + 600) = 3.190€

- Existencias finales: 800 + 1.000 + 1.500 + 1.200 + 600 − (900 + 1.200 + 1.000 + 700) = 1.300 unidades

- Valor existencias finales: 1.300 × 3.190 = 4.147.000€

- Valor neto realizable: 1.300 × 3.100 = 4.030.000€

- Deterioro de existencias: 4.147.000 − 4.030.000 = 117.000€. El gasto contable por deterioro de existencias se admite fiscalmente.

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, concurra alguna de las siguientes circunstancias:

Hayan transcurrido 6 meses desde que venció la obligación
Que el deudor esté declarado en situación de concurso, siendo suficiente con el auto que lo declare
Que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes, siendo suficiente que 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	Obligatoriamente 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 declaró inconstitucional esta reversión, sin embargo, la Ley 7/2024 volvió a reactivar está obligación fiscal.

  Actualmente se obliga al revertir los deterioros de valor que resultaron deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, como mínimo, por partes iguales en la base imponible a cada uno de los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024.

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 minora 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, de10 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).

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad concesionaria adquiere un inmovilizado material por importe de 80.000€, que deberá revertir a la Administración al finalizar la concesión. La vida útil del activo es de 12 años, mientras que el período concesional es de 6 años. Además, se estima que los costes necesarios para la entrega del activo en adecuadas condiciones ascienden, en valor actual, a 24.000€.

Solución

- Período concesional < vida útil del activo. La entidad deberá amortizar el inmovilizado en los 6 años de concesión.

- Amortización anual: 17.333€ [(80.000 + 24.000) / 6].

- Adicionalmente, cada ejercicio se reconocerá el correspondiente gasto financiero derivado de la actualización del coste de rehabilitación.

- Tanto la amortización como dicho gasto financiero serán fiscalmente deducibles, al estar justificados por la duración del contrato de concesión.

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

Gastos por pagos de impuestos

- El gasto derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades español o extranjero.

- El gasto contabilizado del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

- El gasto contabilizado del Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras.

- La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria y se considere sujeto pasivo al prestamista.

® Tenga en cuenta que:

- Sí es deducible la parte del Impuesto pagado en el extranjero que no se pueda deducir en cuota[71] 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).

- 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€.

[71] 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.

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%) o 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€.

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[72]. Su remuneración se considera como un dividendo, con derecho a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional en el socio

® Tenga en cuenta que:

- Una sociedad recibe un préstamo participativo de su socio mayoritario para financiar la adquisición y promoción de inmuebles. De acuerdo con el Impuesto, ambas entidades están vinculadas por pertenecer al mismo

[72] Concedidos a partir de 20 de junio de 2014.

grupo según el artículo 42 del Código de Comercio, debiendo valorar las operaciones a valor de mercado. El Centro Directivo aclara que, la ley del impuesto regula que la remuneración de préstamos participativos entre entidades del mismo grupo es considerada retribución de fondos propios y, por tanto, no constituye un gasto fiscalmente deducible para la sociedad prestataria. El ajuste fiscal positivo necesario para eliminar el efecto del gasto financiero reconocido contablemente es de carácter permanente. La no deducibilidad afectará a la totalidad del gasto financiero derivado del préstamo, es decir, tanto a la parte variable como, en su caso, a la parte fija de interés que se haya pactado (DGT V2176-24).

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 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).

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 demora[73]

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

[73] 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.

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).

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

- La ley permite la deducibilidad de estos gastos por el desempeño de funciones de alta dirección, siempre que estén contabilizados, justificado y correlacionado con los ingresos.

- La cuantía que percibe el administrador en contraprestación por una relación laboral común es deducible.

® Tenga en cuenta que:

  - El Tribunal descarta la simulación, afirmando que la sociedad holding tenía una actividad real, con medios propios y funciones efectivas, y que las retribuciones abonadas al administrador estaban correctamente contabilizadas y declaradas en el Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, el Tribunal rechaza la existencia de una operación vinculada dado que la normativa vigente en el ejercicio comprobado (2015) excluye

expresamente del régimen de operaciones vinculadas las retribuciones percibidas por los administradores (Tribunal de Justicia de Cataluña, de 30 de junio de 2025).

- Se rechaza que todo gasto, cuya retribución no figure en los estatutos, sea una liberalidad o una actuación contraria al ordenamiento jurídico y, por lo tanto, gasto no deducible. Las retribuciones de los administradores son fiscalmente deducibles siempre que se pruebe la efectiva prestación de servicios, su vinculación con la actividad empresarial y que el gasto esté debidamente contabilizado y justificado (Tribunal Supremo, de 09 de mayo de 2025).

- El gasto generado por el pago de la pensión vitalicia del administrador por jubilación se considera una retribución adicional similar a los gastos derivados de los planes de pensiones. Por lo tanto, dicho gasto será deducible en los períodos impositivos en los que se abone la pensión (DGT V2259-24).

- 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).

- 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).

- 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 contabilizan[74]. 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 gastos comprendidos en la categoría de atenciones a clientes y proveedores serán deducibles con el

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

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:

- A los efectos del cálculo del beneficio operativo, se analiza el impacto de los ajustes extracontables en el mencionado cálculo, diferenciando entre ajustes permanentes y temporales, así como las exenciones fiscales. El Centro Directivo interpreta que los ingresos o gastos sujetos a ajustes permanentes, como la provisión por insolvencias no deducible o los dividendos exentos, deben excluirse del cálculo del beneficio operativo, ya que no se integran definitivamente en la base imponible. En cambio, los ajustes temporales, que eventualmente revertirán en ejercicios posteriores, deben mantenerse en dicho cálculo, reflejando así

únicamente los ingresos y gastos que impactan de forma definitiva en la base imponible (DGT V1845-24).

- 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 ejercicio[75], aunque en todo caso son deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1.000.000€[76]. 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).

[75] 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€).

[76] 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: 9.000.000x30%: 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 ≥ 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 participaciones[77]. 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 ganancias[78]. 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.

- No existe obligación de retener respecto de los dividendos o participaciones en beneficios cuando se tengan, al menos, un 5% de

[77] 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).

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

participación. La entidad perceptora deberá comunicar a la entidad obligada a retener que concurren los requisitos para aplicar la exención (DGT V3204-21).

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad residente en territorio español posee una participación del 7% en el capital de otra entidad también residente, percibiendo un dividendo el 15-9-n, exigible en esa misma fecha. La participación se adquirió en 2 momentos: un 5% en julio de n-1 y el 2% restante en marzo del año n.

Solución

- El dividendo percibido disfruta de la exención del 95%, ya que en la fecha de exigibilidad se cumple el requisito de participación mínima del 5%, mantenida de forma ininterrumpida durante el año anterior.

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad residente en territorio español, posee una participación del 8% en el capital de otra entidad residente, percibiendo un dividendo el 1-7-n. Dicha participación fue adquirida de la siguiente forma: un 3% en marzo de n-1 y el 5% restante en diciembre del año n, manteniéndose posteriormente sin cambios.

Solución

- La entidad no podrá aplicar la exención del 95%, ya que en el momento de exigibilidad no se cumple el requisito de haber mantenido al menos un 5% de participación durante el año anterior, dado que únicamente se poseía un 3%, sin que la adquisición posterior permita subsanar dicho incumplimiento.

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 ≥ 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+3transmite el resto, obteniendo un beneficio de15.000€.

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 20% del incremento de los fondos propios[79] (2024 un 15% y para 2023 y anteriores un 10%) en el período impositivo (sin tener en cuenta el resultado del ejercicio ni el del anterior), con un máximo del 20% 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) (2024 y periodos anteriores un 10%). El límite sobre la base imponible será de un 25% en el caso de que el INCN sea inferior a 1.000.000€.

Además, el porcentaje de reducción podrá aumentarse si la empresa incrementa su plantilla con respecto al periodo impositivo anterior. Estos nuevos porcentajes serán:

- 23% si la plantilla media en el período impositivo se incrementa, respecto de la plantilla del período impositivo anterior, en un mínimo de un 2% sin superar un 5%.

- 26,5% si el incremento de la plantilla media del período impositivo anterior se encuentra entre un 5 y un 10%.

- 30% si el incremento de plantilla es superior a un 10%.

Este incremento de plantilla deberá de mantenerse durante un plazo de 3 años desde el cierre del período impositivo al que corresponde la reducción.

En caso de que no se pueda aplicar toda la reducción, por el límite del 20% 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 20% 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

[79] Derivados tanto de beneficios de actividad económica como no económica y de resultados ordinarios o extraordinarios.

podrá aplicarlas en el 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 3 años (5 años antes de 2024) y, en ese plazo, habrá que mantener el incremento de fondos propios[80]. 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…

[80] 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.

® Tenga en cuenta que:

- Al producirse la operación de reestructuración, en esta ocasión una escisión, aún hay que mantener la reserva de capitalización o de nivelación en los plazos que regula la normativa del Impuesto. Dicho plazo restante deberá cumplirse en sede de las sociedades adquirentes, en virtud del principio de subrogación que caracteriza al régimen FEAC. La reserva indisponible dotada podrá distribuirse entre las sociedades adquirentes mediante un criterio razonable, pudiendo considerarse como criterio razonable de distribución aquel que se realiza tomando en consideración el valor de mercado de los patrimonios escindidos en relación con el valor de mercado total (DGT V2172-25).

- El Tribunal confirma la regularización de la base imponible al rechazar la deducción por la reserva de capitalización, ya que no constaba en el balance de las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil con la separación y denominación exigidas, aunque estuviera registrada en la contabilidad interna y en la memoria (Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de 4 de marzo de 2025).

- 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 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 3 años[81], siendo también necesario dotar una reserva indisponible durante el plazo de mantenimiento de los 3 años, de la que se podrá disponer solo en el caso de separación del socio, cuando se elimine por una operación de reestructuración o porque lo disponga una norma[82].

- Se puede aplicar una reducción menor del porcentaje fijado por ley. La norma regula un tipo máximo pero no se regula un 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 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 3 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).

---

[81] 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.

[82] 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.

- 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 (3 años a partir de 2024) 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 15.000€, siendo la base imponible de 14.000€. En el año n+1 el incremento de los fondos propios ha sido de 10.000€, siendo la base imponible de 10.000€. 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 3.000€ [15.000 x 0,20], sólo procede por 2.800€, al ser la base imponible inferior del incremento de fondos propios [límite 0,20 x 14.000].

- En el año n+1 puede dotar la reserva por un importe de 2.000€, pudiendo optar por reducir la cuantía pendiente del año anterior (200€) y 1.800€ 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 minora 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:

- La reserva de nivelación no es una opción tributaria, sino que supone el ejercicio de un derecho autónomo del contribuyente. Aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando válidamente ese derecho (TEAC, de 18 de diciembre de 2025).

- La reserva de nivelación no cumple los criterios exigidos por la jurisprudencia para ser considerada como una opción tributaria. No se puede entender que la no aplicación del incentivo suponga optar por un régimen tributario excluyente. De ahí que se configure como un derecho del obligado tributario. La presentación extemporánea de una autoliquidación por el IS no puede ser un obstáculo "per se" para eliminar la reserva de nivelación (TEAR Illes Balears, Resolución de 01 de octubre 2024).

- 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.
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. Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en la construcción o rehabilitación de viviendas destinadas al arrendamiento de residencia habitual.

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
Gasto contabilizado del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud
Gasto contabilizado del Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras
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 imponibles 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 imponibles 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 imponibles negativas

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

El Tribunal Constitucional, en sentencia de 18 de enero de 2024, declaró inconstitucional la aprobación de algunas de las medidas adoptadas por el Real Decreto-ley 3/2016 por vulnerar 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.

Posteriormente, la Ley 7/2024, de 20 de diciembre de 2024, activó los límites suprimidos por el Tribunal Constitucional, de bases imponibles negativas para los contribuyentes cuyo INCN supere los 20.000.000€.

- Los contribuyentes cuyos períodos impositivos se inicien a partir de 1 de enero de 2024 cuando el INCN se encuentre entre 20.000.000€ y 60.000.000€ el límite para compensar las bases imponibles negativas será del 50% de la base imponible del ejercicio.
- Los contribuyentes con un INCN superior a 60.000.000€ solo podrán compensar las pérdidas fiscales en el 25% de la base imponible del ejercicio.

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

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

– Aunque el límite para compensar las bases imponibles negativas es de 280.000€ [400.000x70%].

– Aunque hasta 1.000.000€, de compensación no hay límite, en esta ocasión, como la entidad ha tenido un período impositivo inferior a 12 meses, el límite es de 334.247€ [1.000.000 x 122/365].

® Tenga en cuenta que:

- Dentro del plazo de 10 años el contribuyente deberá conservar las autoliquidaciones, los libros de contabilidad y los soportes documentales de las operaciones consignadas en los mismos, correspondientes a los ejercicios en que se generen bases imponibles negativas, debiéndose entender que, si no se facilitan los soportes documentales de las operaciones registradas en las autoliquidaciones y en los libros, el obligado no habrá acreditado la procedencia de las bases imponibles negativas consignadas. Más allá de dicho plazo, para hacer valer una determinada base imponible negativa, se deberá aportar la autoliquidación de la que haya resultado la base imponible negativa correspondiente, así como la contabilidad, con acreditación de su

depósito durante el plazo de esos 10 años en el Registro Mercantil (TEAC, de 22 de mayo de 2025).

- 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 x 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 quita 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 50%: 1.250.000€ [2.500.000 x 50%].

- Podrá compensar un total de 5.250.000€ [4.000.000+1.250.000].

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[83]
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 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

[83] 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).

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 acogiéndose 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 generaron[84].

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

® Tenga en cuenta que:

- 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

[84] El mismo plazo de comprobación se aplica a las deducciones.

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 extendérsele 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[85]

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%

[85] Para los periodos iniciados a partir de 2025 se introducen diversas modificaciones, así como un régimen transitorio de aplicación de tipos de gravamen.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025, para los contribuyentes con importe neto de la cifra de negocios (INCN) del año anterior inferior a 1.000.000€, se aplicarán los tipos de gravamen siguientes (aunque se aplicarán tipos menores de manera progresiva):

- 17% por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 50.000€. Por la parte de base restante el tipo será del 20%.

Base imponible	Tipo
< 50.000€	17,00%
> 50.000,1€	20,00%

- 20% para las entidades que tributen por el régimen especial de reducida dimensión (ERD) (antes 25%).
- Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas tributarán al tipo del 20% y del 12% si son de nueva creación. En este último caso, en el primer período impositivo en que la base imponible sea positiva y en siguiente.

No obstante, los tipos de gravamen se reducen de manera escalonada para las micropymes y empresas de reducida dimensión:

Base imponible	**Tipos de gravamen**				
	2025	**2026**	**2027**	**2028**	**2029**
<50.000€	21,00%	19,00%	17,00%	17,00%	17,00%
>50.000,1€	22,00%	21,00%	20,00%	20,00%	20,00%
ERD	24,00%	23,00%	22,00%	21,00%	20,00%

Tipo reducido para entidades de nueva creación

Se puede aplicar un tipo de gravamen reducido del 15% para entidades de nueva creación cuando no sean patrimoniales y, por lo tanto, realicen una actividad económica. El tipo se aplica en los dos primeros años a partir de que la entidad tenga beneficio. Si la entidad aplica un tipo inferior entonces no aplica este tipo de gravamen.

No se aplica este tipo cuando la entidad hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas a la entidad de nueva creación o, bien, hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la

entidad. Por una persona física que ostente una participación (directa o indirecta), en la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento.

No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo

® Tenga en cuenta

- Una sociedad y sus socios desarrollan una actividad económica. Con posterioridad, varios socios constituyen una nueva entidad para desarrollar esa misma actividad, sin que haya habido transmisión, por ningún título jurídico, del negocio por la sociedad preexistente o sus socios y sin que ninguno de los socios tenga individualmente la mayoría del capital social de la nueva entidad. La cuestión a determinar es si la nueva sociedad puede aplicar el tipo del 15% por iniciar una nueva actividad económica. El Centro Directivo concluye que aunque existe vinculación entre los socios personas físicas de la entidad preexistente y la nueva entidad (o entre ambas entidades), no se ha producido transmisión formal del negocio o de los activos vinculados a la actividad y, por lo tanto, es de aplicación el tipo del 15% en el primer año en que la entidad obtenga beneficios y en el siguiente (DGT V1627-25).

- El momento relevante para aplicar el tipo reducido del 15% es la calificación que tiene la entidad en la constitución y no el cierre del ejercicio. La posterior adquisición de su capital no modifica su condición inicial. En consecuencia, anula la liquidación y reconoce a la entidad el derecho a tributar al 15% en 2018 (Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, de 21 de mayo de 2025).

- Si la entidad no tiene la consideración de entidad patrimonial podrá aplicar el tipo reducido del 15%, en el primer ejercicio con base imponible positiva y en el inmediato siguiente. Es decir, si en el 2º año no tiene beneficio, solo habrá aplicado el tipo reducido en un período impositivo. No existe una base liquidable máxima sobre la que aplicar el tipo reducido del 15% para entidades de nueva creación, la LIS no establece ninguna limitación en cuanto a su aplicación (DGT V1685-24).

- 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.

EJEMPLO

Enunciado

Un contribuyente dispone del 100% de la entidad X. Posteriormente constituye una nueva entidad Y.

Solución

- A pesar de que ambas entidades estén vinculadas, la entidad Y debe calificarse como de nueva creación, con independencia de que su actividad coincida o no con la de la entidad A, ya que no se ha producido una transmisión de actividades entre ellas.

EJEMPLO

Enunciado

En el seno de un grupo familiar, una madre constituye una nueva sociedad de la que ostenta la totalidad del capital. Su hija, que venía ejerciendo previamente una actividad económica idéntica, aporta dicho negocio a la sociedad antes de que esta obtenga resultados positivos, recibiendo el 29% del capital.

Solución

En este caso, la entidad no puede considerarse de nueva creación, puesto que la hija, al estar vinculada, transmite una actividad preexistente a la sociedad.

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 ¾ partes de los días del período impositivo[86].

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).

[86] 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%.

5.32. Tributación mínima

La cuota líquida[87] 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 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:

- Se adapta la cuota líquida mínima a los nuevos tipos impositivos aplicables a la microempresas y entidades de reducida dimensión. En concreto:

    - A los efectos de determinar la cuota líquida mínima el porcentaje para las entidades cuyo INCN del período impositivo anterior sea inferior a 1.000.000€, el porcentaje será el resultado de multiplicar el tipo de gravamen por 15/25, redondeando por exceso.
    - En el caso de contribuyentes que tributen por el régimen especial de entidades de reducida dimensión, el porcentaje será el resultado de multiplicar el tipo de gravamen por 15/25, redondeado por exceso.

- 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.

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

® 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 (Cuota Íntegra - Bonificaciones - DDIJyE - DDIp) < Cuota mínima, la diferencia será la cuota mínima a ingresar. Si (Cuota Íntegra - Bonificaciones – DDIJyE - DDIp) > 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.

EJEMPLO

Enunciado

En el año 2026, una sociedad que tributan por el régimen de consolidación fiscal, con un importe neto de la cifra de negocio en el ejercicio anterior de 3.000.000€, tiene una base imponible, después de reducir bases imponibles negativas, reserva de capitalización y de nivelación, de 49.000€.

Solución

- Cuota íntegra: 11.270€ [49.000 x 23%].
- Cuota líquida antes de deducciones por incentivos: 11.270€.
- Cuota líquida mínima: 6.762€ [49.000 x 23% x 15/25].
- Como 11.270€ > 6.762€
- La cuota líquida será 11.270€

EJEMPLO

Enunciado

En el año 2026, una sociedad que tributan por el régimen de consolidación fiscal, con un importe neto de la cifra de negocio en el ejercicio anterior de 900.000€, tiene una base imponible, después de reducir bases imponibles negativas, reserva de capitalización y de nivelación, de 80.000€.

Solución

- Cuota íntegra: 15.800€ [50.000x19%] + [30.000x21%]
- Cuota líquida antes de deducciones por incentivos: 15.800€.
- Cuota líquida mínima: 9.900€ [(50.000) x(19%x15/25)] + [(30.000) x(21%x15/25)]
- Como 15.800€ > 9.900€
- La cuota líquida será 15.800€

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%.

La Ley 7/2024 activa de nuevo el límite del 50% de la cuota íntegra de las deducciones para evitar la doble imposición internacional o interna generada o pendiente de compensar. Dicha limitación solo se aplica a los contribuyentes con INCN de, al menos, 20.000.000€ en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

® 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).

- El carácter vinculante para la AEAT del informe del Ministerio de Ciencia para la aplicación de la deducción fiscal por innovación tecnológica. (sentencias dictadas en los recursos de casación nº 948; 1633 y 1635, del 9 de octubre).

- 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 ≥ 33% < 65%	9.000€	Se aplica por el incremento del promedio de plantilla
Trabajadores discapacitados con grado ≥ 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 x 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 realizadon dichos gastos (DGT V0163-17).

Investigación y Desarrollo (I+D)
Porcentaje de deducción[88]**:** 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
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 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).

Innovación (i)[89]
Porcentaje de deducción: 12% de los gastos efectuados en el período impositivo[90]

[88] 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.

[89] 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.

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

Base de deducción[91]: 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

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:

- Respecto a la aplicación de las deducciones por actividades en I+D+i, para los períodos impositivos en que la autoliquidación se presente con posterioridad a 24 de junio de 2022 en que se produce el cambio de criterio de la DGT, si las autoliquidaciones se presentaron sin consignar la deducción generada en dichos períodos, los contribuyentes deberán instar la correspondiente rectificación de dichas autoliquidaciones. En cambio, para los períodos impositivos cuya autoliquidación se presentó con anterioridad a dicha fecha, no será necesario haber consignado la deducción en la autoliquidación correspondiente al periodo de generación para poder aplicarla en ejercicios futuros (TEAC, de 17 de julio de 2025).

- El Tribunal Supremo, en sentencia de octubre de 2023, admitió la inclusión de la deducción por I+D+i de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, sin necesidad de solicitar de rectificación de las autoliquidaciones anteriores. La Dirección General de Tributos mantiene su criterio de que si una deducción de I+D+i no fue consignada en el

[91] 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).

ejercicio de su generación, es necesario solicitar la rectificación de las autoliquidaciones, siempre y cuando no haya transcurrido el periodo de prescripción (DGT V1718-24).

- De acuerdo con el criterio del Tribunal, la Inspección puede comprobar la base de la deducción practicada, suprimiendo determinados gastos, incluso cuando un informe del Ministerio de Ciencia califique la actividad como innovación tecnológica. La jurisprudencia previa del Tribunal Supremo no limita esta facultad bajo la normativa actualmente en vigor (TEAC, 19 de noviembre de 2024).

- 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€ [(600.000x8%) + (130.000) + (50.000) + (60.000) + (30.000) - (10.000)].

- La deducción, a priori que proceda aplicar, es de 75.200€ [(200.000x25%) + (60.000x42%)], pero también procede una deducción adicional de 22.100€ por trabajador cualificado (130.000x17%) y de 48.000€ por deducción a la inversión (600.000x8%).

- Total deducción de 145.300€ [48.000+75.200+22.100].

Inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales[92]

Largometrajes cinematográficos, cortometrajes y series audiovisuales españolas		
Base de la deducción[93]	**% deducción**[94]	**Requisitos**
Coste total	30% primer 1.000.000€ y 25% sobre el exceso	Importe deducción ≤ 10.000.000€
+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 ≤ 60,75, 80 o 85% coste de la producción
		≥ 50% de la base de deducción corresponda a gastos realizados en territorio español

[92] 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).

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

[94] 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.

® Tenga en cuenta que:

- El importe de la deducción no puede superar los 10.000.000€[95]; 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 Autonóma 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 subtitulado.

    ✓ 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.

    ✓ 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.

[95] 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).

- 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	**% deducción[96]**	**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[97]
		Los gastos en España ≥ 1.000.000€ y 200.000€ para gastos de reproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales
		Importe deducción + ayudas recibidas ≤ 50% coste de la producción
		Esta deducción queda excluida del límite conjunto de cuota íntegra (25-50%)
		Posibilidad de monetización por insuficiencia de cuota

[96] 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.

[97] 36.000.000€ y 18.000.000€ por las inversiones realizadas en las Islas Canarias.

® 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€[98]; 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.

- 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).

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

- 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 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	**% deducción[99]**	**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

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

[99] 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.

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 x 0.3) + (800.000 x 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% x 3.000€).
- Por el trabajador que gana 40.000€ podrá deducir la empresa 202,5€ [(27.000/40.000) x 3.000 x 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.

Especialidades 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 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, 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 imponible[100].

Deducción por donativos a entidades sin ánimo de lucro de la Ley de mecenazgo 49/2002[101]

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 40% (35% en períodos iniciados antes de 1-1-2024), o incluso un 50% (40% en períodos iniciados antes de 1-1-2024) si se dona a la misma entidad, en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores, 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 15% 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 15% 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 beneficiase 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

[100] 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.

[101] 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%. Tambien se incrementa en cinco 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.

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
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 pude 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 pudieran 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 periodo impositivo los requisitos legales para su aplicación (TEAC, de 25 de enero de 2022).

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad realiza una donación, a una entidad sin fin lucrativo, de un inmovilizado cuyo valor es de 100.000€. La base imponible del período impositivo es de 2.000.000€.

Solución

Deducción generada: 40.000€ (100.000 x 0,40), liquidación:

Base imponible	2.000.000€
Cuota íntegra (25%)	500.000€
Deducción por donativos	40.000€
Cuota a ingresar	450.000€

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad realiza una donación a una entidad sin fines lucrativos de un elemento de su inmovilizado, cuyo valor es de 160.000€. La base imponible del período impositivo asciende a 1.000.000€.

Solución

Deducción aplicada: 60.000€ (150.000 x 0,40)

Límite del 15% de la base imponible (0,15x1.000.000)

El exceso podrá ser aplicado en los 10 periodos inmediatos y posteriores.

Base imponible	1.000.000€
Cuota íntegra (25%)	250.000€
Deducción por donativo	60.000€
Cuota a ingresar	190.000€

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad realiza en el año n-2, n-1 y n donaciones a la misma entidad sin fin lucrativo por valor de 100.000, 110.000 y 120.000€ respectivamente.

Solución

Deducción generada en el periodo n es de 60.000€ (120.000 x 0,50)

Se cumple la condición de donar a la misma entidad, en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores, la misma cuantía o superior, por lo que el porcentaje de deducción se incrementa al 50%.

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 viviendas[102].

[102] 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.

En el caso de reparto de dividendos, los socios personas físicas los integran en la base imponible del ahorro y los socios personas jurídicas, con participación significativa, podrán aplicar una exención del 50% cuando provengan de beneficios bonificados[103].

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.

- 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).

EJEMPLO

Enunciado

Una sociedad en régimen arrendamiento de viviendas, presenta los siguientes ingresos y gastos en el ejercicio:

Ingresos por arrendamiento de viviendas: 100.000€. Gastos directos imputables a estos ingresos: 20.000€.

Ingresos por arrendamiento de garajes no vinculados a las viviendas arrendadas: 20.000€. Gastos directos imputables a estos ingresos: 1.000€.

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

Solución

Las rentas generadas por el arrendamiento de viviendas aplicarán la bonificación del 40%, mientras que las generadas por el arrendamiento de los garajes no gozarán del beneficio fiscal.

- Base imponible: (200.000 + 20.000 - 20.000 - 1.000) = 199.000€
- Cuota íntegra: 0,25 × 199.000 = 49.750€
- Bonificaciones: 0,40 × 0,25 × (200.000 - 20.000) = 18.000€
- Cuota a ingresar: 31.750€

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 inferior[104]. 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

[104] 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.

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 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 bonificaciones[105].

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 individualmente[106] y la imputará a los partícipes en función de su porcentaje de participación, determinando

[105] 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.

[106] 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

los partícipes sus bases imponibles sin tener en cuenta la integración contable de los movimientos de 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.

EJEMPLO

Enunciado

Una entidad tiene el 50% de participación en una UTE desde su constitución. El importe inicialmente aportado fue de 2.000€. La UTE ha obtenido un resultado contable de 15.000€, que no ha sido objeto de reparto entre los miembros. La entidad transmite la participación en la UTE por un importe de 10.000€

Solución

La renta obtenida es de 500€ (10.000 - 2.000 - 7.500) dado que el 50% del beneficio obtenido por la UTE debe incrementar el valor de adquisición.

Contratos de arrendamiento financiero

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.

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 en 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

- Se anula la sanción de 10.000€ impuesta por presentar fuera de plazo la comunicación del régimen especial de fusiones (FEAC), al considerar que resulta desproporcionada. Señala que no hubo perjuicio económico ni intención de fraude, y que la sanción fija, sin posibilidad de graduación, vulnera el principio de proporcionalidad reconocido por el Tribunal Supremo y el TJUE (Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 1 de julio de 2025).

- Una persona física aportó las participaciones de una entidad a una sociedad holding, acogida al régimen FEAC. El Tribunal concluye que, en este supuesto concreto, no se identificaron activos con plusvalías tácitas

de previsible realización inmediata, ni una posterior enajenación que evidenciara el propósito de eludir impuestos, ni tampoco beneficios futuros del negocio aportado que fueran ciertos o inminentes en el momento de la operación, por lo que, no puede considerarse que se produzca un abuso del régimen FEAC (TEAC, de 24 de junio de 2025).

- Respecto a la imputación de la plusvalía, se han publicado tres Resoluciones, en las que el TEAC entiende que, respecto al reparto de las reservas, debe aplicarse el método FIFO. Es decir, los resultados previos a la operación acogida a FEAC se entenderán siempre distribuidos antes que los obtenidos con posterioridad a dicha operación.

- El Alto Tribunal determinará si, cuando se realiza una escisión parcial, resulta conforme al Derecho de la Unión Europea exigir que para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a los patrimonios transmitidos constituyan ramas de actividad autónomas, como exige la norma española. Además, se deberá apreciar si, la redacción actual de la legislación española para la aplicación del régimen fiscal con lo dispuesto en la Directiva que regula las reorganizaciones empresariales podría justificar la intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea mediante la elevación de una cuestión prejudicial. Por último, también se deberá determinar si resulta jurídicamente viable la imposición de una sanción derivada de la comisión de una infracción tributaria configurada de forma genérica, cuando la norma supuestamente vulnerada admite una interpretación extensiva y tiene su origen en la transposición de una Directiva comunitaria que no ha sido objeto de un desarrollo pormenorizado en el ordenamiento jurídico interno (Tribunal Supremo, Auto de 7 de mayo de 2025).
- El Alto Tribunal determinará si en caso de no concurrir requisitos para aplicar el régimen especial de reestructuración empresarial, la ganancia diferida, por realizar una aportación no dineraria, impide el diferimiento de la misma (Tribunal Supremo, Auto de 12 de marzo de 2025).
- 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 Nº 74)[107].

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 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.

[107] 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.

- 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.

EJEMPLO

Enunciado

La sociedad A es titular desde su constitución del 100% del capital de la sociedad B, adquirido por un importe de 150€. Posteriormente, realiza una operación de canje de valores entregando la totalidad de su participación en B a cambio de una participación en la sociedad C que representa el 60% de su capital. Se acoge al régimen de diferimiento.

En el momento del canje, la participación en B tiene un valor de mercado de 450€, por lo que difiere 300€ (450 - 150). El valor fiscal de la adquisición es de 150€.

Tiempo después, la sociedad A vende su participación en la sociedad C por 600€.

Solución

El beneficio obtenido en la operación es de 450€ (600 - 150), pudiendo aplicar la reducción del 95% porque cuando realizó el canje de valores tenía más de un 5%.

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 amplia 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 veinteava 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.

® Tenga en cuenta que

- En cuanto a las bases imponibles negativas generadas por el grupo: la regla de reparto obliga a los grupos de consolidación fiscal a conocer el origen de cada uno de los créditos fiscales generados como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, por si existieran bases imponibles negativas o deducciones pendientes en el momento en que eventualmente se produjera la extinción del grupo, la pérdida del régimen de consolidación fiscal o el abandono o exclusión de alguna de las entidades que lo integran.

- En cuanto a las bases imponibles negativas generadas en antes de formar parte de un grupo: los límites vinculan el aprovechamiento por el grupo de los créditos fiscales pre-consolidación a que la entidad que los generó aporte al grupo una base o una cuota positiva que permitiría, de no haberse integrado en el mismo, el aprovechamiento de dicho crédito en régimen de tributación individual, evitando así que la existencia de tales créditos pueda constituir un obstáculo o un incentivo a la aplicación de este régimen especial. Debe tomarse como punto de partida la doctrina sentada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que ha señalado que el grupo está sometido, para estos créditos fiscales pre-consolidación, a un doble límite: el que le resulta aplicable a la entidad que los generó en régimen individual de tributación y el límite que corresponda al grupo (TEAC, resolución de 24 de septiembre de 2020).

Para el año 2023 se reguló 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. Esta medida ha sido prorrogada por la Ley 7/2024, para los años 2025 y 2026.

Las cantidades no computadas deberán integrarse por décimas partes en los períodos sucesivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025 y 1 de enero de 2026. Esta limitación no afectará a las fundaciones que formen parte de un grupo fiscal.

® 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 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€

EJEMPLO

Enunciado

Un grupo de consolidación fiscal está formado por las entidades X, Y, Z. La entidad Z tiene una base imponible (-) (BIN) de preconsolidación por 5.000€. Las bases imponibles del ejercicio de X, Y, Z son: 10.000€, -12.000€ y 8.000€, respectivamente. El importe máximo a compensar de las BIN´s son el 70% de la base imponible del ejercicio. (por didáctica del supuesto no aplicamos la franquicia del 1M)

Solución

- El límite de compensación de la BIN de la entidad Z: (8.000x70%) = 5.600€.
- El límite de compensación de la BIN´s por el grupo: (6.000x70%) = 4.200€.

Por lo tanto, el grupo puede compensar BIN´s: (4.200€).

- 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 periodo impositivo la sociedad se halla incursa 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 incursa 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.

Los dividendos y ganancias derivadas de la enajenación de participaciones que no tributen en las entidades holding participadas extranjeras no se tendrán que transparentar en España (DGT V2138-24).

® 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 financieros, 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	• 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: o Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. o Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen. o Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.
Tipo de gravamen	• 10% sobre la base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas
Aplicación del régimen especial	• 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.

Régimen fiscal de la minería

Las principales notas características de este régimen son:

- Libertad de amortización: podrán gozar, en relación con sus inversiones en activos mineros y con las cantidades abonadas en concepto de canon de superficie, de libertad de amortización durante 10 años contados a partir del comienzo del primer período impositivo en cuya base imponible se integre el resultado de la explotación las siguientes entidades:
  - Las entidades que desarrollen actividades de exploración, investigación y explotación o beneficio de yacimientos minerales y demás recursos geológicos clasificados en la sección C) y D), apartado uno, del artículo 3º de la Ley de Minas, con especial atención a los recursos minerales energéticos.
  - Los incluidos en las Secciones A) y B) del artículo 3º.

- Permite una reducción de hasta un 30% de la parte de la base imponible correspondiente a la cantidad destinada, en concepto de factor de agotamiento[108], por los sujetos pasivos que realicen al aprovechamiento de determinados recursos mineros:
  - Los comprendidos en la sección C) y D) del artículo 3º de la Ley de Minas.
  - Los obtenidos a partir de yacimientos de origen no natural pertenecientes a la sección B), siempre que los productos recuperados o transformados se hallen clasificados en la sección C) o D).

- Las entidades declaradas como prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento podrán optar a que la reducción en la base imponible sea de hasta el 15% del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos por las mismas empresas para su posterior tratamiento o transformación. En este caso, la dotación para el factor de agotamiento no podrá ser superior a la parte de base imponible correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de ellas.
- Las cantidades que reducen la base imponible en concepto de factor de agotamiento deben ser reinvertidas en los gastos, trabajos e inmovilizados directamente relacionadas con las siguientes actividades mineras:

[108] Este beneficio fiscal se justifica por la naturaleza particular de la actividad minera, caracterizada por el agotamiento de los recursos extraídos y la necesidad permanente de localizar nuevos yacimientos.

- Exploración e investigación de nuevos yacimientos minerales y demás recursos geológicos
- Investigación que permita mejorar la recuperación o calidad de los productos obtenidos.
- Suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas dedicadas exclusivamente a las actividades referidas en los dos puntos anteriores y el siguiente, así como en la explotación de los recursos geológicos clasificados en la sección C) y D).
- Investigación que permita obtener un mejor conocimiento de la reserva del yacimiento en exploración.
- Laboratorios o equipos de investigación aplicables a las actividades mineras de la empresa.
- Actuaciones comprendidas en determinados planes de restauración.

- El importe que en concepto de factor de agotamiento reduzca la base imponible en cada período impositivo deberá invertirse en el plazo de 10 años, contados a partir de su conclusión.

- En cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas en concepto de factor de agotamiento en el importe que redujo la base imponible. Esta información deberá recogerse en la memoria de los 10 ejercicios siguientes a aquel en que se realizó la correspondiente reducción, el importe y las inversiones realizadas con cargo a dicha reserva. Estas reservas solo podrán disponerse libremente a medida que se vayan amortizando las inversiones realizadas o a los 10 años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones financiadas con dichos fondos.

- Las inversiones financiadas por aplicación del factor de agotamiento no podrán acogerse a las diferentes deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

- Transcurrido el plazo de los 10 años sin haberse invertido o habiéndose invertido inadecuadamente el importe correspondiente, se integrará en la base imponible debiendo liquidarse los correspondientes intereses de demora, que se devengarán desde el día en que finalice el período de pago voluntario de la deuda correspondiente al período impositivo en

® Tenga en cuenta que:

- Los yacimientos minerales y demás recursos geológicos se clasifican en las siguientes secciones:

  - A) Pertenecen a la misma los de escaso valor económico y comercialización geográficamente restringida, así como aquellos cuyo aprovechamiento único sea el de obtener fragmentos de tamaño y forma apropiados para su utilización directa en obras de

infraestructura, construcción y otros usos que no exigen más operaciones que las de arranque, quebrantado y calibrado.
    - B) Incluye las aguas minerales, las termales, las estructuras subterráneas y los yacimientos formados como consecuencia de operaciones mineras.
    - C) Comprende cuantos yacimientos minerales y recursos geológicos no estén incluidos en las anteriores y sean objeto de aprovechamiento.
    - D) Los carbones, los minerales radiactivos, los recursos geotérmicos, las rocas bituminosas y cualesquiera otros yacimientos minerales o recursos geológicos de interés energético que el Gobierno acuerde incluir en esta sección, a propuesta del Ministro de Industria y Energía, previo informe del Instituto Geológico y Minero de España.

- La reducción de la base imponible en concepto de factor de agotamiento exige, como requisito, que se incrementen las cuentas de reservas de la entidad en términos globales además de la cuenta de reservas dotada en concepto de factor de agotamiento (TEAC, de 21 de octubre de 2024) (Tribunal Supremo, de 24 de junio de 2024).

- La reducción de la base imponible y la libertad de amortización constituyen incentivos fiscales que pueden aplicarse de forma simultánea por las entidades incluidas en las secciones indicadas en cada apartado.

- Podrán disfrutar del régimen de libre amortización los elementos patrimoniales del inmovilizado que estén incardinados directamente en el proceso de la actividad minera. En concreto, los bienes inmuebles que corresponden a la superficie autorizada de explotación (suelo y subsuelo), el derecho de explotación minero, así como el derecho a explotar la mina en sí mismo y a las reservas mineras y la maquinaria, equipos e instalaciones afectos a la actividad minera (DGT V1086-16).

- El plazo de la libertad de amortización comienza a contarse desde el momento en que cada una de las inversiones se incorpora a la actividad minera y no desde el momento en que esta se inicia (DGT 2397-00).

Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos

Las principales notas características de este régimen son:

- Este régimen especial resulta aplicable a las sociedades cuyo objeto social sea exclusivamente la exploración, investigación y explotación de yacimientos o almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, pudiendo incluir de forma complementaria actividades de transporte, almacenamiento, depuración y comercialización de los productos extraídos, siempre dentro del marco de la normativa sectorial de hidrocarburos.

- Se permite una reducción, por factor de agotamiento, en la base imponible, a elección del contribuyente, conforme a uno de los siguientes métodos[109]:
  - El 25% del importe de la contraprestación por la venta de hidrocarburos y prestación de servicios de almacenamiento, con el límite del 50% de la base imponible previa a esta reducción.
  - El 40% de la base imponible previa a la reducción.

- Las cantidades que reduzcan la base imponible deberán invertirse en el plazo de 10 años en actividades directamente relacionadas con:
  - Exploración e investigación (estudios geológicos, geofísicos, sísmicos, sondeos exploratorios, etc.).
  - Explotación de yacimientos (perforación, desarrollo de pozos, instalaciones de extracción, etc.).
  - Abandono de campos y desmantelamiento de instalaciones, incluidas plataformas marinas.

  Asimismo, se consideran válidas las inversiones realizadas en los 4 años anteriores al primer ejercicio en que se aplique la reducción.

- En cada período impositivo deberá incrementarse una reserva indisponible por el importe que haya reducido la base imponible en concepto de factor de agotamiento. Estas reservas solo podrán disponerse libremente en la medida en que se vayan amortizando los bienes financiados con dichas dotaciones, manteniéndose mientras tanto su carácter indisponible.
- Las inversiones financiadas por aplicación del factor de agotamiento no podrán acogerse a las diferentes deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.
- Transcurrido el plazo de los 10 años sin haberse invertido o habiéndose invertido inadecuadamente el importe correspondiente, se integrará en la base imponible debiendo liquidarse los correspondientes intereses de demora, que se devengarán desde el día en que finalice el período de pago voluntario de la deuda correspondiente al período impositivo en que se realizó la correlativa reducción.
- Régimen de amortización específico:
  - Los activos intangibles y gastos de investigación podrán amortizarse con una cuota máxima anual del 50%, sin período máximo de amortización.

[109] Este mecanismo responde a la naturaleza agotable del recurso, permitiendo anticipar fiscalmente la recuperación de las inversiones realizadas.

- Los activos materiales podrán amortizarse conforme al criterio de unidad de producción, previa aprobación administrativa.

- Estas entidades pueden compensar bases imponibles negativas con el límite del 50% de la base imponible positiva de cada ejercicio.

® Tenga en cuenta que:

- La normativa delimita de forma detallada qué se entiende por:

  - Exploración e investigación: incluye tanto estudios preliminares como sondeos, incluso los que resulten negativos, así como trabajos de localización de nuevas estructuras.
  - Explotación: comprende todas las inversiones necesarias para la extracción, incluyendo sondeos positivos de evaluación y desarrollo.

- Cuando varias entidades participen en un permiso o concesión, los ingresos, gastos, inversiones y rentas se atribuirán a cada una en función de su porcentaje de participación.

- Se incluirán en concepto de activos intangibles los trabajos previos geológicos, geofísicos y sísmicos y las obras de acceso y preparación de terrenos, así como los sondeos de exploración, evaluación y desarrollo y las operaciones de reacondicionamiento de pozos y conservación de yacimientos.

- La aplicación de este régimen especial no exige realizar todas las actividades enumeradas en la normativa. Puede aplicarse si el objeto exclusivo es la investigación, exploración y explotación de almacenes subterráneos. Sin embargo, si en la práctica la entidad se limita únicamente a almacenar productos de terceros, no podrá aplicar el régimen especial (DGT 1961-03).

EJEMPLO

Enunciado

La sociedad A tiene por objeto social la explotación de hidrocarburos, obteniendo una base imponible previa por valor de 10.000€. En este periodo impositivo ha obtenido por la venta de hidrocarburos 150.000€.

Solución

Dotación máxima por factor de agotamiento:

a) 25% x 150.000€ = 37.500€. Límite = 50% x 10.000€= 5.000€

b) 40% x 10.000€ = 4.000€

La dotación máxima a aplicar por factor de agotamiento serían 5.000€

Base imponible previa: 10.000€

- Reducción por factor agotamiento: (5.000€)

Base imponible del ejercicio: 5.000€

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, distinguiendo entre los que correspondieron a socios residentes y no residentes; y designación de las reservas de las que se reparten dividendos entre las 3 anteriores	Mientras existan reservas de las generales en ejercicios en que tributaron por el régimen especial
Régimen de reestructuración empresarial	Art. 86.1 LIS	Entidad adquirente: período en que la transmitente adquirió los bienes transmitidos; último balance cerrado por la transmitente; relación de bienes adquiridos incorporados a balance por valor diferente al que figuraban en la transmitente; y beneficios fiscales disfrutados por la	Mientras permanezcan en el inventario los elementos patrimoniales o valores, o se deban cumplir requisitos

		transmitente que exigen cumplir requisitos a adquirente	
Régimen de reestructuración empresarial	Art. 86.2 LIS	Socios personas jurídicas: valor contable y fiscal de los valores entregados; y valor por el que se contabilizaron los valores adquiridos	Mientras permanezcan en el inventario los elementos patrimoniales o valores, o se deban cumplir requisitos
Deducción por inversión de beneficios	Art. 37 TRLIS D.T. 24.5ª	Importe de los beneficios acogidos a la deducción y ejercicio en que se obtuvieron, reserva indisponible dotada, identificación de los elementos y fecha de adquisición y aceptación.	Mientras se cumpla el plazo de mantenimiento de 5 años de los bienes en los que se invirtió
Régimen especial de la minería	Art. 93.4 LIS	Importe de las reducciones de la BI de cantidades destinadas a factor agotamiento: importe de la reducción, inversiones con la misma, amortizaciones realizadas, y cualquier disminución en las reservas que se incrementaron por el factor agotamiento	10 años siguientes a la reducción
Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos	Art 96.4 LIS	Importe de las reducciones de la BI de cantidades destinadas a factor agotamiento: importe de la reducción, inversiones con la misma,	10 años siguientes a la reducción

		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 dote la reserva prevista, se debe de especificar en Memoria la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable de cada buque separadamente para cada uno	En el primer ejercicio de aplicación del régimen o en el de adquisición del buque usado, y durante todos los ejercicios en los que se mantenga su titularidad
Revalorizaciones contables voluntarias no incluidas en la BI	Art. 122	Importe de la revalorización, elementos afectados y período o 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	Ejercicio en los que los elementos revalorizados se encuentran en el patrimonio de la entidad

		revalorización, explicando la causa	
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. Dos del Real	Las cantidades integradas en base y las pendientes de integrar correspondientes a los ajustes de primera aplicación de la Circular	Esta integración se ha de producir por partes iguales en la base imponible de los 3 primeros períodos impositivos que se

	Decreto-ley 27/2018	4/2017 del Banco de España.	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 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	Mientras existan las reservas
Reserva para Inversiones en Canarias	Arts. 27.13 de la Ley 19/1994, de modificaci	El importe de las dotaciones efectuadas a la reserva con indicación del ejercicio en que se efectuaron; la reserva pendiente de	Mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento

	ón del REF. Canarias	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 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.	
Régimen fiscal especial de las Illes Balears	Disposición adicional septuagésima de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023	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	Mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento

		fiscal devengado con ocasión de cada inversión realizada 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	

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:
    - Para microempresas y pequeñas empresas: libertad de amortización, a partir de su entrada en funcionamiento.
    - 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.

  - Las inversiones en vehículos nuevos eléctricos de batería (BEV), eléctricos de autonomía extendida (REEV), eléctricos de células de

combustible (FCV), eléctricos híbridos de células de combustible (FCHV), podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización máximo previsto.

- 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 vinculadas[110].

- Compensación para fomentar la capitalización empresarial

  - Deducción 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

[110] 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 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

  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 Este límite no será de aplicación para las microempresas y pequeñas empresas.

7.4. Tarifa o tipos

Tipo gravamen	Sujetos pasivos
24%	Tipo general
20%	Microempresas y Pequeñas empresas
19%	• 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

Tributación adicional sobre beneficios extraordinarios

Se introduce una tributación adicional temporal (entre 2026 y 2030) para determinadas empresas en—excluyendo a las medianas— que obtengan beneficios extraordinarios. En concreto, se aplica cuando el resultado contable

positivo de un ejercicio supere en más de un 35% la media de los tres años anteriores. En esos casos, se incrementa la cuota íntegra mediante tipos adicionales progresivos (del 1% al 4%) sobre la parte de la base imponible que exceda dicho umbral, en función del nivel de incremento (tramos entre el 35% y más del 100%).

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

- 35% de gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo vinculados exclusivamente a la reducción de forma sustancial del impacto ambiental negativo de las actividades realizadas por los contribuyentes que respondan a las tipologías previstas.
- 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% o 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 participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica

Igual que en las deducciones de I+D+i

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

Para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2025 y hasta el 31 de diciembre de 2035:

- Deducción del 35%:
    - Instalaciones de generación de energía renovable, hidrógeno verde o combustibles renovables.
    - Instalaciones y equipos energéticamente eficientes que utilicen esas fuentes de energía.
    - Infraestructuras y equipamientos para transporte y distribución exclusiva de energías renovables.
    - Inversiones incluidas en el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.
    - Instalaciones para captación y gestión de gases/emisiones destinadas a usos renovables o almacenamiento permanente.
    - Instalaciones para reducción, reciclaje y valorización de residuos (economía circular).

- Deducción del 15%:

- Limpieza de suelos contaminados e inversiones asociadas a proyectos aprobados por organismos oficiales vascos.
- Proyectos de:
  - Valorización energética de residuos no reciclables (excluyendo eliminación).
  - Regeneración medioambiental (incluidas soluciones basadas en la naturaleza), en la parte que exceda obligaciones legales.
  - Reducción del consumo de agua y depuración.
  - Mejora de eficiencia energética mediante sustitución o incorporación de tecnologías avanzadas (MTD/TE – BREF).
  - Movilidad sostenible (excluido transporte terrestre salvo ferrocarril o tranvía).

Deducción por participación en proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular

Igual que en las deducciones anteriores

Deducción por creación de empleo

- 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 la implantación de medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral

- 5% de la cuota líquida por implantar un Plan de Conciliación (límite 2.500 €).
- 15% cuando al menos 1/3 de la plantilla use estas medidas (límite 7.500 €).

- Micro y pequeñas empresas: +5 puntos porcentuales adicionales.

Deducción por contribuciones empresariales a Planes de Previsión Social de Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria

- 15% cuando las contribuciones empresariales son ≥ 1,5% e < 2,5% del salario bruto anual total.
- 20% cuando las contribuciones empresariales son ≥ 2,5% e < 4% del salario bruto anual total.
- 25% cuando las contribuciones son ≥ 4% del salario bruto anual total o se realizan a favor de personas menores de 36 años a la fecha de devengo del impuesto.

Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social de empleo

- 10 % en la cuota líquida del impuesto siempre que las citadas contribuciones empresariales sean iguales o superiores al 1,5 % del salario bruto anual total en la entidad empleadora o a favor de personas menores de 36 años.

Deducción por inversión en bicicletas urbanas e inversión en instalaciones adaptadas para su aparcamiento

- 10% de las inversiones en bicicletas urbanas para desplazamientos de las personas trabajadoras y las inversiones en instalaciones adaptadas para el aparcamiento de estas.

Deducción por creación de empleo de mujeres y menores de 36 años

- 35 % del salario anual bruto con el límite de deducción del salario mínimo interprofesional vigente en el momento de la contratación.

Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación, innovadoras o vinculadas con la economía plateada (Álava y Bizkaia)

- 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 inversiones y gastos en producciones de obras audiovisuales:

- En Álava y en Gipuzkoa:

  - 60% en producciones en las que el importe de las inversiones y los gastos que componen la base de la deducción realizados en los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco superen el 50% del importe total de dichas inversiones y gastos.
  - 50% en producciones en las que el importe de las inversiones y los gastos que componen la base de la deducción realizados en los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco representen entre el 35% y el 50% del importe total de dichas inversiones y gastos.
  - 10% más para obras rodadas íntegramente en euskera.

- En Bizkaia:
  - 60% en producciones en las que el importe de las inversiones y los gastos que componen la base de la deducción realizados en el Territorio Histórico donde el contribuyente tenga su domicilio fiscal superen el 50% del importe total de dichas inversiones y gastos.
  - 50% en producciones en las que el importe de las inversiones y los gastos que componen la base de la deducción realizados en el Territorio Histórico donde el contribuyente tenga su domicilio fiscal representen entre el 35% y el 50% del importe total de dichas inversiones y gastos.
  - 40% en producciones en las que el importe de las inversiones y los gastos que componen la base de la deducción realizados en el Territorio Histórico donde el contribuyente tenga su domicilio fiscal superen el 20% del importe total de dichas inversiones y gastos y no alcancen el 35% del mismo.
  - 35% en los demás supuestos.
  - 10% más para obras rodadas íntegramente en euskera.

Deducción por espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales:

  - 30% o 40% de los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales cuando el espectáculo sea en euskera y con diálogos.

Deducción por edición de libros:

- En Álava:
  - 10% de la cuota líquida.
- En Bizkaia:
  - 10% de la cuota líquida.
  - 15% cuando en el periodo impositivo anterior los libros o ejemplares editados en euskera y traducidos del euskara representen al menos el 50% del total de los editado.
- En Gipuzkoa:
  - 5% de la cuota líquida.

- 15% cuando en el periodo impositivo anterior los libros o ejemplares editados en euskera y traducidos del euskara representen al menos el 50% del total de los editado.

Deducción por participación en la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales y en la edición de libros

Igual que en las deducciones.

Deducción por gastos de formación profesional en el ámbito de la economía plateada y de la economía del cuidado (Bizkaia)

- 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, 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 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.
  - 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.

- Se podrá calcular los mencionados límites del 35%, 50% y 70% en los términos dispuestos en los párrafos anteriores sobre el sumatorio de la cuota líquida correspondiente a un bloque de 5 periodos impositivos consecutivos, en cuyo caso el importe de la deducción podrá alcanzar hasta el 100% de la cuota líquida correspondiente a cada uno de los primeros 4 ejercicios.

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	17%	19%
Entidades de crédito	11%	13%
Pequeñas y microempresas	13%	15%
• 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 técnica[111] 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

[111] 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 (3 en Bizkaia) 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 100% 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.

Se recupera la exención total de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales en caso de reinversión en los plazos establecidos. El citado beneficio fiscal había sido limitado al 50% de las rentas obtenidas en la transmisión desde el periodo impositivo 2018.

- 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.

7.2. 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

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 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.

Modificación incorporada por enmienda durante la tramitación parlamentaria: se prorroga otro año más las limitaciones en las reducciones que se producen en la aplicación de bases liquidables negativas de ejercicios anteriores por las empresas por la situación económica y los beneficios empresariales.

8.4. Tipos de gravamen

El tipo impositivo de gravamen que se aplica con carácter general se podrá minorar del 28 por 100 al 25 por 100, por aquellas entidades que cumplan cuatro requisitos:

- Mantengan su plantilla respecto al promedio de los tres ejercicios anteriores.
- No hayan aplicado un expediente de regulación temporal de empleo por causas económicas.
- No hayan sido sancionadas durante el periodo impositivo por infracción grave o muy grave en materia de prevención de riesgos laborales.
- Tengan un plan de igualdad inscrito en el Registro de Planes de Igualdad. Esta medida entra en vigor para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2026.

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

Tipo de gravamen	**Sujetos pasivos**
28%-25%	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

23,5%	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.

- Se establece una tributación mínima efectiva del 13%, 11% y 10% según que el contribuyente se encuentre gravado al tipo del 28% o 25%, del 23% y del 19% del artículo 51.1, respectivamente.
- Con este fin, se establece que la aplicación de las deducciones por inversiones y por participación en producciones cinematográficas y series audiovisuales, y las deducciones por la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica o por participación en las mismas, no pueden dar como resultado una tributación por debajo de estos tipos mínimos.

8.6. Deducciones

Deducción doble imposición jurídica internacional

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

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 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+D+i 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:
  - Identidad de los contribuyentes que participan en el proyecto.
  - Descripción del proyecto de investigación, desarrollo o innovación tecnológica.
  - Presupuesto del proyecto.
  - 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, entendiendo 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:

- 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).
- 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.
- 5 puntos si se trata de una inversión en una microrred con dos fuentes de energía renovables diferentes.
- 5 puntos si se trata de una inversión en un proyecto de autoconsumo compartido o de una inversión de una comunidad energética.
- 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 hidrául.ico de calefacción/ACS.
- Hasta 15 puntos en el caso de instalaciones que sustituyan la utilización del gas natural por hidrógeno renovable.

- Con el objetivo de conseguir una mayor descarbonización de las empresas se establece una deducción sobre las inversiones en elementos nuevos de inmovilizado material afectos a la actividad económica que impliquen una reducción del consumo de energía que alcance como mínimo los 30.000 kW hora/año.

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: 35.000€
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€

Se incluyen los vehículos de las categorías N2 y N3 en la deducción por inversiones en movilidad eléctrica del artículo 64.B).1, aplicable en los periodos impositivos que se *inicien a partir de 1 de enero de 2026. La inversión en estos vehículos dará derecho a* *la deducción del 30% si son vehículos eléctricos, o del 5% si son vehículos híbridos* *enchufables, sobre una base máxima de deducción de 150.000 euros.*

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

Para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025 se aplicará el porcentaje de deducción incrementado 5 puntos a la inversión en puntos de recarga cuya potencia supere 50 kW, ya que éstos son los que actualmente están en desarrollo tecnológico. En definitiva, la inversión en puntos de recarga cuya potencia sea superior a 22 kW dará derecho a una deducción del 20%. Por otro lado, se modifica el artículo 64.B).2.c) para establecer un límite de base de deducción más elevado en el caso de inversión en puntos de recarga de alta potencia que superen los 50 kW, ya que se trata de instalaciones complejas. Los límites de base de deducción serán los siguientes:

1º. Para los puntos de recarga de potencia normal: 5.000€.

2º. Para los puntos de recarga de alta potencia de hasta 50 kW: 25.000€.

3º. Para los puntos de recarga de alta potencia de más de 50kW: 200.000€.

- 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 hasta 50kW: 25.000€.
  - Para los puntos de recarga de ala potencia de más de 50kW: 200.000€

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 primeo 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 45%.
- 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 50% respecto de los 3.000.000€ primeros de base de deducción cuando se trate de:
  - Producciones cuya única versión original sea en euskera.
  - Producciones dirigidas 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.
- Cortometrajes.

- 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 manutención 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 las 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 o proyectos de coste producción inferior a 1.000.000,00€.
  - 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.
- 80% en el caso de las obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 5.000.000€.
- 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 profesional[112].
  - 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 trabajadores[113].
  - 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.
  - 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.

[112] 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.

[113] El ingreso de las cantidades aplazadas deberá realizarse antes del último día del mes de febrero del año siguiente.

- 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).

Régimen de transparencia fiscal

Se modifica el artículo 82 para terminar de adaptar completamente el régimen de trasparencia fiscal a la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio

de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Esta Directiva se enmarca dentro del paquete de medidas de la Comisión Europea para lograr una tributación más justa, sencilla y eficaz en la Unión Europea (UE). Para ello, prevé el establecimiento de una serie de medidas concretas que tratan de evitar la planificación fiscal agresiva, aumentar la transparencia fiscal y crear condiciones equitativas para todas las empresas de la UE.

La imputación de rentas prevista en el citado precepto afecta no solamente a las obtenidas por entidades mayoritariamente participadas por el contribuyente sino también a las obtenidas a través de establecimientos permanentes en el extranjero; establecimientos permanentes tanto del propio contribuyente como de sus entidades mayoritariamente participadas.

Con arreglo a lo dispuesto en la Directiva, y con el fin de dar cumplimiento al mandato de transposición, se modifica la letra b) del artículo 82.1, para establecer que en el supuesto de que la entidad mayoritariamente participada por el contribuyente obtenga rentas en el extranjero, a través de un establecimiento permanente, y dichas rentas no estén sujetas o estén exentas por un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades en el país o territorio en el que resida la entidad mayoritariamente participada, a efectos de computar el importe del impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades español satisfecho por la entidad no residente, en su jurisdicción de residencia, no deberá tomarse en consideración dicho establecimiento permanente con el fin de evitar que el cómputo agregado de los impuestos satisfechos y de las rentas obtenidas, tanto del establecimiento permanente como de la entidad participada, pudiera permitir eludir la imputación de las rentas de la entidad participada en la base imponible del contribuyente español.

En definitiva, la modificación tiene como finalidad garantizar que, a efectos del cálculo de la tributación efectiva de las rentas obtenidas tanto por el establecimiento permanente de la entidad mayoritariamente participada como por esta última, se aplique el enfoque de entidad separada, de forma que la tributación efectiva de tales rentas se determine separadamente, en la jurisdicción de la entidad participada y en la de su establecimiento permanente, respectivamente, tomando en consideración únicamente los impuestos satisfechos y las rentas obtenidas en cada jurisdicción, y ello siempre que las rentas obtenidas por el establecimiento permanente no estuvieran sometidas o estuvieran exentas de tributación en la jurisdicción de la entidad mayoritariamente participada.

Sociedades tenedoras de participaciones sociales

Se incluye en la norma un nuevo régimen tributario especial para las Sociedades Tenedoras de Participaciones Empresariales (STPE).

Este régimen fiscal contempla una deducción del 10 por 100 para los inversores que aporten capital a la STPE asumiendo un compromiso de mantener dicha participación durante un plazo de 10 años.

El objetivo es asegurar una inversión duradera para dotar a la STPE de los recursos necesarios para desarrollar su objeto social, que no es otro que suscribir participaciones significativas en los fondos propios de empresas con la finalidad de impulsar su actividad económica de forma mantenida durante al menos 10 años.

Por su parte la STPE debe tener un capital mínimo de 1.200.000 euros y participar en un mínimo de 6 empresas, con un porcentaje de participación mínimo del 10 por 100 y que no supere el 25 por 100.

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.

8.9 Exclusión de incentivos fiscales

Las entidades condenadas en sentencia firme por los delitos previstos en los artículos 424 y 286 ter del código penal no tendrán derecho a aplicar, durante el período que aquélla imponga, los beneficios o incentivos fiscales establecidos en la presente ley foral.”

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 para ERD Libertad de amortización Planes especiales	Tablas Libertad de amortización acelerada Amortización conjunta	Tablas Para Emprendedora I+D+i Libertad de amortización
Fondo de comercio	10%	12,5%	10%
Factor 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 (Gipuzkoa 60%)	
Reserva especial inversiones			45% Base imponible
Bases imponibles (-)	60-50-25% sin límite de años	50% BI y 30 años Micro y pequeñas: Sin límite	70%-50%-25% 15 años

9.2. Tipos de gravámenes

	Territorio común	**País Vasco**	**Navarra**
General	25%	24%	28-25%
Entidad crédito	30%	28%	28%
Hidrocarburos	30%	31%	28%
Pymes	25%		23%
Pequeña y mediana empresa		20%	
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%	23,5%
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 y Álava) 9% (Bizkaia)	10%
Zona 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%	30-35%	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		15 - 35%	
Financiación en proyectos de I+D+i		Bizkaia y Gipuzkoa: Igual que la I+D+i	Igual que la I+D+i
Producción cinematográfica española y extranjera	30% - 25%	Bizkaia: 35-70% Gipuzkoa y Álava: 50-70%	35% - 40%
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%	30-40%	
Edición de libros		Álava: 10% Bizkaia: 10-15% Gipuzkoa: 5-15%	
Financiación de producción cinematográfica y obras audiovisuales		Bizkaia y Gipuzkoa: 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 (Bizkaia y Gipuzkoa)	
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		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%	
Implantación de medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral		5-20%	
Contribuciones empresariales a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en EPSV		15-25%	
Contribuciones empresariales a sistemas de previsión social de empleo		10%	
Creación de empleo de mujeres y menores de 36 años		35%	
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.

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).

- Las declaraciones que se deban presentar ante la Administración del Estado por contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar, bien los modelos 200 o 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 Cl@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, Anexo III, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000€:

    - Deducción 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.

- Para la presentación de los modelos de declaración, 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.

- Para la presentación de los modelos de declaración, 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.

- 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

✓ <u>Modelo 200</u>

- En el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. La declaración a presentar del período impositivo 2025 para entidades con ejercicio coincidente con el año natural, el plazo finaliza el 27 de julio de 2026.

- Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la presente orden, deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a la entrada en vigor de esta misma orden, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando los modelos contenidos en la

Orden HAC por la que se aprueban los modelos de declaración, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2025, en cuyo caso el plazo de presentación será el señalado en el párrafo anterior.

- 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)[114]:

  - 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.

✓ <u>Modelo 220</u>

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

[114] 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 el año anterior, en cuyo caso los plazos serán aquellos.

25 RECOMENDACIONES

1. Conviene revisar las declaraciones de períodos anteriores para, de esta manera, tener en cuenta las bases imponibles negativas y los saldos de deducciones pendientes de compensar o los ajustes positivos o negativos que reviertan este año.

2. Compruebe si le interesa no repartir dividendos y aplicar la reserva de capitalización. Para este año 2025 la reducción aumenta hasta el 20% del incremento de los fondos propios, llegando hasta el 30% si se incrementa el empleo y se mantiene dicho incremento durante 3 años.

3. En caso de que el importe neto de la cifra de negocios del año anterior fuera inferior a 10.000.000€, no podremos aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión si la entidad tiene la consideración de entidad patrimonial.

4. Si es micropyme porque el importe neto de la cifra de negocios del año anterior fue inferior a 1.000.000€ y no es entidad patrimonial, aplique el tipo de gravamen reducido, que para el 2025 se encuentra en el 21% por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 50.000€; y el 22% por la parte de base restante.

5. En el supuesto de aplicar el régimen especial de entidades parcialmente exentas, no tendrá que presentar la declaración si los ingresos totales no superan los 75.000€, los ingresos de rentas no exentas son inferiores a 2.000€ y todas las rentas no exentas han sido sometidas a retención.

6. Si es una sociedad civil con personalidad jurídica y tiene objeto mercantil, deberá presentar declaración por este Impuesto, salvo que realice actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, mineras o profesionales en el sentido de la ley 2/2007, de sociedades profesionales.

7. En el caso de que la entidad haya estado inactiva, no olvide presentar la declaración para evitar que le sancionen. Hasta que no se produzca la baja en el Registro Mercantil las sociedades están obligadas a presentar la autoliquidación, aunque sea con cuota cero.

8. Si quiere aplicar la libertad de amortización por algún activo o derecho tendrá que presentar la declaración incorporando el correspondiente ajuste negativo. De no ser así, la Administración entenderá que no quiso utilizar el incentivo en este ejercicio.

9. Aunque el régimen especial de las operaciones a plazo se aplica por defecto, asegúrese de realizar el correspondiente ajuste negativo en la declaración, de lo contrario, la Administración puede entender que optó por no aplicar esa regla especial de imputación.

10. Si este año ha realizado una ampliación de capital, los gastos de la operación los habrá registrados con cargo a reservas. No olvide realizar un ajuste negativo, porque dichos gastos son fiscalmente deducibles.

11. En el caso de que este año sea el primero o el segundo en el que obtiene beneficios desde que inició una actividad económica, no olvide que el tipo de gravamen que podrá aplicar es del 15%, salvo que se trate de una entidad patrimonial, en cuyo caso resultará de aplicación el general del 25%.

12. Si quiere compensar las bases imponibles negativas podrá hacerlo, aunque presente la declaración fuera del plazo voluntario. Así lo ha establecido el Tribunal Supremo, en contra del criterio administrativo anterior.

13. En el caso de tener bases imponibles negativas y deducciones en cuota pendientes de aplicar, le puede interesar compensar las deducciones primero y dejar para el futuro las bases imponibles negativas porque, en este último caso, no hay límite temporal para su aplicación.

14. Si ha adquirido algún vehículo eléctrico o ha instalado puntos de recarga, de potencia normal o de alta potencia, podrá amortizar libremente ambas inversiones, siempre que se trate de vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV y se hallen afectos a actividades económicas. Además, tienen que haber entrado en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en 2024 y 2025.

15. Aplique libertad de amortización, máximo de 500.000€, por las inversiones que haya efectuado en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio, siempre que utilicen energía procedente de fuentes renovables y sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles, cuando la entrada en funcionamiento de dichos elementos se produzca en 2025.

16. Si tiene créditos vencidos y no cobrados, podrá deducir el deterioro contable si desde la fecha del vencimiento hasta el final del período impositivo han transcurridos, al menos, 6 meses. No obstante, verifique si

ha sido reclamada la deuda pues, en caso contrario, la Administración puede entender que no es deducible al calificar este gasto como liberalidad.

17. Si tiene una deuda que ya no va a pagar porque ha prescrito civilmente -5 años- y también ha prescrito el ejercicio en el que tenía que haber imputado fiscalmente el ingreso – 4 años-, cancélela con abono a reservas sin coste fiscal. Si la cancela antes de la prescripción tributaria, el ingreso contable deberá integrarlo en la base imponible.

18. En el caso de que durante el ejercicio haya adquirido bienes del inmovilizado material nuevos y afectos a la actividad, cuyo precio no sobrepasa 300€ por unidad, podrá amortizarlos libremente hasta un máximo de 25.000€ anuales. No olvide prorratear este límite si el período impositivo ha sido inferior a 12 meses.

19. En el caso de que la entidad haya contabilizado gastos por dividendos que remuneran a los socios con acciones sin voto o rescatables, hay que realizar un ajuste positivo por dichos importes porque, desde el punto de vista fiscal, se considera retribución de fondos propios y, por lo tanto, son gastos no deducibles.

20. Si la entidad ha obtenido alguna renta por dividendos o por la venta de participaciones y tiene, al menos, un 5% de participación, podrá dejar exenta normalmente la renta o el beneficio en un 95%.

21. Identifique las operaciones vinculadas revisando la valoración y, en su caso, el correspondiente ajuste secundario, asegurándose de que está preparada la documentación justificativa que puede exigir la Administración.

22. Si tiene pendientes de aplicar deducciones empresariales podría ser conveniente aplicar las más antiguas en primer lugar para no perderlas. El plazo para aplicarlas es de 15 años, o 18 según los casos.

23. No olvide realizar el ajuste positivo al resultado contable correspondiente a los gastos de multas, sanciones y recargos, pues no se pueden deducir.

24. Si en ejercicios anteriores aplicó la reducción por reserva de capitalización, no olvide comprobar que se ha cumplido el requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios porque, en caso contrario, deberá tener en cuenta que en la autoliquidación del impuesto

habrá de añadirse a la cuota de este año el importe correspondiente de cuota ahorrada más los intereses de demora.

25. 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.

C) Breve historia sobre la facturación electrónica

1. Introducción

La facturación electrónica, equiparable a la tradicional factura en papel, implica el intercambio de documentos entre emisor y receptor mediante medios electrónicos y telemáticos, respaldados por firmas digitales certificadas. Es un archivo electrónico que, además de cumplir con las normativas legales y reglamentarias aplicables a las facturas, garantiza la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, facilitando la identificación del emisor tributario.

El primer hito sobre la facturación electrónica data del año 2007, es la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público la que en su disposición final novena autoriza al ministro de Economía y Hacienda para aprobar las normas de desarrollo necesarias para hacer posible el uso de las facturas electrónicas en los contratos que se celebren por las entidades del sector público estatal. Sin embargo, no es hasta el año 2015 cuando la facturación electrónica aterriza en el terreno de las contrataciones con las administraciones públicas.

Diez años después desde que ya se ha consolidado la facturación electrónica en el sector púbico es cuando se ampliará a las entregas y prestaciones de servicios realizadas entre empresarios y profesionales (B2B). La implementación de la facturación electrónica como requisito obligatorio para todos los empresarios representa un cambio significativo en la gestión fiscal y administrativa de las empresas y, por supuesto, de avance en la era digital. Si bien esta medida busca modernizar y agilizar los procesos contables, también plantea diversos desafíos y problemas potenciales que las empresas deben abordar.

La transición a la facturación electrónica implica costes iniciales, tanto en términos de adquisición de software especializado como en la capacitación del personal para utilizarlo de manera efectiva. Además, algunos empresarios pueden enfrentar dificultades técnicas al adaptarse a los nuevos sistemas y procedimientos, lo que puede generar retrasos en la emisión y recepción de facturas. También hay que traer a colación el coste fiscal que supone la percepción de las subvenciones del denominado Kit Digital que terminan tributado en sede del perceptor.

En resumen, si bien la facturación electrónica ofrece beneficios potenciales en términos de eficiencia y transparencia, su implementación obligatoria para todos los empresarios también plantea desafíos significativos que requieren una cuidadosa planificación y gestión por parte de las empresas y las autoridades reguladoras.

2. Real Decreto 1619/2012, obligaciones de facturación

La factura electrónica se define como aquella que cumple con las disposiciones contenidas en esta normativa y ha sido emitida y recibida en formato electrónico. La emisión de facturas electrónicas estará sujeta al consentimiento previo del destinatario.

Contenido de las facturas electrónicas

En el caso de facturas expedidas utilizando sistemas informáticos se deberá incluir el siguiente contenido:

- La representación gráfica del contenido parcial de la factura mediante un código “QR”.

- Deberán incluir la afirmación “Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT” o “VERI*FACTU” cuando el sistema informático realice la remisión de todos los registros de facturación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Medios de expedición de las facturas

Se podrán emitir facturas utilizando cualquier método, ya sea en papel o en formato electrónico, siempre y cuando asegure al responsable de su emisión la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde el momento de su expedición y durante el periodo de conservación establecido.

La autenticidad del origen de la factura, tanto en papel como electrónica, deberá garantizar la identidad del emisor de la factura y del obligado a su emisión.

La integridad del contenido de la factura, tanto en papel como electrónica, asegurará que no ha sido alterado en ningún momento.

La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Tanto la autenticidad del origen como la integridad del contenido de la factura, podrán ser garantizadas mediante cualquier medio de prueba aceptado legalmente. Esto incluye los controles de gestión habituales en la actividad comercial o profesional del sujeto pasivo.

Estos controles de gestión deben ser capaces de establecer una pista de auditoría fiable que vincule la factura con la entrega de bienes o la prestación de servicios que documenta.

La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura se presumirán acreditadas cuando se emitan utilizando un sistema o programa informático que cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento

correspondiente. Este reglamento determina los requisitos que deben cumplir los sistemas y programas informáticos o electrónicos que respaldan los procesos de facturación de empresarios y profesionales, así como la estandarización de los formatos de los registros de facturación.

Autenticidad e integridad de la factura electrónica.

La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica podrán garantizarse por cualquiera de los medios señalados anteriormente. En particular, quedarán garantizadas por alguna de las siguientes formas:

- Mediante una firma electrónica avanzada, o bien, en un certificado reconocido, de acuerdo normativa europea.

- Puede ser enviadas a través de un intercambio electrónico de datos (EDI), siempre y cuando exista un acuerdo previo que garantice la autenticidad del origen y la integridad de los datos durante dicho intercambio.

- También pueden ser enviadas utilizando otros medios, que hayan sido previamente comunicados a la Agencia Estatal de Administración Tributaria y validados por esta antes de su utilización.

Cuando se envíen lotes que contengan múltiples facturas electrónicas simultáneamente al mismo destinatario, los detalles compartidos entre las distintas facturas podrán ser mencionados una única vez, siempre y cuando se garantice que para cada factura se puede acceder a la totalidad de la información correspondiente.

Plazos de expedición.

Como regla general, las facturas deberán ser emitidas el día en que se realice la operación. Cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales que actúen como tal se expedirán antes del día 16 del mes posterior al que se produzca el devengo del IVA.

En los casos de entregas intracomunitarias de bienes exentas, antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se inició el transporte de estos con destino al adquiriente. Para entregas dentro del régimen especial del criterio de caja, deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente al que se realizó la operación.

3. Ley 25/2013, de Facturación electrónica obligatoria para las Administraciones Públicas

Esta Ley se aprobó con el objetivo de llevar a cabo una reforma estructural, que a través del impulso de la factura electrónica y otras medidas, erradicase la morosidad de las Administraciones Públicas.

Su aprobación se llevó a cabo en un momento en el que regulación de los aspectos generales relativos al uso de los medios electrónicos en las relaciones con las Administraciones Públicas se caracterizaba por su dispersión normativa.

La impuso a las administraciones públicas la creación de un registro contable de facturas gestionado por el órgano o unidad que tenga atribuida la función contable. Las Administraciones Públicas podrán excluir de la obligación de facturación electrónica a las facturas cuyo importe sea de hasta 5.000€.

No obstante, cuando un proveedor presenta una factura electrónica emitida en el marco de las relaciones jurídicas con una administración pública, si la administración destinataria está incluida entre las obligadas a la aceptación de facturas electrónicas deberá aceptar dicha presentación aun cuando el importe de la factura pudiera ser inferior o igual a 5.000€.

Se permite la opción a los proveedores de comprar un programa informático o contratar un servicio de facturación electrónica para crear facturas destinadas a las Administraciones Públicas o, bien, utilizar el programa informático gratuito que ofrece el Ministerio de Industria, Energía y Turismo que cumple todos los requisitos legales.

Las facturas electrónicas dirigidas a las administraciones públicas se envían a través de los puntos generales de entrada de facturas electrónicas del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales. Un punto general de entrada de facturas electrónicas es una ventanilla electrónica única de entrada de todas las facturas electrónicas dirigidas a una determinada administración (Administración General del Estado, Comunidad Autónoma o Entidad Local).

El envío de la factura electrónica se realizará a través de Internet. Los métodos más habituales son:

- A través del portal web del punto general de entrada de las facturas electrónicas, se llama FACe.

- Mediante la conexión automática entre el programa informático o el servicio de facturación electrónica y el punto general de entrada de las facturas electrónicas.

Los puntos generales de entrada de facturas electrónica le permiten también conocer el estado de tramitación de sus facturas. El envío de la factura electrónica al punto general de entrada producirá su registro automático en un registro electrónico administrativo, satisfaciendo así la obligación de que todas

las facturas dirigidas a las AA.PP. tengan que registrarse en un registro administrativo.

A través de FACe se puede:

- Enviar facturas a la Administración General del Estado u otras administraciones adheridas.

- Consultar el estado de sus facturas.
- Consultar el directorio de unidades para conocer el código de identificación de la unidad destinataria.
- Descargar el programa informático gratuito que ofrece el Ministerio de Industria, Energía y Turismo.
- Obtener ayuda.

Al igual que con las facturas en papel, las facturas electrónicas deben conservarse de modo que se garanticen:

- Legibilidad, es decir, que la factura electrónica pueda ser leída por humanos.

- Autenticidad del origen de la factura, es decir que se tiene que garantizar la identidad del proveedor de los bienes o prestador de los servicios facturados, y la del emisor de la factura, en caso de no ser el mismo.

- Integridad del contenido de la factura, tiene que garantizar que el contenido de la factura no ha sido modificado.

También debe garantizarse el acceso a ellas por parte de la Administración tributaria sin demora, salvo causa debidamente justificada. En el caso particular de las facturas electrónicas, se garantizará el acceso en línea a los datos así como su carga remota y utilización por parte de la Administración tributaria

4. Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

A través de esta norma, el legislador pretendió agilizar los procedimientos del funcionamiento electrónico de las facturas. A partir del 2015 todos los proveedores que entreguen bienes o presten servicios a la Administración Pública tendrán que remitir factura electrónica, salvo que le importe sea inferior a 5.000€ o, bien, se trate de facturas emitidas por los proveedores a los servicios en el exterior de las Administraciones Públicas hasta que dichas facturas puedan satisfacer los requerimientos técnicos.

Las facturas electrónicas tienen un formato estructurado y tiene que ser firmadas por una firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido estructurado de la factura electrónica Facturae, aunque también se admiten facturas electrónicas con sello electrónico avanzado basado en un certificado reconocido.

El procedimiento de facturación se basa en la existencia de un punto general de entrada de facturas electrónicas a través del cual se recibirán todas las facturas electrónicas que correspondan a entidades, entes y organismos vinculados o dependientes de la Administración. El archivo y la custodia de las facturas es una función que le corresponde al órgano administrativo destinatario de las mismas.

Se crea un registro contable de facturas y la gestión de este registro le corresponde al órgano o unidad administrativa que tenga atribuidas las funciones contables, que recibirá las facturas del registro administrativo y les asignará un código de identificación.

5. Real Decreto 596/2016, Suministro Inmediato de Información (SII)

El Suministro Inmediato de Información (SII) es un sistema de tramitación del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual, permite la gestión electrónica de los libros registro de este impuesto.

Obligados al SII

Se encuentran obligados los empresarios y profesionales y otros sujetos pasivos cuyo periodo de liquidación coincida con el mes natural, esto es, grandes empresas (facturación superior a 6.010.121,04€ en el año anterior), grupos de IVA e inscritos en el REDEME (Registro de Devolución Mensual del IVA).

Asimismo, podrán optar de forma voluntaria quienes ejerzan la opción a través de la correspondiente declaración censal, por lo que su período de declaración será mensual.

Opción por la llevanza electrónica de los libros registro

Esta opción, tendrá que ejercitarse durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto mediante la presentación de la correspondiente declaración censal (modelo 036) o al tiempo de presentar la declaración de comienzo de actividad surtiendo efecto, en este caso, en el año natural en curso.

Información que se debe suministrar a través del SII

- Libro registro de facturas emitidas:
    - Tipo de factura: completa o simplificada, facturas expedidas por terceros y recibos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP).
    - Identificación de rectificación registral.
    - Descripción de la operación.
    - Facturas rectificativas.
    - Facturas sustitutivas.
    - Facturación por destinatario.
    - Inversión del sujeto pasivo.
    - Regímenes especiales.
    - Período de liquidación de las operaciones.
    - Indicación de operación no sujeta / exenta.
    - Acuerdo AEAT de facturación en su caso.
    - Otra información con trascendencia tributaria determinada a través de Orden ministerial.

- Libro registro de facturas recibidas:
    - El número de recepción se sustituye por el número y serie de la factura.
    - Identificación de rectificación registral.

- Descripción de la operación.
- Facturación por destinatario.
- Inversión del sujeto pasivo.
- Adquisición intracomunitaria de bienes.
- Regímenes especiales.
- Cuota tributaria deducible del período de liquidación.
- Período de liquidación en el que se registran las operaciones.
- Fecha contable y número de documento aduanero (DUA) en el caso de importaciones.
- Otra información.

El suministro electrónico de los registros de facturación deberá efectuarse a través de la Sede Electrónica de la AEAT, mediante un servicio web o a través de un formulario electrónico, conforme a lo establecido en la correspondiente Orden ministerial.
Cuando se trate de facturas simplificadas, emitidas o recibidas, se podrán agrupar, siempre que cumplan determinados requisitos, y enviar los registros de facturación del correspondiente asiento resumen.

Plazos para la remisión electrónica de las anotaciones registrales

- Facturas expedidas: cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, en cuyo caso, dicho plazo será de ocho días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del impuesto.

- Facturas recibidas: cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura o del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas cuando se trate de importaciones y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación en que se hayan incluido las operaciones.

6. Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Esta norma, tiene como objeto el no permitir la producción y tenencia de programas y sistemas informáticos que consientan la manipulación de los datos contables y de gestión.

Por este motivo, se reguló una nueva obligación formal para los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos.

Además, se estableció un régimen sancionador específico para la mera producción de los sistemas o programas que permitan la manipulación de los datos contables y de gestión, o la tenencia de estos sin la adecuada certificación.

En concreto la infracción será grave y se sancionará con una multa pecuniaria fija de 150.000€ en el caso de fabricación, producción y comercialización de dichos sistemas informáticos, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de infracción.

Por su parte, la infracción en caso de tenencia de los sistemas informáticos que no estén debidamente certificados se sancionará con una multa pecuniaria fija de 50.000€ por cada ejercicio.

Aunque estas medidas e infracciones entrarían en vigor a los tres meses desde la entrada en vigor de la Ley, es decir 10 de octubre de 2021, al final se demoró su entrada hasta la publicación del Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre de 2023.

7. TicketBAI

El proyecto TicketBai, promovido por las Haciendas Forales y el Gobierno Vasco, marca un hito significativo en la gestión tributaria de la región. Este esfuerzo conjunto busca establecer un sistema de facturación electrónica que garantice la integridad, conservación, trazabilidad e inviolabilidad de los registros comerciales, con el objetivo de luchar contra el fraude fiscal.

La implementación de TicketBai implica la obligación para los contribuyentes de utilizar un software de facturación certificado que cumpla con los requisitos establecidos por las autoridades fiscales. Esto no solo mejora la capacidad de las autoridades para monitorear y verificar las transacciones comerciales, sino que también facilita a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias mediante la provisión de borradores de declaraciones fiscales basados en la información recopilada a través de este sistema[115].
Las diferencias en la implementación y el ritmo entre las Haciendas Forales destacan la flexibilidad y el enfoque adaptativo del proyecto. Mientras Bizkaia integra TicketBai dentro del más amplio proyecto Batuz, incorporando un libro registro de operaciones económicas accesible electrónicamente, Gipuzkoa y Álava siguen rutas ligeramente distintas, adaptadas a sus necesidades y capacidades administrativas específicas.
Este proyecto representa un paso importante hacia la digitalización de la Administración tributaria, alineándose con las tendencias globales hacia una mayor automatización y eficiencia en la gestión fiscal.

Obligados a utilizar TicketBAI

El sistema TicketBAI afecta a todas las personas físicas y jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que desarrollen actividades económicas y que están sujetas a la competencia normativa de las Haciendas Forales Vascas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades o en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (entidades con establecimiento permanente), de acuerdo con lo previsto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

A partir de la entrada en vigor del sistema TicketBAI, todas las personas y entidades que expidan facturas deberán utilizar dispositivos tales como terminales punto de venta (TPV), ordenadores personales, tabletas, teléfonos móviles y demás dispositivos que deberán implementar las especificaciones técnicas y funcionales definidas en la normativa reguladora de este sistema.

[115] Actualmente la remisión de la información mediante el sistema TicketBAI no permite elaborar borradores de declaraciones de IVA o IRPF. No obstante, las Haciendas Forales trabajan para que se puedan facilitar las obligaciones formales y costes indirectos de los contribuyentes, por lo que a medio plazo dicha posibilidad de confeccionar borradores o propuestas de autoliquidación de los referidos impuestos es una de las metas que pudiera fijarse, con la obtención previa de otros datos.

Sujetos exonerados

Quedarán exonerados de este sistema las siguientes personas:

- Quienes en su imposición personal gozan de exención subjetiva. Así, no están sometidas las entidades exentas a que se refiere el apartado 1 del artículo 12 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

- Las entidades sin fines lucrativos a las que les resulte de aplicación el régimen previsto en la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, incluso por las rentas que pueden estar sujetas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

- Las entidades parcialmente exentas de acuerdo con la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades estarán sometidas a la obligación TicketBAI exclusivamente por las operaciones cuyas rentas deban integrarse en la base imponible, por lo que las rentas que no deben integrarse por beneficiarse de la exención también quedan excluidas. Estarán exentas totalmente de la obligación TicketBAI si por la cuantía de sus ingresos y las características de los mismos no han tenido obligación de presentar declaración del Impuesto sobre Sociedades el año anterior.

- Quienes tributen bajo el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, por las operaciones por las cuales la obligación de expedir factura se entienda cumplida mediante la expedición de recibo.

- Aquellas personas físicas que no están sujetas al TicketBAI por no ejercer actividad económica a efectos del impuesto personal, como los arrendadores de inmuebles que en su imposición personal tributan por percepción de rendimientos de capital inmobiliario.

- Las personas físicas que cumplan los siguientes requisitos:

    - Que a 31 de diciembre de 2021 vinieran ejerciendo una actividad económica.
    - Que a dicha fecha tengan 60 años o más.
    - Que no formen parte del colectivo de personas físicas que ejerciendo una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con la Administración.
    - Que durante 2021 no hayan tenido trabajadores contratados por cuenta ajena.

- Aquellas otras que se determinen de forma reglamentaria.

¿A qué tipo de operaciones afecta TicketBAI?

TicketBAI se aplica a las entregas de bienes y prestaciones de servicios definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.
Se aplica tanto a las operaciones por las que hay obligación de emitir factura, como a aquellas operaciones excepcionadas de esta obligación. En este segundo caso, TicketBAI se aplicará sobre los documentos o justificantes de las operaciones de entrega de bienes o prestaciones de servicios.

Sólo aquellas operaciones que no tengan la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios están fuera del ámbito de aplicación del sistema TicketBAI. No obstante, los contribuyentes quedarán exonerados del cumplimiento de la obligación TicketBAI en relación con las siguientes operaciones:

- Aquellas en las que la obligación de expedir factura sea cumplida materialmente por la persona o entidad destinataria de la operación, siempre y cuando a esta última no le resulte exigible la obligación TicketBAI.

- Aquellas relativas a la facturación de determinadas entregas y productos sobre energía eléctrica.

- Aquellas operaciones que se documenten en las facturas o justificantes por operaciones realizadas a través de establecimientos permanentes que se encuentren en el extranjero a efectos del Impuesto de Sociedades.

- Las prestaciones de servicios definidas en el artículo 20.Uno.16º y 18º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (operaciones de seguro y financieras), salvo que:

    - Conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto o en otro Estado miembro de la Unión Europea y estén sujetas y no exentas del IVA.
    - Conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, Canarias, Ceuta o Melilla, estén sujetas y exentas al mismo y sean realizadas por empresarios, empresarias o profesionales, distintos de entidades aseguradoras, sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, entidades gestoras de fondos de pensiones, fondos de titulización y sus sociedades gestoras, entidades de crédito, a través de la sede de su actividad económica o establecimiento permanente situado en el citado territorio.

Funcionamiento básico

- Generación de fichero XML: cada vez que se emite una factura, se debe generar un fichero XML conforme al formato TicketBAI.

- Firma electrónica: el fichero XML debe ser firmado electrónicamente.

- Incorporación de identificativos: la factura debe incluir un identificativo TicketBAI y un código QR, generados a partir de la firma del fichero XML.

- Remisión a la Administración tributaria: el fichero XML se envía a la Administración tributaria vasca correspondiente de manera simultánea a la expedición de la factura.

Calendario de implantación

En Gipuzkoa el sistema empezó a utilizarse voluntariamente desde el 1 de enero de 2021, con una implantación obligatoria que se extendió por sectores económicos a partir del 1 de julio de 2022. La implantación se ha producido de manera progresiva, con un calendario detallado para diferentes sectores económicos.

En Álava a partir del 1 de abril de 2022 implementaron TicketBAI las personas físicas, jurídicas y entidades en régimen de atribución de rentas dedicadas al asesoramiento tributario, teniendo la condición de entidades colaboradoras de la Hacienda Foral de Álava. Progresivamente se unieron el resto de los empresarios, en función de sus epígrafes, hasta el 1 de diciembre de 2022, cuando entraron en TicketBAI la totalidad de los contribuyentes.

En Bizkaia TicketBAI será obligatorio entre 1 de enero de 2024 y 1 de enero de 2026, dependiendo del tipo de contribuyente o de la actividad económica principal que realice. El calendario de implantación definitiva del sistema BATUZ es el siguiente:

Fecha de implantación definitiva	**Contribuyente**	**Actividad principal**
01/01/2024	Contribuyentes del IS que no sean microempresas, pequeñas o medianas empresas	Cualquier actividad
01/07/2024	Personas físicas, entidades en régimen de atribución de rentas y contribuyentes	Actividades empresariales industriales, fabriles, de construcción y de transporte

	del IS que sean microempresas, pequeñas o medianas empresas	Actividades empresariales y profesionales financieras, jurídicas, de seguros, de alquiler, sanitarias y resto de actividades profesionales excepto educación y actividades culturales
01/01/2025	Personas físicas, entidades en régimen de atribución de rentas y contribuyentes del IS que sean microempresas, pequeñas o medianas empresas	Comercio mayorista
	Contribuyentes del IS que sean microempresas, pequeñas o medianas empresas	Comercio minorista, hostelería, reparación de bienes muebles, peluquerías y otros servicios personales
01/07/2025	Personas físicas y entidades en régimen de atribución de rentas	Comercio minorista, hostelería, reparación de bienes muebles, peluquerías y otros servicios personales
01/01/2026	Entidades total y parcialmente exentas del IS	Cualquier actividad
	Entidades sin fines lucrativos acogidas a la Norma Foral 4/2019	
	Personas físicas, entidades en régimen de atribución de rentas y contribuyentes del IS que sean microempresas, pequeñas o medianas empresas	Agricultura, ganadería y pesca, educación, servicios culturales
		Otras actividades

Fuente: www.batuz.eus

8. Ley 18/2022, de creación y crecimiento de empresas

La Ley 18/2022 de Creación y Crecimiento de Empresas, conocida como Ley "Crea y Crece", introduce importantes novedades en el ámbito de la facturación electrónica, con el propósito de modernizar el tejido empresarial español, simplificar los trámites para la creación de empresas y combatir la morosidad interempresarial. Esta legislación se enmarca dentro del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, apuntando hacia un futuro más digital, sostenible e igualitario para España, y se alinea con los objetivos de la Agenda Digital 2025 y el Plan de Recuperación *Next Generation* de la Unión Europea.

Esta ley en su artículo 12, modifica el artículo 2.bis de la ley 56/2007, el cual se refiere a la facturación electrónica en el sector privado. Dicha modificación consiste en obligar, a todos los empresarios y profesionales, a expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios y profesionales.

No obstante, esta obligación no será efectiva, para los empresarios y profesionales cuya facturación anual sea superior a ocho millones de euros, hasta un año después de aprobarse el desarrollo reglamentario y, para el resto de los empresarios y profesionales, hasta los dos años de aprobarse dicho desarrollo reglamentario.

Una de las medidas más destacadas es la introducción de la facturación electrónica obligatoria entre empresas y profesionales, ampliando así el uso de la factura electrónica más allá de las transacciones con las administraciones públicas, para incluir también las relaciones comerciales privadas.

Este cambio normativo busca reducir los costes de transacción, mejorar la transparencia en los plazos de pago y, en última instancia, combatir la morosidad. Para ello, se prevé el desarrollo reglamentario de requisitos técnicos y de interoperabilidad entre las soluciones tecnológicas de facturación electrónica, asegurando así que sean compatibles y puedan controlar eficazmente las fechas de pago y calcular los períodos medios de pago.

La entrada en vigor de la obligatoriedad de la factura electrónica se escalonará: inicialmente, será aplicable a los empresarios y profesionales con una facturación anual superior a ocho millones de euros, a partir del año siguiente a la aprobación del desarrollo reglamentario. Para el resto de empresarios y profesionales, la medida entrará en vigor dos años después de dicha fecha.

Además, la Ley "Crea y Crece" introduce otras reformas significativas para apoyar a las empresas en distintas etapas de su ciclo de vida. Por ejemplo, se establece un capital social mínimo de un euro para la constitución de sociedades de responsabilidad limitada, se promueven mejoras en la regulación del mercado interno para eliminar obstáculos a la actividad económica y se implementan

medidas específicas para combatir la morosidad interempresarial, como la creación de un Observatorio Estatal de la Morosidad Privada y la imposición de requisitos más estrictos para el reporte del período medio de pago a proveedores.

En conjunto, estas iniciativas reflejan un compromiso claro con la digitalización y la mejora del entorno empresarial en España. Al promover la adopción generalizada de la factura electrónica y simplificar la creación y expansión de empresas, la Ley “Crea y Crece” apunta a incrementar la competitividad, la productividad y la sostenibilidad del tejido empresarial español, favoreciendo así su plena integración en la economía digital europea y global.

9. Real Decreto 1007/2023, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación

Este Reglamento se centra, exclusivamente, en garantizar que los sistemas informáticos, que soporten los procesos de facturación de los obligados tributarios, cumplan el conjunto de estos requisitos, quedando fuera de su ámbito objetivo los procesos contables y de gestión de empresarios y profesionales. Para ello, se establecen las especificaciones que deben cumplir los sistemas de facturación.

De esta forma, se intenta alinear tales sistemas informáticos con la normativa tributaria para asegurar que toda transacción comercial genere una factura y una anotación en el sistema informático del contribuyente y para impedir la ulterior alteración de tales anotaciones, permitiendo, en su caso, la simultánea o posterior remisión de la información de los mismos a la Administración tributaria.

Lo regulado en este Real Decreto se refiere a los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de sus formatos. Ello resulta compatible con la implantación de la factura electrónica, generando adicionalmente sinergias entre ambas normativas, que contribuirán conjuntamente a mejorar la asistencia al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, el control del fraude tributario, así como la prevención de la morosidad en transacciones comerciales.

<u>Requisitos de los programas de facturación</u>

Se regulan los requisitos que debe de tener cualquier sistema informático utilizado por quienes desarrollen actividades económicas cuando soporte los procesos de facturación de la actividad para garantizar la integridad, conservación accesibilidad y legibilidad de los registros de facturación sin alteraciones de las que no quede registro. Por factura se entenderá tanto la completa como la simplificada.

- Ámbito territorial: todo el territorio español sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, aplicándose a todos los obligados tributarios que tengan domicilio en territorio común.

- Ámbito subjetivo: se aplica a:

    - Contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, excepto los del sector público y las entidades parcialmente exentas que sólo estarán sometidas por las operaciones que generen rentas sujetas y no exentas.
    - Contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas.
    - Contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente en España.

- Entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas.
- Productores y comercializadores de sistemas informáticos de facturación.
- No se aplica a los contribuyentes en el SII.

- Ámbito objetivo:

  - Se aplica a los sistemas informáticos de facturación que utilizan los contribuyentes obligados.

  - No se aplicará a las siguientes operaciones:

    - A los contribuyentes que tributen por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA en las operaciones con expedición de recibo.
    - A los contribuyentes en recargo de equivalencia y régimen simplificado de IVA y a los que el Departamento de Gestión autoriza a no emitir factura.
    - A determinada facturación de energía eléctrica.
    - Las documentadas en facturas por operaciones realizadas a través de establecimientos permanentes en el extranjero.

- Características que deben tener los sistemas informáticos: los obligados tributarios que utilicen sistemas informáticos de facturación tienen dos opciones:

  - Que el sistema cumpla los requisitos establecidos:

    - Garantice la integridad e inalterabilidad de los registros de facturación. Si existe necesidad de corrección o anulación de los datos registrados, deberá realizarse con un registro de facturación adicional posterior, dejando inalterados los datos originales.
    - Garantice la trazabilidad de los registros que deberán estar encadenados para poder verificarse su rastro. Todos los datos deben estar fechados.
    - Garantizar la conservación legibilidad y accesibilidad, contando con un procedimiento de descarga, volcado y archivo seguro pudiéndose exportar los datos a un almacenamiento externo.
    - Contar con un registro de eventos automático.
    - El sistema deberá disociar el acceso a la información con trascendencia tributaria de otra, si existe, que sea confidencial de carácter no patrimonial.
    - Los registros de facturación de alta y de anulación deben tener unas características que se detallan en la norma.

- Deben añadir una huella o “hash” a los registros de facturación de alta y de anulación.
- Los registros de alta y de anulación deberán ser firmados electrónicamente.

- Utilizar la aplicación informática que desarrolle la Administración tributaria.

- Certificación de los sistemas informáticos: es el productor del sistema el que deberá certificar que el sistema cumple con la normativa, y lo hará mediante una declaración responsable efectuada por escrito y de modo visible, para que la pueda ver el comercializador y el usuario.

  Esa declaración responsable incluirá los datos referentes al sistema informático que permitan identificarlo, conteniendo también los datos del productor y la fecha y lugar de la firma.

- Verificación del cumplimiento de la obligación por la Administración tributaria: sujetándose a lo prevenido en la LGT, la Administración tributaria podrá personarse en el lugar donde se encuentre o se utilice el sistema, pudiendo exigir el acceso completo e inmediato a los registros de facturación y de eventos o sus copias seguras, así como descargarlo o copiarlo y consultar los datos.

  Asimismo, podrá requerir y obtener copia de los registros conservados y podrá requerir a los productores o comercializadores la información que necesite para verificar que el sistema cumple los requisitos exigidos por este Reglamento.

- Posibilidad de remisión de los registros de facturación a la Administración tributaria: los sistemas informáticos que cumplan los requisitos de este Reglamento y sean utilizados por el obligado tributario para remitir electrónicamente a la Administración tributaria de forma continuada, automática e instantánea todos los registros de facturación generados, tendrán la consideración de “Sistemas de emisión de facturas verificables” o “Sistemas VERI*FACTU”. Como se presume que estos sistemas cumplen los requisitos establecidos en esta norma, la Administración no les requerirá el copiado de los registros.

  Si se elige esta opción, tampoco tendrá la obligación de firmar electrónicamente los registros, siendo suficiente con que se calculen la huella o “hash”.
  La aplicación desarrollada por la Administración tributaria tendrá la consideración de “Sistema de emisión de facturas verificables”.

  La opción de optar por el “Sistema de emisión de facturas verificables” se realiza, simplemente, al iniciar la remisión sistemática de los registros de facturación a la sede de la AEAT. Si se ejerce esta opción, se deberá mantener, como mínimo, hasta que finalice el año natural.

- Posibilidad de remisión de información por parte del receptor de la factura: el receptor, empresario o particular, podrá informar, voluntariamente, a la Agencia tributaria de los datos contenidos en el código QR de la factura.

  En los casos en que en la factura sea “VERI*FACTU” el receptor podrá verificar si la factura ha sido remitida por el emisor a la AEAT.

Otros preceptos del Real Decreto

Se exige el cumplimiento de los requisitos de los sistemas de facturación cuando las agencias de viajes facturen sus servicios conforme a la Disposición Adicional Cuarta del Reglamento de Facturación.

Antes de 1 de julio de 2025 se desarrollará la posibilidad de integrar en el libro registro de facturas emitidas los registros de facturación remitidos a la AEAT por “Sistemas de emisión de facturas verificables”.

También los destinatarios de las facturas cuya información haya sido remitida por esos sistemas a la Sede de la AEAT podrán verificar en línea esa información y podrán descargarla para integrarla en sus libros registros.

Se modifica el Reglamento de facturación en algunos aspectos como es el de incluir en la factura, completa o simplificada, el código QR.

Se habilita al Ministerio para que pueda desarrollar, por Orden, determinados aspectos del Reglamento aprobado por este Real Decreto.

Entrada en vigor

- Los obligados tributarios que utilicen los sistemas informáticos regulados en este Reglamento deberán tenerlos adaptados antes del 1 de julio de 2025.

10. Orden HAC/1177/2024 por la que se desarrollan las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido de los sistemas de facturación electrónica

Introducción

Tiene por objeto establecer los requisitos técnicos, funcionales y de contenido que deben cumplir los sistemas y programas informáticos o electrónicos utilizados en los procesos de facturación de empresarios o profesionales, promoviendo su estandarización en concordancia con la normativa regulada en Real Decreto 1007/2023.

Uso del mismo sistema informático de facturación para varios obligados tributarios

Si un sistema informático es utilizado por varios obligados tributarios o para la facturación de varios de ellos, debe operar como si fueran sistemas independientes para cada uno. Esto incluye:

- Gestionar separadamente los registros de facturación de cada obligado tributario.
- Generar cadenas de registros de facturación independientes para cada obligado tributario.
- Funcionar de manera independiente como sistema «VERI*FACTU» para cada obligado tributario.
- Mostrar siempre de forma clara la información del obligado tributario al que corresponde la operación en curso. Además, si soporta la facturación de varios obligados, debe indicar su estado (alta, baja, etc.) con un mensaje explicativo.

Particularidades aplicables a los sistemas informáticos VERI*FACTU

Como sabes, VERI*FACTU conecta los programas de facturación con la sede electrónica de la Agencia Tributaria. De este modo, los registros de facturación se envían de forma automática a Hacienda en el momento de su emisión, permitiendo a la administración realizar un seguimiento en tiempo real de la actividad económica de las empresas.
Por esto, se presumirá que los sistemas informáticos que tengan consideración VERI*FACTU, cumplen con los requisitos y características establecidos en esta orden.

Remisión de los registros de facturación a la sede electrónica de la Administración Estatal de la Agencia Tributaria (AEAT)

Para enviar los registros de facturación a la sede electrónica de la AEAT los sistemas informáticos deberán identificarse electrónicamente ante esta mediante el uso de certificados electrónicos que sean válidos en cada momento en la sede electrónica de la Agencia.

Además, dichos certificados deberán cumplir con las condiciones establecidas en la normativa vigente en cuanto al contenido mínimo que deben incluir los certificados electrónicos cualificados y los mecanismos para verificar su vigencia y contenido en el ámbito de las Administraciones Públicas. El envío podrá ser realizado por el propio obligado tributario o por un tercero que lo represente.

Declaración responsable de los sistemas informáticos

Todos los sistemas de facturación deberán incluir una declaración responsable la cual será elaborada por los productores de estos sistemas, garantizando el cumplimiento de la normativa vigente.

La declaración responsable del sistema informático de facturación debe incluir, de manera estructurada, información esencial como el nombre y código identificador del sistema, la versión específica, los componentes de hardware y software, y una descripción de sus funcionalidades.

También debe indicar si el sistema cumple con el Reglamento y si es compatible con el uso exclusivo como VERI*FACTU. Además, debe detallar los datos de la entidad productora, como nombre, NIF, y dirección, así como la fecha y lugar de la declaración.
Igualmente, será recomendable que, a modo de anexo, se incluya otras formas de contacto del proveedor del sistema, sitios web de la entidad productora, cumplimiento de las especificaciones técnicas, así como cualquier información adicional.

La declaración responsable deberá encontrarse de cualquier manera legible dentro del propio sistema informático y cualquier ampliación del sistema con componentes de otros productores también requerirá una declaración responsable adicional.

Plazos de inicio y renuncia del sistema de facturación como VERI*FACTU

Los sistemas informáticos podrán iniciar en cualquier momento su funcionamiento como VERI*FACTU, debiendo mantenerse, al menos, hasta 31 de diciembre del mismo año.
En cuanto a la renuncia del sistema como VERI*FACTU, deberá remitirse a los registros de facturación de la AEAT la última fecha en la que el sistema deje de funcionar como tal. Dicha remisión será enviada antes de último día del año en quiera hacerse efectiva la renuncia.

Entrada en vigor

Esta orden entrará en vigor el 29 de octubre de 2024. No obstante, tanto los proveedores como los obligados tributarios deberán tener adaptados los sistemas informáticos en el mes de julio de 2025.

11. Breves comentarios al Real Decreto 254/2025, de 1 de abril, por el que se modifica el Real Decreto 1007/2023, que aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación

Ampliación del plazo de la entrada en vigor[116]

- Contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades:
    - El 1 de enero de 2026, (en lugar del fijado inicialmente a 1 julio de 2025).
- Resto de contribuyentes empresarios o profesionales con actividad económica en el IRPF:
    - Hasta el 1 de julio de 2026.
- Productores y comercializadores de los sistemas informáticos
    - Deberán ofrecer sus productos adaptados al reglamento antes del 29 de julio de 2025 (en lugar de 1 de julio como estaba previsto). Es decir se amplía el plazo a los 9 meses siguientes a la entrada en vigor de la Orden 1177/2024, que regula las especificaciones técnicas que los programas y sistemas informáticos deben adoptar para cumplir con las nuevas normas de facturación electrónica.
    - Este mismo plazo será también de aplicación en relación con los sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados con anterioridad, en lugar de la inicialmente prevista de 1 de julio de 2025.

Contribuyentes integrados en el Suministro Inmediato de Información (SII)

Se especifica que quienes estén integrados en el Suministro Inmediato de Información (SII) que, como sabes, no han de cumplir con el reglamento, también quedan exentos de cumplir las obligaciones cuando expidan la factura correspondiente a operaciones documentadas mediante facturas expedidas materialmente por el destinatario de la operación, o por tercero como consecuencia de la aplicación de disposiciones normativas de obligado cumplimiento.

[116] Ver Real Decreto-ley 15/2025 que prorroga a 2027 el plazo obligatorio de VERI*FACTU

12. Real Decreto-ley 15/2025, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes para favorecer la actividad inversora de las entidades locales y de las comunidades autónomas, y por el que se modifica el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación

Ampliación del plazo de la entrada en vigor del Reglamento VERI*FACTU[117]

- Contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades:
    - El 1 de enero de 2027.
- Resto de contribuyentes empresarios o profesionales con actividad económica en el IRPF:
    - Hasta el 1 de julio de 2027.

[117] Este Real Decreto-ley debe ser sometido a votación y convalidado, en su caso, por el Congreso de los Diputados en un plazo de 30 días.

13. Breves comentarios Real Decreto 238/2026, por el que se desarrolla el sistema de facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales y por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación

Este Reglamento tiene por objeto establecer los requisitos técnicos y de información del sistema español de factura electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales; los requisitos exigibles a las plataformas de intercambio de facturas electrónicas, entre ellos, los de interoperabilidad e interconexión mínima entre éstas; así como la regulación de los distintos estados de las facturas y, el establecimiento de determinadas obligaciones de suministro de información.

Definiciones

- **CII**: factura intersectorial que proporciona un formato estándar creado por el CEFACT de las Naciones Unidas para el intercambio de facturas electrónicas entre sistemas. A los efectos de este real decreto, se referirá a la sintaxis de los mensajes XML del CEFACT/ONU.

- **Copia fiel de la factura electrónica**: aquella factura que contenga la información de las facturas electrónicas originales que tengan correspondencia semántica equivalente y estén contemplados en la sintaxis de la solución pública de facturación electrónica.

- **Empresarios o profesionales**: a los efectos de este real decreto, se reputarán empresarios o profesionales los considerados por la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- **Factura electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales**: aquella factura expedida, transmitida y recibida en formato electrónico entre empresarios y profesionales en la que se documenten operaciones comerciales concertadas entre ellos, que reúna las características técnicas contenidas en este real decreto.

- **Plataforma privada de intercambio de facturas electrónicas**: infraestructura tecnológica que permite, al menos, el direccionamiento y transmisión directa de facturas electrónicas entre el emisor de la factura y su destinatario, que reúna los requisitos técnicos contenidos en esta norma y en sus posibles desarrollos reglamentarios.
- **Solución pública de facturación electrónica**: es el conjunto de soluciones desarrolladas y gestionadas por la Administración pública para servir como infraestructura de facturación electrónica y de emisión y recepción de facturas, de aquellos empresarios o profesionales que así lo elijan y para

servir de repositorio universal y obligatorio de todas las facturas electrónicas, proveyendo, así mismo, servicios generales de seguimiento del cobro en los términos de este real decreto y opciones de descarga ágiles para los emisores y destinatarios de las facturas y sus autorizados.

- **UBL:** Lenguaje Empresarial Universal que proporciona un estándar internacional de interoperabilidad entre sistemas que se utiliza como formato de intercambio de documentos electrónicos de diferentes tipos a lo largo de la cadena de suministro.

Obligados a emitir factura electrónica

Los empresarios y profesionales que estén obligados a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, deberán hacerlo en formato electrónico en sus operaciones comerciales B2B (de empresa a empresa), cuando el destinatario tenga en España la sede de su actividad económica, o tenga en España un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de operaciones que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.

Excepciones a la obligación de factura electrónica

Se exceptúan de la obligación de expedir, transmitir y entregar factura en formato electrónico:

- A las operaciones que se documenten a través de facturas simplificadas -salvo que se trate de facturas simplificadas cualificadas-.

- Otras excepciones que puedan establecerse por orden de la persona titular del Ministerio de Economía, Comercio y Empresa en atención al buen funcionamiento económico del sector concernido.

Sistema español de factura electrónica

El sistema estará compuesto tanto por:

- Plataformas de intercambio de facturas electrónicas de carácter privado.

- La solución pública de facturación electrónica gestionada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

La facturación electrónica podrá realizarse mediante plataformas privadas de intercambio de facturas electrónicas, mediante la solución pública de facturación electrónica o mediante la combinación de ambas vías.

Obligaciones de los sujetos intervinientes en relación con la facturación electrónica

- Los empresarios y profesionales obligados a emitir y recibir facturas electrónicas deberán hacerlo a través de la solución pública o privada.
- Cuando no hayan acordado expresamente con sus proveedores recibir sus facturas electrónicas a través de una o varias plataformas privadas de intercambio de facturas electrónicas, se entenderá que optan por la solución pública de facturación electrónica.
- Las plataformas privadas estarán obligadas a remitir una copia electrónica fiel de cada factura a la solución pública. Dichas copias quedarán marcadas claramente como tales en la solución pública de facturación electrónica.
- Cuando los empresarios y profesionales hayan decidido recibir sus facturas electrónicas, total o parcialmente, a través de una plataforma privada, deberán hacer público su punto o puntos de entrada de facturas electrónicas en todas sus comunicaciones con otros empresarios y profesionales y, en caso de tenerla, en su página web.
- Los operadores de plataformas privadas deberán poner a disposición del público un sistema de consulta abierto que permita conocer qué empresarios y profesionales utilizan su plataforma.

Interoperabilidad de formatos de factura electrónica

- Para asegurar la interoperabilidad entre las diversas plataformas de factura electrónica, se establecen estándares técnicos que permiten el intercambio fluido de facturas. Entre las sintaxis admitidas se encuentran mensajes CII, mensajes UBL de factura, mensaje EDIFACT de factura, y el mensaje Facturae, adaptándose así a los estándares globales y a las necesidades específicas de cada sector económico.
- Todas las facturas electrónicas emitidas por medio de plataformas de factura electrónica privadas deberán estar firmadas por el emisor con firma electrónica avanzada.
- Cuando la factura electrónica firmada electrónicamente se transmita desde una plataforma privada de intercambio de facturas electrónicas designada por el emisor a una plataforma privada de intercambio de facturas electrónicas diferente designada por el destinatario de la factura, la sintaxis y especificaciones técnicas de dicha factura serán las acordadas por el emisor y destinatario de la misma. En ausencia de acuerdo entre las partes, la sintaxis y especificaciones técnicas de la factura y de los mensajes de estado a utilizar serán las mismas que se requieran para la remisión de las facturas y estados a la solución pública de facturación electrónica.

- Todas las facturas electrónicas deberán identificarse con un código único, contenido en un solo campo o en una concatenación de campos de la factura, y que necesariamente incluirá el número de identificación fiscal del emisor; el número y serie de la factura y la fecha de expedición de la factura.

- Los empresarios y profesionales podrán estipular que las facturas electrónicas contengan especificaciones de información más allá del contenido mínimo regulado en el Reglamento o más allá del contenido que se exija con carácter obligatorio por cualquier otra norma; siempre que lo hayan acordado contractualmente con su proveedor.

Requisitos mínimos de interconexión y procedimiento entre plataformas privadas de intercambio de facturas electrónicas

- Los operadores de plataformas privadas de intercambio de facturas electrónicas tendrán la obligación de interconectarse con cualquier otra plataforma privada de intercambio de facturas electrónicas que forme parte del sistema español de factura electrónica cuando así lo solicite uno de sus clientes.

- Los operadores de plataformas privadas de intercambio de facturas electrónicas podrán utilizar la solución pública de facturación electrónica como medio de interconexión para el intercambio de facturas. En caso de utilizarse la solución pública de facturación electrónica para tal fin, será la plataforma privada de intercambio de facturas electrónicas designada por el receptor sobre la que recaiga la obligación de recuperar y, en caso de que sea necesario, transformar el mensaje de factura electrónica para que se ajuste a la sintaxis y especificaciones técnicas acordados por las partes en el caso de que difiera de la sintaxis y especificaciones de la solución pública de facturación electrónica, sin perjuicio de la preservación de la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

- Los operadores de plataformas privadas de intercambio de facturas electrónicas tendrán la obligación de aceptar todas las solicitudes de interconexión con cualquier otra plataforma privada de intercambio de facturas electrónicas que forme parte del sistema español de factura electrónica.

- Los clientes de los operadores de plataformas privadas de intercambio de facturas electrónicas a los que se les solicite una interconexión estarán, así mismo, obligados a aceptar que las facturas electrónicas les sean remitidas a través de dicha interconexión entre plataformas.

- Hasta que la interconexión entre plataformas esté operativa, el operador de la plataforma electrónica solicitante deberá depositar las facturas dirigidas a

la plataforma con la cual desea interconectarse en la solución pública de facturación electrónica.

- En ningún caso podrá el operador de la plataforma privada de intercambio de facturas electrónicas receptora de la solicitud de interconexión cobrar cantidad alguna a la plataforma solicitante por resolver dichas solicitudes de interconexión en los plazos establecidos. Tampoco podrá cobrar cantidad alguna a la plataforma solicitante por otros servicios de integración o gestión que pueda tener pactados con el destinatario último de la factura electrónica

<u>Obligación de información de los destinatarios sobre los estados de la factura electrónica</u>

- Los destinatarios de facturas electrónicas deberán informar al obligado a expedir la factura de los siguientes estados de la factura:
    - Aceptación o rechazo comercial de la factura y su fecha.
    - Pago efectivo completo de la factura y su fecha.
    - Adicionalmente, se podrá informar de los siguientes estados: aceptación o rechazo comercial parcial de la factura y su fecha; pago parcial de la factura, importe pagado y su fecha; y cesión de la factura a un tercero para su cobro o pago y su fecha.

- Esta información deberá remitirse en un plazo máximo de 4 días naturales, excluyendo sábados, domingos y festivos nacionales, desde la fecha del estado que se informa en cada caso.

- Los empresarios o profesionales autorizados por la AEAT o las Haciendas Forales para la emisión de documentos de cargo o abono en los que se deja constancia de la rectificación que procede efectuar en la factura inicial expedida por el proveedor y para anotar estos documentos de cargo o abono en el libro registro de facturas recibidas en lugar de anotar las facturas rectificativas emitidas por sus proveedores, deberán informar de los estados anteriores sobre la base de la factura inicial corregida por dicho cargo o abono. En estos casos, el receptor de la factura no tendrá obligación de informar de los estados de la factura rectificativa que expida el emisor.

- En aquellos casos en los que la Administración Tributaria hubiera habilitado a los empresarios o profesionales a no remitir a sus destinatarios las facturas rectificativas que emiten, estos no deberán informar de los estados en relación con dichas facturas rectificativas. Estas facturas rectificativas sí deberán ser emitidas en formato electrónico y deberá, en su caso, depositarse copia fiel de las mismas en la solución pública de facturación electrónica.

Solución pública de facturación electrónica

- La solución pública de facturación electrónica deberá estar disponible para los empresarios y profesionales obligados a emitir y recibir facturas electrónicas al menos 2 meses antes de la primera aplicación efectiva de este real decreto.

- La AEAT será el organismo de la Administración pública encargado de desarrollar y gestionar la solución pública de facturación electrónica.

- Cuando se utilice la solución pública de facturación electrónica, las facturas electrónicas deberán cumplir con los requisitos mínimos sobre el contenido definidos en el Reglamento de facturación. Además, podrá existir contenido voluntario adicional de las facturas electrónicas en la medida en que resulte posible su encaje en la sintaxis de factura electrónica admitida en la solución pública de facturación electrónica.

- En todo caso, las facturas electrónicas serán admitidas en la solución pública de facturación electrónica cuando la sintaxis empleada sea UBL y aparezcan en ella correctamente informadas las menciones correspondientes al NIF del expedidor y al NIF del destinatario de la factura.

- Las plataformas privadas de intercambio de facturas electrónicas y los demás intermediarios, cuando estén autorizados ante la AEAT para este fin por los emisores o los receptores de la facturación podrán emitir facturas y recibir las facturas dirigidas a sus clientes y representados a través de la solución pública de facturación electrónica, cuando esta sea el medio de facturación electrónica utilizado.

- La descarga de facturas emitidas podrá ser realizada tanto por el emisor como por el destinatario de las mismas, así como sus autorizados, y se referirá tanto a las facturas emitidas directamente a través de la solución pública de facturación electrónica, como a aquellas copias remitidas en cumplimiento de lo dispuesto en esta norma.

- La interoperabilidad entre la solución pública de facturación electrónica y las plataformas privadas que integran el sistema español de facturación electrónica, y entre estas últimas, en su caso, quedará asegurada por el uso, a todos los efectos, de la sintaxis de la solución pública de facturación electrónica.

- Cuando solo el emisor o el receptor de la factura utilicen la solución pública de facturación electrónica como su forma de facturación, la interconexión con la plataforma privada de intercambio de facturas electrónicas del receptor o del emisor quedará garantizada recibiendo las facturas de la solución pública de facturación electrónica o remitiendo las mismas a la solución pública de

facturación electrónica con el contenido y en la sintaxis determinada para dicha solución pública.

- Cuando se produzcan desavenencias comerciales en relación con las facturas, incluyendo el repudio de estas por parte de su destinatario, tales desavenencias afectarán solo a las relaciones entre partes, sin perjuicio de la obligación de emitir, en su caso, las facturas rectificativas que procedan.

Obligación de información del pago de la factura a la solución pública de facturación electrónica

- Es obligatoria la comunicación del pago efectivo completo de las facturas o la comunicación de su rechazo a la solución pública de facturación electrónica por parte de los empresarios, personas físicas o jurídicas y los profesionales destinatarios de las facturas electrónicas, independientemente de si se ha utilizado la solución pública de facturación electrónica o una plataforma privada de intercambio de facturas electrónicas o de si se han remitido también los estados de la factura a través de estas últimas.

- En ausencia de rechazo de la factura o de una factura rectificativa posterior, se presumirá que las facturas son aceptadas.

- El destinatario de la factura podrá autorizar a su plataforma privada de intercambio de facturas electrónicas para que realice la comunicación de pagos a la solución pública de facturación electrónica prevista en el apartado anterior, siempre que le haya proporcionado la información necesaria para ello.

- Los destinatarios de las facturas electrónicas deberán informar el pago efectivo completo de cada factura recibida y no rechazada, así como la fecha efectiva de dicho pago, mediante el uso de un servicio electrónico de comunicación de pagos que proporcionará la solución pública de facturación electrónica, en un plazo máximo de 4 días naturales desde dicha fecha efectiva del pago, excluyendo sábados, domingos y festivos nacionales.

- Asimismo, deberán informar la fecha de vencimiento del plazo de pago. Los destinatarios de las facturas podrán incluir en la comunicación de pago la información relativa a la fecha de recepción de las mercancías o de la prestación de los servicios, o bien la fecha de recepción de la factura, cuando cualquiera de estas resulte relevante.

- Los empresarios o profesionales autorizados por la AEAT o las Haciendas Forales para la emisión de documentos de cargo o abono en los que se deja constancia de la rectificación que procede efectuar en la factura inicial expedida por el proveedor y para anotar estos documentos de cargo o abono en el libro registro de facturas recibidas en lugar de anotar las facturas

rectificativas emitidas por sus proveedores, deberán informar del pago completo de la factura.

- A través de la solución pública de facturación electrónica los emisores y destinatarios de las facturas electrónicas, así como sus autorizados, podrán consultar los datos existentes sobre el pago o rechazo de las facturas obrantes en la misma.

Requisitos para operar como plataforma privada de intercambio de facturas electrónicas

Las plataformas privadas de intercambio de facturas electrónicas que formen parte del sistema español de factura electrónica deberán tener la capacidad de conectarse con la solución pública de facturación electrónica y, adicionalmente, cumplir los siguientes requisitos en este real decreto.

Acceso a la información sobre facturas electrónicas y su pago

- La AEAT, a partir de la información recibida de las facturas electrónicas, de las copias y de la información sobre el pago de las mismas en la solución pública de facturación electrónica, dará acceso a la información necesaria para el seguimiento de los plazos de pago de las facturas entre empresarios y profesionales en España, al Ministerio de Economía, Comercio y Empresa y al Ministerio de Industria y Turismo.

- La AEAT enviará a la Secretaría del Observatorio Estatal de la Morosidad Privada, durante el primer trimestre de cada año, la información necesaria para la elaboración del listado de empresas que en el año precedente hayan incumplido los plazos de pago.

Cálculo del plazo de pago de las facturas electrónicas

- La determinación del plazo de pago de cada factura se realizará de acuerdo con lo establecido en la Ley 3/2004 de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, sin perjuicio de las especialidades que puedan establecer otras leyes.

- En caso de que la factura no incluya la fecha de las operaciones que documenta, se tomará como fecha de inicio del plazo de pago la fecha de expedición de la factura.

Formulario de generación de facturas electrónicas

La AEAT desarrollará una aplicación o formulario gratuito, que, bajo determinadas condiciones y requisitos, permitirá a todos los empresarios y profesionales y, en su caso, a sus autorizados, la expedición de facturas

electrónicas, la generación de la información sobre el estado de las facturas electrónicas, incluido su pago efectivo completo, y la puesta a disposición de las contrapartes y de la Administración Pública de dicha información utilizando para ello la solución pública de facturación electrónica.

Excepciones de aplicación

Este real decreto no será de aplicación a las actividades desarrolladas por los operadores del mercado eléctrico, operadores del mercado organizado de gas y operaciones documentadas con facturación electrónica en el marco de las cámaras de compensación y liquidación de pagos.

Administraciones tributarias forales y solución pública de facturación electrónica

La solución pública de facturación electrónica para los empresarios o profesionales sometidos a la normativa tributaria de los territorios forales conforme a lo previsto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se realizará atendiendo a lo dispuesto en los mismos, estableciéndose los oportunos acuerdos entre las Haciendas Forales y la Agencia Estatal de Administración Tributaria conforme al principio de colaboración regulado en aquellos.

Cálculo del plazo de pago de las facturas en caso de haberse practicado la retención prevista en la de Ordenación de la Edificación

En relación con la posibilidad de retención por el promotor durante un año de un 5 por 100 del importe de la ejecución material de la obra para el potencial resarcimiento de los daños materiales por vicios o defectos de ejecución que afecten a elementos de terminación o acabado de las obras; a los efectos de la finalización del plazo de pago de las facturas electrónicas se entenderá que el fin del plazo se produce con el pago efectivo completo de las cantidades adeudadas excluyendo dicha retención.

Remisión de facturas electrónicas por los subcontratistas de contratos del sector público

Los subcontratistas obligados a presentar al contratista principal sus facturas electrónicas a través del Registro de Contratos del Sector Público dispondrán de un plazo máximo de 24 meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial de desarrollo de la solución pública de facturación electrónica para adaptar el cumplimiento de esta obligación al sistema de facturación electrónica regulado en esta norma.

Entrada en vigor

- Esta obligación entrará en vigor:
  - A los 12 meses de la publicación de la orden ministerial que desarrolle este real decreto para empresarios y profesionales cuya facturación anual sea superior a 8.000.000€.
  - A los 24 meses para el resto de los empresarios y profesionales.
- Para empresarios y profesionales cuya facturación anual sea superior a 8.000.000€ durante los primeros 12 meses desde la entrada en vigor de este Reglamento, las empresas que estén obligadas a emitir facturas electrónicas en sus transacciones con empresarios y profesionales deberán acompañar dichas facturas electrónicas de un documento en formato PDF que asegure su legibilidad salvo cuando el destinatario de las facturas electrónicas acepte voluntaria y expresamente recibirlas en formato original. El documento en PDF se remitirá al destinatario por cualquier medio y, en todo caso, no se remitirá a la solución pública de facturación electrónica.
- La obligación de informar sobre los estados de la factura y del pago de la misma será obligatorio para los empresarios y profesionales cuya facturación anual sea inferior a 8.000.000€, una vez transcurridos 36 meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial. Hasta dicha fecha, el suministro de información sobre los estados de factura revestirá carácter voluntario.

Real Decreto 1619/2012, por el que se aprueba el reglamento de facturación

- Se incluye en esta norma un nuevo artículo 8 bis para obligar a facturar electrónicamente cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional.
- En relación a la autenticidad e integridad de la factura electrónica cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional y sea obligatoria la expedición, transmisión y entrega de factura electrónica la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica quedará garantizada mediante los procedimientos a los que se refiere el Real Decreto 238/2026, por el que se desarrolla el sistema de facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales y por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- No obstante, cuando se utilice la solución pública de facturación electrónica, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica quedará garantizada mediante los procedimientos que la AEAT tenga establecidos para esa finalidad.

14. Proyecto de Orden por la que se regula la solución pública de facturación electrónica, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición final tercera del real decreto 238/2026, de 25 de marzo, por el que se desarrolla el sistema de facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales y por el que se modifica el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el real decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

El Real Decreto 238/2026, por que desarrolla el sistema de facturación electrónica obligatoria entre empresarios y profesionales (B2B), establecía que la obligación de facturar electrónicamente dependía de la entrada en vigor de la orden que regula la solución pública de facturación electrónica.

Según este proyecto el sistema de facturación electrónica obligatoria para empresarios y profesionales será a partir de:

- Si el volumen de operaciones excede de 8.000.000€: 1 de octubre de 2027.

- Si el volumen de operaciones no excede de 8.000.000€: 1 de octubre de 2028.

La solución pública de facturación electrónica estará disponible en la sede electrónica de la AEAT, al menos 2 meses antes, de la primera aplicación efectiva.

III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

La ganancia patrimonial derivada de la donación de la vivienda habitual por mayores de 65 años está exenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Se plantea si la ganancia patrimonial que se genera con motivo de la donación del pleno dominio de la vivienda habitual por un matrimonio mayor de 65 años, a favor de sus hijos, está exenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

De acuerdo con la normativa del IRPF, están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años.

El Centro Directivo concluye que la donación de un inmueble constituye una transmisión lucrativa que genera, para los donantes, una alteración patrimonial, calculada por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, determinados conforme a las reglas del IRPF y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No obstante, señala que, cuando la vivienda transmitida tenga la consideración de vivienda habitual y los transmitentes sean mayores de 65 años, la ganancia patrimonial derivada de la donación estará exenta del IRPF, siempre que se cumplan los requisitos regulados en la normativa del Impuesto para considerar el inmueble como vivienda habitual de los donantes.

DGT V1261-25, de 9 de julio de 2025

Obligación de presentar el Impuesto sobre Sucesiones mientras no se acepta la herencia

Un heredero único no dispone de la liquidez para hacer frente al pago del Impuesto sobre Sucesiones, por lo que de momento no va a aceptar la herencia.

La Dirección General de Tributos interpreta que, mientras no se acepte una herencia, no se produce jurídicamente la adquisición hereditaria y, por consiguiente, no existe la obligación de presentar el impuesto ni comienza a computar el plazo de prescripción. La permanencia de la herencia en situación de yacente, durante más de cuatro años, no determina la prescripción del impuesto.

Una vez producida la aceptación, sus efectos se retrotraen al momento del fallecimiento, lo que puede dar lugar a la presentación extemporánea del impuesto y a la imposición de los recargos, intereses o sanciones que, en su caso, procedan.

DGT V1744-25, de 24 de septiembre de 2025

Las remuneraciones por funciones de dirección percibidas por las filiales en el año de constitución de una holding no contaminan el cómputo por funciones directivas como principal fuente de renta en el Impuesto sobre el Patrimonio

De acuerdo con lo establecido en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), se encontrarán exentas las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurran ciertas condiciones, entre ellas, que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

La cuestión que se plantea en este caso es si, en el ejercicio en que se constituye una sociedad holding, lo percibido por el socio-administrador por ejercer funciones de dirección en las sociedades preexistentes (antes de la constitución del holding) debe tenerse en cuenta cómputo del nivel de remuneraciones por funciones directivas a efectos de cumplir con los requisitos de exención de las participaciones en el IP.

El Centro directivo concluye que, a los efectos exclusivos de la exención en el IP, se excluirán del cómputo del nivel de remuneraciones por funciones directivas en la holding, las percibidas con anterioridad en las participadas con las que se ha realizado la operación.

Por tanto, siempre que lo percibido desde la sociedad holding por ejercer funciones de dirección supere el 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal del administrador, sin computar en dicho cálculo lo percibido de las filiales, y siempre que se cumplan con el resto de requisitos, las participaciones estarán exentas en el IP.

DGT V0145-26, de 27 de enero de 2026

Reserva de nivelación en el Impuesto sobre Sociedades: ¿opción o derecho?

La decisión de aplicar la reserva de nivelación no es una opción tributaria del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria, sino que supone el ejercicio de un derecho autónomo del contribuyente, aunque la presentación de esa autoliquidación se produzca fuera del plazo reglamentario, debe entenderse que está ejercitando válidamente ese derecho.

La calificación jurídica como derecho de la aplicación de la reserva de nivelación y que, en definitiva, conlleva la imposibilidad de constreñir su ejercicio al período reglamentario de declaración ya ha sido acogida por otros Tribunales

Económico-Administrativos Regionales además del TEAR de Galicia cuya resolución aquí es objeto de recurso.

Así, a modo de ejemplo, cabe citar la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 21/05/2024; la resolución del TEAR de Castilla y León de 28/06/2024 y la resolución del TEAR de Baleares de 01/10/2024.

TEAC, Resolución 6913/2025 de 18 de diciembre de 2025

Los no residentes pueden aplicar el límite conjunto IRPF-Patrimonio

Se analiza si los contribuyentes no residentes del Impuesto sobre el Patrimonio, sujetos al impuesto por obligación real, pueden aplicar el límite conjunto de los impuestos sobre la Renta y Patrimonio, que impide que la suma de las cuotas de dichos impuestos supere el 60 por 100 de la base imponible del IRPF.

El Tribunal Supremo ya analizó esta cuestión en sentencias de 29 de octubre de 2025 y de 3 de noviembre de 2025, interpretando que los no residentes sí pueden aplicar el mencionado límite.

En esta Resolución, el Tribunal administrativo aplica la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, interpretando que el elemento de la residencia habitual, según sea en España o fuera de ella, no justifica un trato diferenciado y, en consecuencia, los contribuyentes no residentes en España podrán aplicar el límite señalado.

TEAC, Resolución 713/2025 de 27 de enero de 2026

Importe embargable del saldo de una cuenta bancaria en la que, además de abonarse el sueldo, salario o pensión se ingresan otras cantidades que sí son embargables

De acuerdo con lo establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil, los sueldos, salarios, pensiones o ingresos equivalentes son inembargables hasta el importe del salario mínimo interprofesional. Cuando se superan esos límites, el exceso puede ser embargado conforme a una escala progresiva de porcentajes (del 30% al 90%), que aumenta en función de la cuantía percibida.

La cuestión a determinar es el importe embargable de una cuenta bancaria donde se ingresan sueldos, salarios o pensiones -parcialmente inembargables-, junto con otras cantidades que sí pueden ser embargadas.

El Tribunal distingue dos situaciones. Por un lado, si se puede acreditar, tras un análisis detallado de los movimientos de la cuenta, que el saldo en el momento del embargo procede exclusivamente de ingresos embargables -como pueden

ser ayudas familiares u otros ingresos distintos del salario o pensión protegidos, entonces todo el saldo será embargable.

Por otro lado, cuando del análisis detallado de los movimientos no se pueda determinar el origen de los fondos existentes en el momento del embargo, a efectos de aplicar los límites previstos en la LEC, se entenderá que las cantidades gastadas corresponden en primer lugar al sueldo, salario o pensión inembargable. En consecuencia, el cálculo de la parte inembargable se realizará tomando como referencia el importe de dichos ingresos en el momento de su abono en la cuenta, con independencia de que, en la fecha del embargo, hayan sido consumidos total o parcialmente. Determinada la cuantía embargable del sueldo, salario o pensión, esta se aplicará sobre el saldo existente en la cuenta en ese momento, procediéndose al embargo total o parcial del mismo, según corresponda.

TEAC, Resolución 4803/2024, de 30 de abril de 2026

Se puede aplicar una amortización menor del 3 por 100, en el IRPF, cuando se vendan inmuebles que hayan estado alquilados a efectos de minorar su valor de adquisición

El Reglamento del Impuesto sobre la renta establece que, para determinar la ganancia patrimonial en la venta de un inmueble que ha estado alquilado, el valor de adquisición se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

Lo que tienen que enjuiciar el Tribunal en si en los supuestos de transmisión de inmuebles arrendados por un sujeto pasivo que no ejerce actividades empresariales o profesionales, el valor de adquisición solo puede deducirse en la cantidad destinada a la amortización del inmueble cifrada en un tipo fijo mínimo y máximo del 3 por 100 o, por el contrario, puede aplicarse cualquier otro tipo inferior siempre que no exceda del 3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

El Tribunal interpreta que si el contribuyente calculó la amortización conforme a lo previsto en la Orden Ministerial 27 de marzo de 1998 -en caso de inmuebles 68 años- cuando en un momento posterior proceda a su transmisión, no tendrá que aplicar la amortización máxima del 3 por 100 sobre el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral y sí podrá aplicar, para determinar el valor de adquisición de inmueble, otra inferior que encaje en el concepto de amortización mínima que regula la norma del IRPF.

Sentencia del Tribunal Supremo 1502/2025, de 20 de noviembre de 2025

Momento en el que se devenga el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se instituyen a herederos mediante testamento ológrafo

Se examina cuál es el momento en que se produce el devengo del Impuesto sobre Sucesiones, cuando la institución de heredero se realiza mediante testamento ológrafo y, en concreto, si su protocolización resulta determinante para fijar el inicio del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria.

Tras el fallecimiento del causante en 2010, que había otorgado testamento abierto a favor de sus sobrinos, la autoliquidación del impuesto no fue presentada por los mismos y, en el marco de un procedimiento inspector, alegaron la existencia de un testamento ológrafo otorgado por el fallecido con posterioridad al testamento abierto, que designaba finalmente heredera a la cuñada, el cual fue protocolizado en 2015. La heredera presentó autoliquidación en 2016 considerando prescrito el impuesto. No obstante, la Administración fijó el devengo en la fecha de protocolización, al considerar que la adquisición mortis causa no se produjo válidamente hasta ese momento.

El Alto Tribunal concluye que, cuando la institución de heredero se realice mediante testamento ológrafo y su protocolización no adquiera carácter contencioso, el devengo del Impuesto sobre Sucesiones se produce el día del fallecimiento del causante o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente. Por tanto, desde ese momento se inicia el plazo de seis meses para presentar la declaración o autoliquidación y, una vez transcurrido dicho plazo, comienza el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción para que la Administración pueda determinar la deuda tributaria mediante liquidación.

Sentencia del Tribunal Supremo 88/2026, de 22 de enero de 2026

Consideración del arrendamiento de inmuebles como actividad económica cuando se utilicen medios personales compartidos con entidades del grupo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El caso se centra en determinar si para aplicar la reducción del 95 por 100 regulada en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la donación de participaciones de una empresa familiar, puede entenderse cumplido el requisito de contar con un empleado a jornada completa —exigido para que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica— cuando dicho empleado pertenece a otra sociedad del mismo grupo.

En concreto, la Administración consideró que una filial del grupo, dedicada al arrendamiento de fincas rústicas, no tenía trabajador propio y, por tanto, sus

participaciones no podían considerarse afectas a la actividad económica a efectos de la exención regulada en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que se suprimía la reducción en el ISD.

El Alto Tribunal concluye que se puede aplicar la exención, y por tanto la reducción, cuando se utilicen medios personales compartidos con otras entidades del grupo, siempre que exista una verdadera integración económica y funcional entre ellas.

Sentencia del Tribunal Supremo 167/2026, de 17 de febrero de 2026

IV. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

Junio 2026

L	M	X	J	V	S	D
1	2	3	4	5	6	7
8	9	10	11	12	13	14
15	16	17	18	19	20	21
22	23	24	25	26	27	28
29	30					

- **Hasta el 1 de junio y desde el 1 de junio al 30 de junio**

  - IVA
  - Impuestos Medioambientales
  - Declaración informativa mensual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de cualquier tipo de tarjetas y mediante pagos asociados a números de teléfono móvil
  - Declaración informativa mensual de cuentas en toda clase de instituciones financieras y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras
  - Declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua
  - Declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses (FATCA)

- **Hasta el 12 de junio**

  - INTRASTAT - Estadística Comercio Intracomunitario

- **Hasta el 22 de junio**

  - Renta y Sociedades
  - IVA
  - Impuesto sobre las Primas de Seguros
  - Impuestos Especiales de Fabricación
  - Impuesto Especial sobre la Electricidad
  - Impuestos Medioambientales
  - Impuesto sobre las Transacciones Financieras

- **Hasta el 25 de junio**

    - Renta y Sociedades

- **Hasta el 30 de junio**

    - Renta y Patrimonio
    - Sociedades
    - IVA
    - Impuestos Medioambientales
    - Declaración informativa mensual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de cualquier tipo de tarjetas y mediante pagos asociados a números de teléfono móvil
    - Declaración informativa mensual de cuentas en toda clase de instituciones financieras y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras
    - Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del régimen económico y fiscal de Canarias y otras ayudas de estado por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente
    - Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen fiscal especial de las Illes Balears por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente