

JUNIO 2022

E

**economistas**  
Consejo General  
SERVICIO DE ESTUDIOS

# DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2021

**economistas**  
Consejo General  
REAF **asesores fiscales**



SOCIEDADES 2021







1.	INTRODUCCIÓN .....	05
2.	EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN NÚMEROS .....	07
3.	NOVEDADES 2021 .....	17
4.	ALGUNOS ASPECTOS A TENER EN CUENTA .....	29
	31	Residencia y domicilio fiscal
	31	Inscripción en el Registro Mercantil
	32	Contribuyentes
	33	Índice de entidades
	34	Transformación jurídica de la sociedad
	34	Obligaciones contables
	36	Periodo impositivo
	37	Exenciones
	38	Aplazamiento o fraccionamientos de la deuda tributaria
	38	Consecuencias de la falta de presentación de la declaración en periodo voluntario
	39	Importe neto de la cifra de negocios
	41	Beneficio operativo
	41	Mantenimiento de plantilla
	42	Arrendamiento de inmuebles
	44	Entidad patrimonial
	45	Imputación temporal de gastos e ingresos
	47	Casos especiales de imputación
	52	Valoración especial de determinadas operaciones
	54	Operaciones vinculadas
	56	Amortizaciones
	61	Deterioros fiscalmente deducibles y régimen de la reversión
	64	Pérdidas por transmisión de participaciones significativas
	64	Provisiones para gastos
	66	Gastos con límite o no deducibles
	72	Exención para evitar la doble imposición interna e internacional
	74	Reservas de capitalización y de nivelación
	77	Diferencias permanentes o temporarias
	80	Bases imponibles negativas
	83	Tipos de gravamen
	84	Deducciones en la cuota
	92	Regímenes especiales



# DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2021

5

Índice

5.	INFORMACIÓN FISCAL A INCLUIR EN LA MEMORIA .....	107
6.	GESTIÓN DEL IMPUESTO .....	111
	113 Novedades	
	113 Modelos de declaración	
	114 Forma de presentación	
	114 Documentos a incorporar junto con la declaración	
	116 Plazo y presentación	
7.	NOVEDADES 2022 .....	119



## 1. INTRODUCCIÓN

Antes de que comience el plazo habitual para autoliquidar el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente de 2021, el próximo 1 de julio, el Servicio de Estudios del REAF, como otros años, elabora un trabajo cuya principal finalidad es ayudar a los profesionales de la asesoría fiscal a realizar esta labor, resaltando las novedades normativas que se deben aplicar en el ejercicio, y poniendo el foco en los criterios de la doctrina y de la jurisprudencia más recientes y, en general, en aquellos aspectos que se pueden considerar relevantes porque son de inexcusable revisión o porque pueden tener trascendencia en futuras declaraciones. Asimismo, se ponen de manifiesto los aspectos relativos a la gestión del impuesto y los pequeños cambios que se producen en el modelo.

Por un lado, en esta declaración de 2021 conviene chequear determinadas situaciones a las que debemos prestar especial atención. Por ejemplo, es el último ejercicio en el que habrá que cancelar –efectuando un ajuste positivo– el saldo que aún tengamos pendiente de sumar a la base por la reserva de nivelación dotada en 2016, al cumplirse el plazo de 5 años desde la reducción y, desde luego, el saldo de la reducción practicada por esta reserva en 2016 o posteriores deberá adicionarse a la base de 2021 si esta fuera negativa, hasta dejarla a cero; ya se podrá disponer de los saldos de las reservas de capitalización y de nivelación dotadas en 2016, y así, la Junta General que se celebre en 2022, podrá acordar el reparto de esos importes como dividendos a los socios.

No podemos perder de vista si en el período impositivo iniciado en 2021 vamos a tener que tributar por la cancelación de las deudas civiles anteriores a 2017 y no pagadas. Recordamos que el Código Civil, tras su modificación en 2015, rebajó, con carácter general, de 15 a 5 años la prescripción de las deudas civiles.

Dado que 2021, para algunas empresas, todavía fue un año marcado por situación sanitaria que derivó en una menor actividad, es conveniente prestar especial atención a posibles incumplimientos de los requisitos vinculados a algunos beneficios fiscales como el mantenimiento de empleo. Así ocurre con la libertad de amortización que pueden aplicar las empresas de reducida dimensión, la deducción por contratar a trabajadores con discapacidad o la monetización de los gastos de I+D. Si en 2021 hemos incumplido el requisito de mantenimiento de empleo, en la autoliquidación que ahora presentamos, habrá que adicionar, a la cuota del ejercicio, la cuota dejada de ingresar junto con los intereses de demora que correspondan.

También es posible que algunos contribuyentes, si tuvieron problemas de liquidez en 2020 o 2021, hayan renegociado contratos de arrendamiento financiero, por lo que deben analizar si se cumple el requisito de que la parte de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien, en cómputo anual, sigue siendo constante o creciente. De no ser así, por ejemplo, porque se ha pactado con la entidad de leasing un alargamiento de la duración del contrato a cambio de reducir las cuotas, tendremos que sumar en esta declaración la cuota dejada de ingresar en ejercicios anteriores más los intereses de demora.

En cuanto a novedades, se han aprobado pocas normas, siendo quizás la más relevante que, en general, la exención aplicable a dividendos y a plusvalías por transmisión de participaciones en filiales se aplica en su 95% solamente, y que dicha exención se deja de aplicar –si bien existe norma transitoria– a participaciones que no alcanzando el 5% tengan un valor de adquisición de 20.000.000 de euros. Otras novedades afectan a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, al sector de la automoción, con medidas relacionadas con la innovación tecnológica y la libertad de amortización, y otras que solo afectan a las empresas de reducida dimensión, como es la disminución del plazo de seis a tres meses que ha de transcurrir desde el vencimiento de la obligación hasta el devengo del impuesto para poder



deducir el gasto por deterioro de créditos. Asimismo, destacamos la ampliación de plazos para materializar la Reserva para Inversiones en Canarias y la prórroga de los beneficios fiscales de la Zona Especial Canaria hasta 2023, así como la incorporación al Impuesto de las normas sobre asimetrías híbridas.

Como en el trabajo de años anteriores, además de novedades normativas y gestoras, dedicamos un apartado a recoger la recaudación y otros datos del impuesto. En cuanto a la evolución de la recaudación por los impuestos gestionados por la AEAT en 2021, hay que destacar especialmente el buen comportamiento del Impuesto sobre Sociedades, no ya por el incremento respecto a 2020 –que era de esperar– sino porque ha recaudado un 12 por 100 más que en 2019, el año previo a la pandemia. También analizamos el perfil de los contribuyentes de este impuesto, las declaraciones presentadas y la recaudación por Comunidades Autónomas, relativizando los ratios de tipo efectivo sobre resultado contable y sobre base imponible, e incluyendo una comparativa de los tipos nominales que se aplican en los países de la OCDE.

Para terminar, quiero agradecer al Presidente, al Consejo Directivo del REAF y, por su puesto, a nuestro Servicio de Estudios, su esfuerzo y rigor para sacar adelante, todos los años, herramientas de tanta utilidad como es este documento y, desde luego, animo a los miembros del REAF a realizar este último esfuerzo, que supone la campaña del Impuesto sobre Sociedades –junto con lo relativo al depósito de las cuentas anuales–, cuando ya se acercan unos días de vacaciones muy merecidas.

Valentín Pich Rosell

PRESIDENTE DEL CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA

economistas

Consejo General

REAF asesores fiscales

5

# DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2021

EL IMPUESTO  
SOBRE SOCIEDADES  
EN NÚMEROS

SOCIEDADES 2021







## 2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN NÚMEROS

Cuadro N° 1 · Recaudación total del Estado (millones de euros)

	2007	2017	2018	2019	2020	2021	Δ21-07	Δ21-19	Δ21-20
Impuesto sobre la Renta	72.614	77.038	82.859	86.892	87.972	94.546	30,20%	8,81%	7,47%
Impuesto sobre Sociedades	<b>44.823</b>	<b>23.143</b>	<b>24.838</b>	<b>23.733</b>	<b>15.858</b>	<b>26.627</b>	<b>-40,60%</b>	<b>12,19%</b>	<b>67,91%</b>
IRNR	2.427	2.274	2.665	2.369	1.511	1.828	-24,69%	-22,84%	20,96%
Otros Ingresos	1.104	1.999	2.072	1.059	1.560	1.582	43,30%	49,39%	1,41%
<b>Total Impuestos Directos</b>	<b>120.969</b>	<b>104.454</b>	<b>112.433</b>	<b>114.053</b>	<b>106.901</b>	<b>124.583</b>	<b>2,99%</b>	<b>9,23%</b>	<b>16,54%</b>
Impuesto sobre el Valor Añadido	55.851	63.647	70.177	71.538	63.337	72.498	29,81%	1,34%	14,46%
Impuestos Especiales	19.786	20.308	20.528	21.380	18.790	19.729	-0,29%	-7,72%	5,00%
Otros Ingresos	3.223	3.563	3.573	3.672	3.318	4.587	42,32%	24,92%	38,25%
<b>Total Impuestos Indirectos</b>	<b>78.860</b>	<b>87.518</b>	<b>94.278</b>	<b>96.590</b>	<b>85.445</b>	<b>96.814</b>	<b>22,77%</b>	<b>0,23%</b>	<b>13,31%</b>
Otros	14.416	1.978	1.973	2.164	1.705	1.989	-86,20%	-8,09%	16,66%
<b>TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS</b>	<b>214.245</b>	<b>193.950</b>	<b>208.684</b>	<b>212.807</b>	<b>194.050</b>	<b>223.386</b>	<b>4,27%</b>	<b>4,97%</b>	<b>15,12%</b>

Fuente: AEAT y elaboración propia

### Evolución de la recaudación del Estado

Como vemos en el **CUADRO N° 1**, en 2021 la recaudación del Impuesto sobre Sociedades venía incrementándose poco a poco desde 2014, se estancó en 2019 y, como era de esperar, descendió abruptamente en 2020 con motivo de la COVID-19, si bien se ha incrementado en 2021 respecto a 2020 en casi un 68%. Lo más relevante no es que en 2021 se haya superado la recaudación de 2020 con creces, sino que ha recaudado un 12,19 por 100 más que en 2019. Sin duda esto tiene mucho que ver con el aumento de los beneficios de las empresas el pasado año y, en especial, con el fuerte incremento que tuvieron las grandes empresas.

El importe total de los tributos recaudados por el Estado se incrementó un 15,12 por 100 en 2021 respecto a 2020, subiendo la recaudación de todos los impuestos, por un lado, por el incremento de actividad debido a la mejora de las condiciones sanitarias y, por otro, por la inflación interanual del 6,5 por 100. Respecto a 2019, el incremento fue casi del 5 por 100.

En cuanto al impacto de las modificaciones normativas de 2021, según el Informe Anual de Recaudación Tributaria de ese ejercicio, las que mayor impacto tuvieron fueron las relacionadas con el precio de la electricidad, un total de reducción de ingresos de 1.605 millones de euros. Las primeras medidas se aprobaron



a finales de junio y supusieron la rebaja del tipo del IVA (del 21% al 10%), aplicable al consumo de electricidad en los contratos cuya potencia contratada fuera inferior a 10 kW –que supuso una pérdida de ingresos de 509 millones– y la supresión del tercer trimestre del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica –disminución de recaudación de 760 millones–. Posteriormente, a mediados de septiembre, se ampliaron las medidas añadiendo la rebaja del tipo (del 5,11% al 0,5%) en el Impuesto Especial sobre la Electricidad y extendiendo la supresión del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica al cuarto trimestre (esta última medida ya sin efecto en 2021 dado que ese trimestre se hubiese ingresado en febrero de 2022). El impacto de la rebaja del tipo en el Impuesto Especial sobre la Electricidad se cifra en 336 millones por los consumos entre el 15 de septiembre y el último día de noviembre, que es el periodo contabilizado en los ingresos de 2021.

Por lo que se refiere al IVA, el incremento de recaudación sobre el ejercicio anterior de más del 14% se debe a diversos factores como el mayor consumo al salir de la pandemia y el aumento del IPC, en sentido positivo y, en sentido contrario, la ya comentada rebaja del tipo que se aplica al consumo doméstico de electricidad.

La evolución de los Impuestos Especiales con un incremento del 5% de 2021 sobre 2020, demuestra que todavía no han recuperado la recaudación de 2019, lo cual puede explicarse porque las restricciones a la movilidad y en la hostelería han lastrado los consumos de hidrocarburos, tabaco y alcohol.

Acabamos de conocer la evolución de la recaudación del primer cuatrimestre de 2022, que se incrementa en un 15,6% respecto al primer cuatrimestre de 2021, pudiendo atribuir este hecho al aumento del empleo, de los salarios y a la inflación.

Un dato a reseñar es el lastre que supone para la recaudación las medidas tomadas para intentar mitigar los efectos de la subida de la electricidad –2.233 millones de euros en el cuatrimestre–.

Respecto al Impuesto sobre Sociedades, aunque se mantiene casi constante el importe de lo recaudado por el primer pago fraccionado de 2022 con respecto a 2021, la AEAT expresa que, en términos homogéneos –en 2022 se produjo un ingreso extraordinario por la fusión de un grupo fiscal– se incrementan en un 18%.

Finalmente, en el IVA, aunque crecen sus ingresos, parece que presenta signos de ralentización del consumo.

## Perfil de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades

Como vemos en el **CUADRO Nº 2** de la página siguiente, cerca del 65% de las declaraciones presentadas tienen bases imponibles negativas o de cero euros, estando inactivas 390.683 entidades en 2019, casi una cuarta parte del censo.

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



Cuadro Nº 2. Distribución de declarantes por situación económica. 2019

Tramos de ingresos (Miles de euros)	Inactivas		Con pérdidas (*)		B. Imponible <= 0		B. Imponible > 0	
	Número	Distribución	Número	Distribución	Número	Distribución	Número	Distribución
<6	390.683	100	182.040	34,02%	489.707	46,05%	10.750	1,84%
6-60	0	0	139.601	26,09%	204.206	19,20%	91.429	15,66%
60 - 150	0	0	84.153	15,73%	137.323	12,91%	104.543	17,90%
150 - 300	0	0	51.919	9,70%	90.548	8,51%	96.052	16,45%
300 - 600	0	0	34.584	6,46%	63.287	5,95%	92.359	15,82%
600 - 1.500	0	0	23.468	4,39%	43.851	4,12%	89.983	15,41%
1.500 - 6.000	0	0	13.356	2,50%	24.264	2,28%	69.225	11,86%
6.000 - 12.000	0	0	2.701	0,50%	4.747	0,45%	13.324	2,28%
12.000 - 30.000	0	0	1.814	0,34%	3.241	0,30%	9.261	1,59%
30.000 - 45.000	0	0	430	0,08%	725	0,07%	2.281	0,39%
45.000 - 60.000	0	0	253	0,05%	420	0,04%	1.109	0,19%
60.000 - 90.000	0	0	237	0,04%	375	0,04%	1.230	0,21%
90.000 - 180.000	0	0	230	0,04%	383	0,04%	1.222	0,21%
>180.000	0	0	244	0,05%	390	0,04%	1.115	0,19%
<b>TOTALES</b>	<b>390.683</b>	<b>100</b>	<b>535.030</b>	<b>100,00%</b>	<b>1.063.467</b>	<b>100,00%</b>	<b>583.883</b>	<b>100,00%</b>
<b>Nº DE DECLARACIONES PRESENTADAS: 1.647.349</b>								
%	23,72%		32,48%		64,56%		35,44%	

Unidades: importes en millones de euros

(\*) Resultado contable &lt;0

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

Cuadro nº 3 · Declaraciones y cuota líquida por CCAA (miles de €)

Comunidad	Nº Empresas	% sobre total	C. Líquida	% sobre total
Andalucía	268.196	16,32%	2.193.887	7,21%
Aragón	48.330	2,94%	778.409	2,56%
P. Asturias	27.193	1,65%	308.433	1,01%
Canarias	62.970	3,83%	546.775	1,80%
Cantabria	16.576	1,01%	180.632	0,59%
Castilla-La Mancha	64.073	3,90%	533.000	1,75%
Castilla y León	72.725	4,43%	751.356	2,47%
Cataluña	328.658	20,00%	6.427.406	21,13%
Extremadura	26.677	1,62%	216.869	0,71%
Galicia	95.833	5,83%	1.324.077	4,35%
Islas Baleares	51.358	3,13%	784.994	2,58%
Madrid	335.652	20,42%	13.474.164	44,29%
Región de Murcia	50.585	3,08%	588.084	1,93%
La Rioja	11.295	0,69%	169.438	0,56%
C. Valenciana	183.260	11,15%	2.143.605	7,05%
<b>TOTAL</b>	<b>1.643.381</b>	<b>100,00%</b>	<b>30.421.129</b>	<b>100,00%</b>

Fuente: estadística de cuentas anuales no consolidadas del IS por CCAA 2019 y elaboración propia



Cuadro nº 4 · Comparativas ingresos IS por delegaciones Especiales (miles de €)

Comunidad	Ingresos 2021	Ingresos 2020	Ingresos 2019	Δ21-20	Δ20-19	Δ21-19
Andalucía	2.321.863	1.804.050	1.895.563	28,70%	-4,83%	22,49%
Aragón	666.810	662.480	694.544	0,65%	-4,62%	-3,99%
P. Asturias	279.229	140.027	242.865	99,41%	-42,34%	14,97%
Baleares	510.588	415.605	773.065	22,85%	-46,24%	-33,95%
Canarias	274.342	319.214	531.436	-14,06%	-39,93%	-48,38%
Cantabria	323.202	196.348	-434.769	64,61%		
Castilla-La Mancha	480.438	435.576	446.192	10,30%	-2,38%	7,68%
Castilla y León	879.431	588.029	630.324	49,56%	-6,71%	39,52%
Cataluña	5.818.136	3.128.764	5.101.098	85,96%	-38,66%	14,06%
Extremadura	203.302	194.693	184.560	4,42%	5,49%	10,15%
Galicia	1.373.439	818.656	1.481.849	67,77%	-44,75%	-7,32%
Madrid	10.390.894	5.232.833	9.255.066	98,57%	-43,46%	12,27%
Región de Murcia	603.441	564.165	579.719	6,96%	-2,68%	4,09%
La Rioja	148.282	123.452	155.016	20,11%	-20,36%	-4,34%
Comunidad Valenciana	2.193.581	1.836.344	1.982.011	19,45%	-7,35%	10,67%
Servicios Centrales	811	824	1.032	-1,58%	-20,16%	-21,41%
<b>TOTAL AÑO</b>	<b>26.467.789</b>	<b>16.461.060</b>	<b>23.519.571</b>	<b>60,79%</b>	<b>-30,01%</b>	<b>12,54%</b>

Fuente: Informe de Recaudación tributaria 2021. AEAT. Ingresos por Delegaciones, sin tener en cuenta territorios forales, Ceuta y Melilla

## El impuesto por Comunidades Autónomas

A la vista del **CUADRO Nº 3** nos damos cuenta de que en Madrid y Cataluña, con el 20% de los contribuyentes por este impuesto en territorio común, suman cuotas líquidas muy diferentes: 13.474 y 6.427 millones de euros, respectivamente, lo que supone más del 65% de la suma de cuotas líquidas.

Las únicas CCAA con porcentaje recaudado mayor que el porcentaje de empresas en ellas radicadas sobre el total de territorio común son Madrid, que recauda el 44,29% del total con solo el 20,42% de empresas, y Cataluña, que recauda el 21,13% del total con el 20% de las empresas. En esta última CCAA el porcentaje de recaudación y empresas va casi a la par. Entendemos que la principal causa de la relación entre recaudación y el número de empresas se debe al tamaño de las mismas.

Según el **CUADRO Nº 4**, en el que comparamos la recaudación en cada Delegación Especial en 2021, 2020 y 2019, vemos que el descenso de recaudación en el año de la pandemia es generalizado, siendo en bastantes territorios de en torno al 40%. Naturalmente, la recuperación en 2021 respecto a 2020 es espectacular, llegando en algunos casos, como en Asturias y Madrid a casi duplicarse la recaudación.

Si se compara 2021 con 2019, el año anterior a la pandemia, en general se incrementa notablemente la recaudación, si bien algunas Comunidades, como las que tienen un sector turístico predominante —es el caso de Baleares y Canarias— todavía no han recuperado, ni de lejos, la recaudación.



Cuadro nº 5. Impuesto sobre Sociedades. Liquidación. Desglose por tipo de empresas (millones de euros, salvo indicación)

	2020 (p)	2020 grupos	2020 no grupos
<b>TOTAL</b>			
<b>Resultado contable positivo</b>	<b>203.615</b>	<b>115.785</b>	<b>87.831</b>
Ajustes al Resultado contable	-85.548	-75.783	-9.765
Impuesto sobre Sociedades	24.630	10.265	14.365
Exención por doble imposición (1)	-138.453	-103.578	-34.875
Provisiones por deterioro	13.182	11.013	-2.169
Otros	15.094	6.517	-8.577
Ajustes por consolidación	-8.596	-8.596	
Compensación de bases negativas de períodos anteriores	-11.428	-2.382	-9.046
Bases a tipos 0% y 1%	-7.425		-7.425
<b>Base imponible positiva</b>	<b>90.618</b>	<b>29.024</b>	<b>61.594</b>
<i>Tipo íntegro (%)</i>	24,71	25,28	24,45
Cuota íntegra	22.396	7.336	15.060
Deducciones	-2.757	-1.662	-1.095
Por doble imposición	-742	-524	-217
Otras	-2.016	-1.138	-878
<b>Cuota líquida positiva</b>	<b>19.638</b>	<b>5.674</b>	<b>13.964</b>
<i>Tipo efectivo sobre BI (%)</i>	21,67	19,55	22,67
<i>Tipo efectivo sobre RC&gt;0 (%)</i>	9,64	4,90	15,90
Pagos fraccionados devengados	16.702	7.256	9.446
Retenciones y pagos a cuenta	3.319	477	2.842
<b>Cuota diferencial devengada</b>	<b>-383</b>	<b>-2.060</b>	<b>1.677</b>
Cuota diferencial positiva	5.953	876	5.077
Devoluciones	-6.336	-2.936	-3.400

(p) Datos provisionales

(1) Incluye el ajuste del Régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros.

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria (año 2020) y elaboración propia

## Tipos efectivos

En el análisis del impuesto de 2020 que se refleja en el **CUADRO Nº 5**, si bien se refleja un tipo efectivo sobre el resultado contable de 4,90% para los grupos y del 15,90% para entidades no integradas en grupos fiscales, creemos que esos porcentajes no significan gran cosa porque, en todo caso, para que fueran representativos habría que depurar el resultado contable con los ajustes inevitables como son la suma del propio impuesto –que forma parte de la base imponible–, restándole cuantías tan importantes como los dividendos y plusvalías exentos –que no es un incentivo sino un ajuste técnico para evitar doble imposición– o la compensación de bases imponibles negativas que, además, está limitada para entidades y grupos de tamaño medio y grande.



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

Cuadro Nº 6 · (año 2021) (%)

CORPORATE INCOME TAX RATE	CENTRAL GOVERNMENT	CENTRAL GOVERNMENT			SUB-CENTRAL GOVERNMENT CORPORATE INCOME TAX RATE	COMBINED CORPORATE INCOME TAX RATE
		Corporate income tax rate	Corporate income tax rate exclusive of surtax	Corporate income tax rate less deductions for sub-national taxes		
Australia		30,00	..	30,00	..	30,00
Austria		25,00	..	25,00	..	25,00
Belgium		25,00	25,00	25,00	..	25,00
Canada		15,00	..	15,00	11,15	26,15
Chile		10,00	..	10,00	..	10,00
Colombia		31,00	31,00			31,00
Costa Rica		30,00		30,00		30,00
Czech Republic		19,00	..	19,00	..	19,00
Denmark		22,00	..	22,00	..	22,00
Estonia		20,00	..	20,00	..	20,00
Finland		20,00	..	20,00	..	20,00
France		28,408	27,50	28,408	..	28,408
Germany		15,825	15,00	15,825	14,113	29,938
Greece		24,00	..	24,00	..	24,00
Hungary		9,00	..	9,00	..	9,00
Iceland		20,00	..	20,00	..	20,00
Ireland		12,50	..	12,50	..	12,50
Israel		23,00	..	23,00	0,00	23,00
Italy		24,00	..	23,91	3,90	27,81
Japan		23,20	..	22,39	7,35	29,74
Korea		25,00	..	25,00	2,50	27,50
Latvia		20,00	..	20,00	..	20,00
Lithuania		15,00	..	15,00	..	15,00
Luxembourg		18,19	17,00	18,19	6,75	24,94
Mexico		30,00	..	30,00	..	30,00
Netherlands		25,00	..	25,00	..	25,00
New Zealand		28,00	..	28,00	..	28,00
Norway		22,00	..	22,00	..	22,00
Poland		19,00	..	19,00	..	19,00
Portugal		30,00	21,00	30,00	1,50	31,50
Slovak Republic		21,00	..	21,00	..	21,00
Slovenia		19,00	..	19,00	..	19,00
Spain		25,00	..	25,00	..	25,00
Sweden		20,60	..	20,60	..	20,60
Switzerland		8,50	..	6,826	12,873	19,699
Turkey		25,00	..	25,00	..	25,00
United Kingdom		19,00	..	19,00	..	19,00
United States		21,00	..	19,736	6,018	25,755

Fuente: OCDE. Junio 2021



## Tipos del Impuesto sobre Sociedades en la OCDE

En la comparativa con el resto de los países de la OCDE –38 en total– trece de ellos tienen un tipo nominal superior al nuestro, cinco tenemos el 25%, y en el resto se aplican tipos inferiores, estando por debajo del 20% únicamente ocho Estados. Llamativamente bajos son los tipos de los siguientes países: Hungría –9%–, Chile –10%–, Irlanda –12,5%– y Lituania –15%.

Como se ve, en algunos países –9– se tributa por este impuesto al Estado central y a las regiones.



economistas  
Consejo General  
REAF asesores fiscales

CF



SOCIEDADES 2021



# DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2021

NOVEDADES 2021





### 3. NOVEDADES 2021

#### Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021

##### Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

A partir de 2021, a los efectos de determinar el beneficio operativo (BO), solo se adicionarán los ingresos financieros de participaciones que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5%. La novedad es que ya no se adicionan al BO los ingresos financieros de participaciones que se correspondan con dividendos cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000€, y el porcentaje de participación inferior al 5%.

##### Exención de dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español

- Se limita al 95% la exención de los dividendos y de las plusvalías obtenidas por la venta de participaciones. Se considera que, a efectos de la exención, un 5% corresponde a gastos de gestión referidos a dichas participaciones<sup>1</sup>. Se regula una excepción, pudiendo aplicarse la exención plena cuando, simultáneamente, se cumplan los siguientes requisitos:
  - Los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad, cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) en el período impositivo inmediato anterior, sea inferior a 40.000.000€ y que, además, no sea patrimonial, no forme parte de un grupo mercantil antes de 2021 y no tenga una participación en otra entidad antes de ese año igual o superior al 5%.
  - Los dividendos o participaciones en beneficios procedan 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.
  - 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.
- Solo se aplicará la exención a los dividendos y a las rentas derivadas de la transmisión de valores cuando el porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5%. La novedad es que la exención ya no se aplica cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000€ y la participación inferior al 5%.
- No obstante, 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 re-

1. DGT V3204-21: los gastos de gestión de las participaciones son deducibles, siempre que cumplan las condiciones legales para ello: inscripción contable, imputación según devengo, justificación documental y que no tengan la consideración de no deducibles según artículo 15 LIS.



quisitos previstos, durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.

- Respecto a la no deducción de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, solo se aplicará cuando el porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5%, pero no si el precio de adquisición de la participación es superior a 20.000.000€ y no se alcanza el citado porcentaje.
- 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.

#### Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios

- Igual que sucede con la exención, solo se tendrá derecho a la deducción de los dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español cuando la participación en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5%. Por tanto, se deja de aplicar la deducción cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000€ y el porcentaje inferior al 5%.
- 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 dicha cuota, los dividendos o participaciones en los beneficios se reducirán en un 5% en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

#### Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales

- Esta deducción se aplica a las producciones que obtengan el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural española o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España, emitido por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia.
- El cambio introducido por la Ley de Presupuestos consiste en especificar que dichos certificados serán vinculantes -para acreditar y aplicar los incentivos fiscales e identificar al productor beneficiario- para la Administración tributaria competente, con independencia del momento de emisión de los mismos.
- Cuando el importe de esta deducción, junto con la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar



la doble imposición internacional y las bonificaciones, se aplicará el límite del 50% -junto con la de I+D+i, que ya tenía ese límite incrementado- de la cuota íntegra para el conjunto de las deducciones empresariales.

- También tendrán derecho a esta deducción los contribuyentes que participen en la financiación de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas por otros contribuyentes, sin que se produzca la adquisición de derechos de propiedad intelectual. El reintegro de las cantidades aportadas se realizará mediante las deducciones líquidas en cuota que el productor traspase al contribuyente financiador. Para la aplicación de la deducción por el contribuyente será necesario que él y el productor suscriban un contrato en el que se precisen algunos extremos como la descripción de la producción, el presupuesto de los gastos a realizar en España o la forma de financiación –detallando la parte del productor, del contribuyente y las subvenciones–.
- La deducción del contribuyente que financia la producción no podrá superar, en términos de cuota, el importe que resulte de multiplicar el importe de las cantidades por él desembolsadas por 1,20, pudiendo aplicar el exceso el productor.

## Eliminaciones en los grupos de consolidación

No serán objeto de eliminación los importes que deban integrarse en las bases imponibles individuales respecto de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y del importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad a los que resulte de aplicación la exención. En suma, no se eliminará un 5% de esas rentas en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

## Transparencia fiscal internacional

- El importe de los dividendos de las participaciones en una filial en transparencia fiscal internacional, que no se integran en la base imponible (porque se integraron los beneficios de la filial), se reducirá en un 5% en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. La reducción anterior no será de aplicación cuando concurren las circunstancias necesarias para aplicar la excepción a la reducción de la exención prevista para pymes con INCN menor de 40.000.000€ en el ejercicio anterior.
- Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, se correspondan con rentas que hubiesen sido imputadas a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y la transmisión. A estos efectos, el importe de los beneficios sociales se reducirá en un 5% en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

## Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético

- Se adapta la deducción por inversiones en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales a la Comunicación de la Comisión Europea sobre ayuda estatal a las obras cine-



matográficas y otras producciones del sector audiovisual, incorporándose la fase de producción para la aplicación del incentivo en las producciones de animación, y manteniéndose la aplicación de dicho incentivo a la ejecución en España de la parte de las producciones internacionales relacionada con los efectos visuales, siempre que el importe de dicha deducción no supere la cuantía establecida en el Reglamento (UE) 1407/2013 de la Comisión relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de *minimis*.

- Se modifica la Disposición adicional 16ª en la Ley del Impuesto que regula la libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible y conectada al Marco nacional temporal relativo a las medidas de ayuda destinadas a respaldar la economía en el contexto del brote de COVID-19, cuya última modificación ha tenido lugar en octubre de 2020. Así, el incentivo se aplicará a las inversiones en elementos nuevos de inmovilizado material a que se refiere esa disposición efectuadas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que concluyan entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021.
- Se adapta el incremento de la deducción en innovación en procesos en la cadena de valor de la industria del automóvil en el Impuesto sobre Sociedades a lo dispuesto en el Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, incorporándose así las diferencias exigidas por esa norma comunitaria en el diseño del incentivo según afecte a pequeñas y medianas empresas o a grandes empresas.

### Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria

#### Pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de posibles insolvencias

Será aplicable, en los ejercicios iniciados durante 2020 y 2021, a los contribuyentes de este impuesto, la reducción, de 6 a 3 meses, del plazo que ha de transcurrir desde el vencimiento de la obligación hasta el devengo del impuesto, para poder deducir el gasto contable por deterioro de créditos por la posible insolvencia de los deudores.

### Ley 11/2021, de 9 de junio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego

#### Cambio de residencia fuera del territorio español –exit tax– (art. 19 LIS) (efectos para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2021)

Como sabemos, cuando una entidad traslada su residencia fuera del territorio español debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el fiscal de los elementos patrimoniales. Las novedades que se introducen son:

- Cuando el contribuyente transfiera dichos elementos a un Estado miembro de la 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 quintas partes iguales (hasta ahora se podía solicitar el aplazamiento del pago de la plusvalía tácita hasta que se producía la transmisión de los elementos patrimoniales). Este fraccionamiento devengará intereses de demora, pero no se exigirán garantías para su concesión, excepto que los órganos de recaudación aprecien –en los 6 meses siguientes al final del período voluntario de autoliquidación– indicios de que podría no cobrarse la deuda. En ese caso, si no se prestan las garantías adecuadas, o no se ingresa la totalidad de la deuda, se iniciará el período ejecutivo.

- Se establecen supuestos en los que 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. En los tres primeros casos se tendrán que ingresar las cantidades pendientes en el plazo de un mes desde que pierda vigencia el fraccionamiento.
- No se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías, o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año, a un establecimiento permanente situado en España.

### **Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV's) (art. 29.4.a y DT 41ª LIS) (con efectos para períodos iniciados a partir de 01/01/2022)**

A efectos de aplicar el tipo especial del 1% por estas entidades, para determinar el número de accionistas (100) se deben cumplir ciertas reglas:

- Solo cuentan como accionistas los que sean titulares de un valor liquidativo, en el momento de la adquisición de las acciones, por 2.500€ –12.500€ si se trata de SICAV's por compartimentos–.
- El número mínimo debe concurrir, como poco, en las 3/4 partes de los días del período impositivo.
- La AEAT podrá comprobar el cumplimiento de estas reglas, para lo cual la sociedad deberá conservar los datos correspondientes a la inversión de los socios en la sociedad durante el período de prescripción.
- Se establece un régimen transitorio de disolución y liquidación -si se acuerda en 2022 y, en los 6 meses siguientes al acuerdo, realizan todos los actos necesarios para, según la normativa mercantil, cancelar registralmente la sociedad en liquidación- con exención en el ITPyAJD y diferimiento de plusvalías de los socios a condición de reinversión en acciones o participaciones de otra SICAV o en los fondos de capital variable de la ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva, sin recibir el dinero antes de reinvertir –con exención también en el Impuesto sobre Transacciones Financieras–.

### **Deducción de producciones cinematográficas (art. 36.2 LIS y DT 42ª) (con efectos para períodos iniciados a partir de 01/01/2021)**

Se incorporan a la ley del impuesto otros requisitos que han de cumplir los productores que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos para poder aplicar la deducción:



- 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.
- Dos requisitos vinculados al objetivo de conseguir un impacto en el sector turístico español: incorporar en los títulos de crédito una referencia a 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.
- Estos dos últimos requisitos no se exigirán a las producciones extranjeras de largometrajes y obras audiovisuales si el contrato de encargo de la ejecución de la producción se hubiera firmado antes de la entrada en vigor de esta ley de medidas de prevención del fraude.

### Transparencia fiscal internacional (art. 100 LIS) (efectos para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2021)

La transparencia fiscal internacional supone la imputación a una empresa residente en territorio español de determinadas rentas obtenidas por una entidad participada mayoritariamente, que resida en el extranjero, cuando la imposición sobre esas rentas en el extranjero es notoriamente inferior a la que se hubiera producido en territorio español, produciéndose dicha imputación aunque las rentas no hayan sido efectivamente distribuidas. Las novedades que se introducen son:

- La imputación de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente se extiende a las obtenidas por sus establecimientos permanentes (EP) en el extranjero, sin que se aplique en este caso la exención por doble imposición. La renta se imputará en el período impositivo en el que el EP la obtenga.
- Se regulan dos nuevos supuestos de imputación de rentas: las que provengan de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas; y las que procedan de operaciones sobre bienes y servicios realizadas con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.
- No se incluirá la renta positiva cuando al menos 2/3 (antes más del 50 por 100) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.
- En el caso de EP, el contribuyente deberá aportar, conjuntamente con la declaración por este Impuesto, el importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible, la justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación, así como los registros contables de las operaciones que realicen y de los activos y pasivos afectos a los mismos.

### Bonificación de las entidades navieras (Régimen Económico y Fiscal de Canarias -REF-, arts. 73, 73 bis, y 76 de Ley 19/1994, por D.F. 1ª LMPFF) (efectos para períodos iniciados a partir de 01/01/2021 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la LMPFF)

- Se adecúa el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras a las Directrices comunitarias sobre ayudas prestadas al transporte marítimo. Los beneficios fiscales especiales se extienden a los buques de empresas navieras inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras que estuvieran registrados en



otro Estado miembro de la UE o del EEE siempre que cumplan los mismos requisitos que los registrados aquí.

- Se establecen los requisitos y límites para aplicar estos incentivos fiscales especiales: contables; de aptitud para la navegación marítima y que estén destinados a determinadas actividades; y se limitan los incentivos fiscales, conjuntamente con el resto de las ayudas, a lo previsto en las Directivas comunitarias sobre ayudas de Estado.
- En cuanto a la bonificación del 90%, de la parte de la cuota que corresponda a la base imponible procedente de la explotación de determinados servicios marítimos, en el Impuesto sobre Sociedades, cuando la parte de base procedente de actividades relacionadas con el transporte marítimo supere a la parte de base que genere el derecho al régimen especial, la cuota correspondiente a ese exceso no podrá bonificarse, aplicándose esto a cada buque.
- Asimismo, se impide la compensación de las bases negativas derivadas de actividades incluidas en el régimen con bases positivas del resto de actividades (ni en el ejercicio ni en los siguientes).

## SOCIMI s (arts 9.4 y 11.1 ley 11/2009, modificados por D.F. 2ª LMPFF) (efectos para períodos iniciados a partir de 01/01/2021)

- Se establece un gravamen especial, del 15%, sobre la parte de los beneficios no distribuidos que no proceda de rentas que no hayan tributado al tipo general del impuesto ni estén en plazo para reinvertirlos. La cuota correspondiente a dicho tipo habrá de ingresarse en el plazo de los dos meses siguientes a la toma del acuerdo de distribución de beneficios del ejercicio.
- Por otra parte, respecto a las obligaciones de información en la memoria de las cuentas anuales, se deberá detallar las reservas procedentes de ejercicios en los que se haya aplicado el régimen especial, los beneficios distribuidos del ejercicio y con cargo a reservas, distinguiendo, además de lo exigido anteriormente, la parte correspondiente a rentas gravadas al 0%, o al 19%, y también la parte a la que se ha aplicado este gravamen especial del 15%.

## Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19

### Se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

- Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021 se modifica el importe de la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental establecido en el Impuesto sobre Sociedades, que no podrá ser superior al resultado de incrementar en un 80 por 100 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).



- El importe de la deducción por gastos realizados en territorio español por producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales no podrá ser superior al resultado de incrementar en un 80 por 100 el importe máximo cuando se trate de gastos realizados en Canarias (la ley 11/2021 de prevención y lucha contra el fraude fiscal estableció el límite en 12,4 millones de euros).
- El importe de la deducción por gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales no podrá ser superior al resultado de incrementar en un 80 por 100 el importe máximo a que se refiere dicho artículo cuando se trate de gastos realizados en Canarias (la ley 11/2021 de prevención y lucha contra el fraude fiscal estableció el límite en 900.000€).

### Real Decreto-ley 31/2021, de 28 de diciembre, que modifica la ley 19/1994 de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y fija un nuevo plazo para presentar renunciaciones y revocaciones a métodos especiales de tributación

Las inversiones anticipadas para materializar la RIC dotada en el ejercicio o en los 3 siguientes, que habían de realizarse con cargo a los beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2021, pasan a poderse realizar con cargo a los beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2023.

La vigencia de la Zona Especial Canaria (ZEC) se prorroga, por ahora, un año más, de 2026 a 2027, y la autorización de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC, que tenía como límite 31 de diciembre de 2021, se prorroga hasta 31 de diciembre de 2023.

### Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la ley del Impuesto sobre Sociedades y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en relación con las asimetrías híbridas.

Se transpone al derecho interno la Directiva sobre las asimetrías híbridas, regulando reglas más amplias que las que actualmente existen en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Estas normas son de aplicación para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido el 11 de marzo de 2022.

#### No se consideran deducibles los siguientes gastos:

- 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 de 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.

## ALGUNOS ASPECTOS A TENER EN CUENTA

- 31 Residencia y domicilio fiscal
- 31 Inscripción en el Registro Mercantil
- 32 Contribuyentes
- 33 Índice de entidades
- 34 Transformación jurídica de la sociedad
- 34 Obligaciones contables
- 36 Periodo impositivo
- 37 Exenciones
- 38 Aplazamiento o fraccionamientos de la deuda tributaria
- 38 Consecuencias de la falta de presentación de la declaración en periodo voluntario
- 39 Importe neto de la cifra de negocios
- 41 Beneficio operativo
- 41 Mantenimiento de plantilla
- 42 Arrendamiento de inmuebles
- 44 Entidad patrimonial
- 45 Imputación temporal de gastos e ingresos
- 47 Casos especiales de imputación
- 52 Valoración especial de determinadas operaciones
- 54 Operaciones vinculadas
- 56 Amortizaciones
- 61 Deterioros fiscalmente deducibles y régimen de la reversión
- 64 Pérdidas por transmisión de participaciones significativas
- 64 Provisiones para gastos
- 66 Gastos con límite o no deducibles
- 72 Exención para evitar la doble imposición interna e internacional
- 74 Reservas de capitalización y de nivelación
- 77 Diferencias permanentes o temporarias
- 80 Bases imponibles negativas
- 83 Tipos de gravamen
- 84 Deducciones en la cuota
- 92 Regímenes especiales





## 4. ALGUNOS ASPECTOS A TENER EN CUENTA

### 4.1. 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.

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.
- Si la empresa ha trasladado su residencia fuera del territorio español, deberá, en esta declaración, 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<sup>2</sup>.
- 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](#)).

### 4.2. 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. 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](#)).

2. 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.



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<sup>3</sup>.

### 4.3. Contribuyentes

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

- Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.
- Las sociedades agrarias de transformación.
- Las uniones temporales de empresas y uniones temporales y las Sociedades de desarrollo industrial regional.
- Las siguientes instituciones de inversión colectiva: fondos de inversión, fondos de capital-riesgo; fondos de 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 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).

3. 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.



- 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, según 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). (DGT V0576-19).
- 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).
- 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).

#### 4.4. 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.

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 aquella 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 periodos 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.

#### 4.5. Transformación jurídica de la sociedad

Si la sociedad ha transformado su forma societaria o ha modificado su estatuto, de tal manera que ha pasado a tributar a un tipo impositivo distinto al que tenía o, bien le es de aplicación un régimen tributario distinto, si vende un activo adquirido con anterioridad a la transformación o a la modificación, la ganancia obtenida se entiende generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido.

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

TENGA EN CUENTA QUE:

- Una sociedad civil que se 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](#)).

#### 4.6. 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.

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.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Si en el balance existen deudas no pagadas que hayan prescrito civilmente<sup>4</sup>, se deberá de cancelar la deuda con abono a un ingreso que también lo es fiscal, salvo que la cancelación de la deuda se registre una vez transcurrido el período de prescripción fiscal de 4 años.
- Cuando existan deudas de períodos no prescritos civilmente, que la entidad no tenga que pagar, se cancelarán con abono a reservas, constituyendo también un ingreso fiscal.
- Cuando se contabilice un activo que estuviera oculto, en un período posterior a su adquisición, el ingreso contable será ingreso fiscal –del ejercicio en el que se adquirió–, excepto que se pruebe que la adquisición se efectuó en un ejercicio ya prescrito. Además, el valor de estos elementos, en

4. 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.



cuanto se haya incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales, por ejemplo, para la deducción de gastos de amortización.

- 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, recurso n.º 1024/2017).
- 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, de 5 de octubre de 2012).
- La Inspección se limitará a constatar si el error contable alegado que determina la inexistencia de desequilibrio patrimonial ha sido subsanado o corregido en las cuentas anuales correspondientes, sin entrar a valorar si el error existió realmente o no conforme a la normativa contable puesto que la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables aplicados por la Inspección (TEAC, de 22 de abril de 2021).

#### 4.7. 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.



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.

## 4.8. Exenciones

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

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

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

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



- Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas.
- Los partidos políticos.

#### 4.9. Aplazamiento o fraccionamientos de la deuda tributaria<sup>5</sup>

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 30.000€, se podrán conceder los aplazamientos, sin garantías, hasta un máximo de 6 meses, y pagando intereses de demora. La periodicidad de los plazos será, en todo caso, mensual. Se tramitarán mediante un mecanismo automatizado de resolución. Se acumulan, en el momento de la solicitud, a las deudas de la propia solicitud, otras deudas de aplazamientos solicitados y no resueltos, así como los vencimientos pendientes de otros aplazamientos o fraccionamientos acordados, salvo que se trate de deudas garantizadas.
- También se podrá solicitar el aplazamiento sin garantía si la deuda supera los 30.000€, debiendo aportar la siguiente documentación:
  - Declaración responsable manifestando carecer de bienes para garantizar.
  - Justificación documental de la imposibilidad de obtener aval bancario en el que consten las gestiones realizadas.
  - Balance y cuenta de resultados de los últimos tres años e informe de auditoría, si existe.
  - Plan de viabilidad y cualquier otra información que justifique la posibilidad de cumplir con el aplazamiento o fraccionamiento solicitado.
- Se podrá obtener aplazamiento o fraccionamiento siempre que se garantice la deuda con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de crédito y caución, en cuyo caso el interés exigible no será el de demora, sino el interés legal. También la Administración podrá admitir otras garantías cuando se justifique que no se puede obtener aval o cuando su aportación comprometa la viabilidad de la actividad económica.

#### 4.10. Consecuencias de la falta de presentación de la declaración en periodo voluntario

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

5. De manera excepcional, como se apunta en el apartado de novedades 2021, se ha podido solicitar aplazamiento especial por el RD-ley 35/2020 para el primer pago fraccionado del año.



TENGA EN CUENTA QUE:

- 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 por 100 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, en sentencia 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 01510/13, 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 1524/17, 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](#)).

#### 4.11. Importe neto de la cifra de negocios (INCN)

Según el Plan General de Contabilidad 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	
	SÍ	NO
Ventas y prestaciones de servicio	X	
Descuentos comerciales, rappels y devoluciones		X
Descuentos por pronto pago		X
Productos consumidos por la propia empresa o trabajos realizados para si misma		X
Permutas no comerciales		X
Permutas de inmovilizado		X
Permutas de bienes del tráfico de la empresa	X	
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	X	

TENGA EN CUENTA QUE:

- Es la magnitud que va a determinar si procede aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD). Tributará por ese régimen si el INCN del período impositivo inmediatamente anterior es inferior a 10.000.000€.
- Va a determinar si se aplica el límite a la compensación de determinados créditos fiscales como las bases imponibles negativas pendientes o DTA's. Si el INCN es de menos de 20.000.000€, entre 20.000.001 y 60.000.000€ o más de 60.000.001€, la compensación se limita al 70, 50 y 25%, respectivamente.
- 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 por 100 del INCN del propio ejercicio.
- Es el importe a tener en cuenta para aplicar la exención plena de los dividendos o de las plusvalías generadas por la venta de participaciones, siempre que se cumplan una serie de requisitos. (entre ellos que el INCN del periodo impositivo anterior sea inferior a 40.000.000€).
- Si el INCN del año anterior supera los 20.000.000€ la cuota líquida no podrá ser inferior al 15% de la base imponible positiva.



- Si el INCN es, al menos de 20.000.000€, se limita el importe a deducir correspondiente a las deducciones por doble imposición internacional generadas en el ejercicio, así como a las pendientes de deducir de ejercicios anteriores a 2016. El importe de esas deducciones no podrá exceder, conjuntamente, del 50% de la cuota íntegra del contribuyente.
- 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](#)).

## 4.12. Beneficio operativo

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

TENGA EN CUENTA QUE:

- Del resultado de explotación se eliminan una serie de partidas: la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado.
- Y, por otro lado, 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.

## 4.13. 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 correspondientes.

A continuación reseñamos los incentivos condicionados al mantenimiento de empleo:

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



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

#### TENGA EN CUENTA QUE:

- El ICAC a efectos de la información en la memoria de las cuentas anuales, considera que los expedientes de regulación temporal de empleo 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](#)).

#### 4.14. Arrendamiento de inmuebles

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

#### TENGA EN CUENTA QUE:

- La persona es requisito necesario para calificar tal actividad como actividad económica, pero no sería suficiente si la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y si, por lo tanto, la actividad económica solo existe en apariencia ([TEAC, 4909/09, de 28 de mayo de 2013](#) y [Tribunal Supremo, 5566/16 sentencia de 7 de diciembre de 2016](#)).



- El requisito de la persona se puede alcanzar subcontratando con un tercero el servicio de gestión de los arrendamientos. Lo relevante no es el personal que el subcontratado tenga en nómina, sino qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplea en la gestión de la actividad de la entidad que subcontrata ([DGT V0133-16](#)).
- No se entenderá cumplido este requisito por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que, al menos, uno de ellos ha de tener contrato laboral a jornada completa ([DGT V1437-18](#)) y ([DGT V1188-20](#)).
- La Audiencia Nacional considera que 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](#)).
- 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](#)).
- Respecto a las reducciones de las rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio, por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del COVID-19, cabría aplicar los dos siguientes tratamientos contables con efecto fiscal ([BOICAC nº125/2001, consulta n.º1](#)):
  - Distribuir las rentas que se vayan a cobrar entre los meses pendientes para finalizar el contrato de arrendamiento existiendo, por lo tanto, devengo contable en esos meses de carencia, o reducción de rentas por la parte proporcional, aunque no se produzca el pago.
  - Optar por considerarlo como una renta contingente y, por lo tanto, el arrendador no reconocería ingresos y el arrendatario no reconocería gastos por arrendamiento durante los meses afectados.
- 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](#)).



### 4.15. 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.

TENGA EN CUENTA QUE:

- 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](#)).
- Dado que las sociedades son las únicas existentes en el grupo y no tienen la consideración de pertenecientes a un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio sino que forman parte de un grupo de coordinación, en el sentido de la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales 13ª del Plan General de Contabilidad, el cumplimiento de los requisitos del concepto de actividad económica se determinará de forma individual en cada una de dichas entidades ([DGT V0880-21](#)).
- 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](#)).

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.

A continuación, recogemos en un cuadro una recopilación de algunos bienes que pueden o no estar afectos a la actividad económica según normativa y criterios administrativos y jurisprudenciales.



ACTIVOS		AFFECTOS
Bienes inmuebles	Se ejerce la actividad económica (Art. 29 LIRPF)	SÍ
	Arrendados con persona y carga de trabajo (DGT V1458-15)	SÍ
	Arrendados con persona y sin carga de trabajo (DGT V1458-15)	NO
	Arrendados con dos personas a media jornada cada una (DGT V1438-18)	NO
	Arrendados sin persona (Art. 5 LIS)	NO
	Para uso y disfrute (Art. 29 LIRPF)	NO
Dinero, cuentas y depósitos	Act. Ordinaria (DGT V2067-16)	SÍ
	Act. Extraordinaria menos 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SÍ
	Act. Extraordinaria más 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	NO
	Act. Extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)	NO
	Dividendos acciones que no computan (DGT V2262-18)	SÍ
	Dividendos acciones que computan como no afectos (DGT V2262-18)	NO
Derechos de crédito	Ventas ordinarias y prestación de servicios (DGT V1037-16)	SÍ
	Ventas extraordinarias menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SÍ
	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)	SÍ
	Compradas con actividad extraordinaria	NO
Participaciones no cotizan	Compradas por obligaciones legales (Art. 5 LIS)	SÍ
	Pagarés de empresas (Art. 5 LIS)	SÍ
	Existencias (Art. 5 LIS)	SÍ
	Se tiene un porcentaje de, al menos, 5% y se gestionan (Art. 5 LIS)	SÍ
Otros	Activos en construcción (DGT V3707-15)	SÍ

## 4.16. 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.

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.

#### TENGA EN CUENTA QUE:

- La imputación de la renta generada por la transmisión de inmuebles se imputará fiscalmente en el momento en que civilmente se pueda entender producida tal transmisión; cuestión que, en 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, de 22 de septiembre de 2021](#)).
- Respecto de la imputación temporal de los gastos e ingresos, el Tribunal Supremo considera que, 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 en el ejercicio de la contabilización, porque ello supondría 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](#)).
- 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. El Centro Directivo 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).



En el siguiente cuadro recogemos como hay que proceder cuando se contabilizan ingresos o gastos en ejercicios distintos al del devengo en las siguientes situaciones:

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

## 4.17. 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<sup>6</sup>, 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.

TENGA EN CUENTA QUE:

- 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.

6. Recordamos que antes de 2015 la renta fiscal se imputaba a medida en que se producían los cobros.



- Si lo que se acoge a esta regla especial es una prestación de servicios, hay que tener especial cuidado porque, al igual que ocurre con las ventas, no se corrige el ingreso contable que documenta la operación, sino que, lo que se difiere es la renta obtenida y, por consiguiente, es necesario conocer los costes asociados al servicio prestado.
- 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).
- La regla especial de operaciones a plazo (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).



### 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<sup>7</sup>.



### 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 05079/12, 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, sentencia de 6 de mayo de 2021, en la que se establece el criterio de que, en caso de transmisión de un activo a una entidad vinculada, después de que la entidad transmitente hubiera deducido una

7. Recordamos que antes de 2015 esta regla solo se aplicaba cuando se volvía a comprar el activo antes de los 6 meses desde la transmisión.



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.



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

Cuando se transmitan participaciones a empresas del grupo y la pérdida sea deducible<sup>8</sup> 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:

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



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

Si una entidad ha transmitido un inmueble de naturaleza urbana, que 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.

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



### 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).



### Subvenciones, donaciones y legados

Si un socio o propietario entrega a la sociedad una donación no reintegrable, deberá contabilizarse en los fondos propios de la perceptora (cuenta 118 PGC) no tributando por dicha cuantía<sup>9</sup>. 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).

Cuando se produce una condonación de un crédito entre empresas "hermanas" de un grupo, al no existir una regla especial, se sigue el criterio contable, por lo que, si están íntegramente participadas por la misma entidad, se considera que la dependiente titular del crédito efectúa una distribución de reservas en especie a su dominante, y que esta lo aporta a la otra dependiente. En las entidades dependientes que condonan el crédito no se genera ningún gasto fiscal. En la dependiente a la que se le condona el crédito no se genera ningún ingreso contable ni fiscal, al tratarse de una aportación a los fondos propios realizada por la dominante, por el valor del crédito; en la dominante, por un lado, se genera un ingreso que se integra en la base imponible, por el dividendo en especie recibido, sin perjuicio de que pueda aplicarse la exención para evitar la doble imposición de dividendos y, por otro lado, se incrementa el valor de su participación en la entidad a la que se le condona el crédito (DGT V1067-21).

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



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

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

#### TENGA EN CUENTA QUE:

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

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

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



#### 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<sup>10</sup>.

#### 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](#)).

## 4.18. Valoración especial de determinadas operaciones

El legislador regula determinadas reglas especiales de valoración, apartándose del criterio contable cuando se transmiten elementos sin contraprestación dineraria, casos en los que, en general, se deben reconocer los ingresos por diferencia entre el valor de mercado del bien entregado y su valor fiscal.

Las diferencias se producen cuando la norma contable, en algunos de estos supuestos, no refleja el beneficio derivado de estas operaciones. Cuando se produzcan estas circunstancias tendremos que realizar los oportunos ajustes extracontables.

#### TENGA EN CUENTA QUE:

- En caso de reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación. Sin embargo, el [ICAC, en la 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

10. 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.



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.

- 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 Autónoma 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).

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	VM bien adquirido
Aportaciones a entidades	VM-VF bien transmitido	VM bien adquirido
Transmisión a los socios por disolución o separación	VM-VF bien transmitido	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	Integra (VM bienes y derechos recibidos - VF participación entregada)
Permutas comerciales y no comerciales	VM bien adquirido - VF bien entregado	VM bien adquirido - VF bien entregado
Adquiridos por canje o conversión	VM-VF bien transmitido	VM-VF bien transmitido

VM: valor de mercado

VF: valor fiscal

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



#### 4.19. Operaciones vinculadas

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<sup>11</sup>.

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



#### Norma de seguridad para sociedades profesionales

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

- Más del 75% de los ingresos procedan del desarrollo de actividades profesionales.
- Cuento con los medios materiales y humanos adecuados.
- Retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad  $\geq$  75% del resultado previo a la deducción de dichas retribuciones.
- La cuantía percibida por cada socio-profesional se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

11. 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).



- 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.

El [Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de diciembre de 2019](#), considera 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.

En el caso examinado en esa sentencia, a propósito de la regularización administrativa a una entidad que satisface honorarios a una sociedad profesional y, por lo tanto, no le retiene, el Tribunal considera que sí se debe aplicar dicha retención porque la entidad que percibe los honorarios es un mero artificio formal que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario persona física.



## 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)	Retribución fondos propios
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.

## 4.20. 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.



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

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

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

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



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

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

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



### Amortización según porcentaje constante

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

1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización < 5 años

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

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

En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11%. El importe pendiente de amortizar, en el período impositivo en que se produzca el fin de la vida útil, se amortizará en dicho período impositivo. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante este método.



### Regla especial de amortización 2013 y 2014

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

TENGA EN CUENTA QUE:

- En caso de haberse optado por la deducción de forma lineal durante un plazo de 10 años, si en dicho plazo algún elemento del inmovilizado se transmite o se da de baja, la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible y aún estuviera pendiente de deducir, continuará deduciéndose de forma lineal durante el citado plazo de 10 años (DGT V1864-16).
- En caso de haber optado por la deducción durante la vida útil del elemento patrimonial, si en dicho plazo algún elemento del inmovilizado se transmite o se da de baja, la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible y aún estuviera pendiente de deducir, se podrá deducir en su totalidad en el período en que se produzca dicha transmisión o baja (DGT V1864-16).
- En estos casos de limitación de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar una deducción en la cuota del 5% de las cantidades que integre en la base imponible<sup>12</sup>.



### 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

Se pueden amortizar libremente los siguientes elementos:

- Inmovilizado material e intangible, excluidos edificios, afectos a I+D. Los edificios afectos a I+D se amortizan de forma lineal en 10 años.
- Gastos de I+D activados como inmovilizado intangible (salvo amortización de elementos que aplican libertad de amortización).
- Elementos del inmovilizado material nuevos cuyo precio de adquisición unitario sea inferior a 300€, con límite anual de 25.000€.
- Adquisición de activos mineros (regulada en el régimen especial).

12. 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.



- 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<sup>13</sup>.



### Plan especial de amortización

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

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



### Libertad de amortización como opción

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 dis-

13. 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.

14. 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.



frutar 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](#)).

- 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](#)).
- 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](#)).



### 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, el Centro Directivo 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](#)).



### Tabla de amortización

TIPO DE ELEMENTO	COEFICIENTE LINEAL MÁXIMO	PERIODO AÑOS MÁXIMO
<b>Obra civil</b>		
Obra civil general.	2%	100
Pavimentos.	6%	34
Infraestructuras y obras mineras.	7%	30
<b>Centrales</b>		
Centrales hidráulicas.	2%	100
Centrales nucleares.	3%	60
Centrales de carbón.	4%	50
Centrales renovables.	7%	30
Otras centrales.	5%	40



TIPO DE ELEMENTO	COEFICIENTE LINEAL MÁXIMO	PERIODO AÑOS MÁXIMO
<b>Edificios</b>		
Edificios industriales.	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras.	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos).	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas.	2%	100
<b>Instalaciones</b>		
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
<b>Elementos de transporte</b>		
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
<b>Mobiliario y enseres</b>		
Mobiliario.	10%	20
Lencería.	25%	8
Cristalería.	50%	4
Útiles y herramientas.	25%	8
Moldes, matrices y modelos.	33%	6
Otros enseres.	15%	14
<b>Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas</b>		
Equipos electrónicos.	20%	10
Equipos para procesos de información.	25%	8
Sistemas y programas informáticos.	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, vídeos y series audiovisuales.	33%	6
Otros elementos	10%	20

## 4.21. 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.



### 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, de 26 de abril de 2022](#)).



### Deterioro de créditos comerciales y no comerciales

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

- Hayan transcurrido 6 meses desde que venció la obligación (3 meses durante 2020-2021 si se trata de una empresa de reducida dimensión).
- 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, 6419/16, de 6 de noviembre de 2018](#)).
- 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	SI	SI	El valor fiscal del activo provocado por los ajustes estimar de manera fiable 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 disponible para la venta 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.

#### 4.22. Pérdidas por transmisión de participaciones significativas

Desde el año 2017 ya no se integran las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades residentes y no residentes cuando, en cualquier día del año anterior, se haya tenido una participación significativa —al menos del 5%—, salvo que se produzca la extinción de la sociedad y no se deba a una operación de reestructuración empresarial. En este caso, la pérdida se reducirá en el importe de los dividendos percibidos en los últimos 10 años que hubieran tenido derecho a la deducción o a la exención por doble imposición.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Si no se tiene una participación significativa en una entidad no residente, tampoco se integrará la pérdida si la participada no está sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10%.
- Cuando se pueda deducir la pérdida, por no tener participación significativa, se minorarán las rentas negativas en el importe de los dividendos recibidos de la participada desde ejercicios iniciados a partir de 2009 cuando no hubieran minorado el valor de adquisición y hubieran quedado exentos.
- Cuando las pérdidas se producen por transmisión de valores a otra entidad del grupo, no se computan hasta que los valores se transmitan a un tercero ajeno al grupo o cuando la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo.
- Si la participación transmitida fuera del grupo hubiera sido adquirida previamente a otra entidad del grupo, la renta negativa se minorará en la renta positiva generada por la anterior propietaria en la transmisión y que hubiera estado exenta o con derecho a la deducción por doble imposición.
- De manera simétrica al régimen transitorio de la exención para las plusvalías procedentes de la transmisión de participaciones con valor de adquisición mayor de 20.000.000€ y porcentaje inferior al 5%, adquiridas en los períodos impositivos iniciados antes de 2021, no se podrán integrar las rentas negativas producidas por su transmisión durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.

#### 4.23. 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 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 10 de julio de 2019](#)).
- La dotación de la provisión para cubrir los costes de las indemnizaciones por despido no responde a una obligación actual, legal o contractual, sino que tiene por finalidad cubrir el riesgo derivado de una posible indemnización futura en caso de despido de los trabajadores. Por ello, no será gasto fiscalmente deducible en el periodo impositivo en que se dote la misma dado que, en dicho



momento, no existe la obligación cierta de la consultante de indemnizar a los trabajadores, sino una simple expectativa (DGT 2388-21).

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

## 4.24. Gastos con límite o no deducibles



### Retribución de fondos propios

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

- Los correspondientes a dividendos en especie, como es el gasto de compra de regalos que se entregan a los socios el día de la Junta General.
- Los pagos del alquiler al socio de una vivienda o de un vehículo, son retribuciones de fondos propios al accionista.
- Los gastos financieros derivados de la remuneración a los titulares de acciones sin voto o de acciones rescatables.
- La cancelación de la cuenta corriente con socios con saldo deudor cuando el importe no es devuelto a la entidad, se entenderá que es una retribución de fondos propios por lo que el cargo a reservas no será deducible.
- La remuneración de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Su remuneración se considera como un dividendo, con derecho a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional en el socio.



### Cuentas en participación

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

TENGA EN CUENTA QUE:

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



### Gastos derivados del Impuesto sobre Sociedades

No es deducible el gasto derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades español o extranjero.



No obstante, sí es deducible la parte del impuesto pagado en el extranjero que no se pueda deducir en cuota<sup>15</sup> siempre que el ingreso provenga de realizar actividades económicas en el extranjero y el impuesto que hubiera correspondido pagar en España fuera inferior que el pagado en el extranjero ([DGT V3960-16](#)).

TENGA EN CUENTA QUE:

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



### 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 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

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



### Gastos por donativos y liberalidades

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

15. 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.



Tampoco se consideran liberalidades los gastos por atenciones a clientes y proveedores, aunque se limita el importe del gasto deducible al 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio ejercicio en que se contabilizan<sup>16</sup>. 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 la retribución que cobra un administrador sea deducible es necesario que los estatutos recojan que el cargo es remunerado. 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.
- 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](#)).
- Conforme a la Resolución del [TEAC nº 3295/2016, de 9 de abril de 2019](#), las retribuciones de los administradores serán deducibles cuando, además de que los estatutos de la entidad recojan que el cargo es remunerado, la remuneración se establezca con el suficiente grado de certeza y, si el sistema es variable, no basta con fijar un límite máximo, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los Estatutos.
- No se considera liberalidad la retribución que cobra un administrador por el desempeño de funciones de alta dirección, por ejemplo, por ser Consejero Delegado, pero esta sí que habrá de valorarse a mercado, al ser una operación vinculada.
- La Sentencia del [Tribunal Supremo, de 26 de febrero de 2018](#), interpreta que, desde el punto de vista mercantil, es necesario que en los estatutos de la empresa figure el carácter remunerado del cargo y la forma de retribución, pudiendo dejar a la Junta General la determinación de la cuantía de retribuciones total, también por funciones ejecutivas, sin que sea preciso aprobar la retribución de otras labores comunes.
- La cuantía que percibe el administrador en contraprestación por una relación laboral común es deducible, sin que sea necesario que dicha retribución figure en Estatutos.
- Si los miembros del Consejo de Administración incurrían 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.

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



- 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% que establece actualmente el art. 15.e) LIS, pero para que opere dicho límite es preciso que se acredite que los gastos se refieren a atenciones a clientes ([Audiencia Nacional, 21 de noviembre de 2019, recurso n.º 388/2016](#)).
- 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](#)).
- 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 límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo ([DGT V2356-21](#)).



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

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

#### TENGA EN CUENTA QUE:

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



extinción de la relación laboral, no está sujeta al límite de las indemnizaciones por despido (DGT V0117-17).



### Gastos financieros

Los gastos financieros netos serán deducibles, con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio<sup>17</sup>, aunque en todo caso son deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1.000.000€<sup>18</sup>. 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.
- En las entidades holding, los ingresos financieros correspondientes a la financiación de las filiales como son los cupones o los intereses devengados, no se considerarán parte integrante del beneficio operativo, sino que minorarán los gastos financieros de la entidad a los efectos de determinar el importe de los gastos financieros netos.
- No son deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo, que procedan de deudas con otras entidades del grupo mercantil, cuando el importe obtenido se 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.

17. 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€).

18. 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.



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



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

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

- La participación directa o indirecta debe ser  $\geq$  al 5% en el capital de la participada en el momento de la exigibilidad del dividendo.
- Mantenimiento de las participaciones durante, al menos, un año antes de la exigibilidad del dividendo o, si así no fuese, cumplir este plazo posteriormente.
- Si las participaciones se tienen en una entidad radicada en el extranjero, además es necesario que la filial resida en un país con convenio, o bien que haya tributado por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal de, al menos, el 10%.
- Si la entidad participada tiene, a su vez, filiales, para exonerar de tributación el reparto de beneficios, en principio, es necesario que el contribuyente tenga, al menos, un 5% de participación indirecta en las filiales de la participada cuando más del 70% de los ingresos de esta última procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones<sup>19</sup>. Si la participada es la dominante de un grupo mercantil, el porcentaje de los ingresos hay que determinarlo en el grupo, y no en la participada.
- Aunque la participación indirecta en alguna filial no alcance el 5%, también podrán dejarse exentos los dividendos de la participada en esa parte si se prueba que la misma los integró sin aplicar la exención o la deducción para evitar la doble imposición.

### TENGA EN CUENTA QUE:

- La exención resulta aplicable a las rentas derivadas de las variaciones del valor razonable de activos financieros contabilizados como mantenidos para negociar<sup>20</sup>. Si posteriormente tiene lugar una variación negativa de la valoración de la participación, el importe de la renta negativa se minorará en el importe de las rentas positivas generadas, por variaciones en la valoración a valor razonable, que hubieran tenido derecho a la exención ([DGT V0541-16](#)).
- La exención resulta aplicable cualquiera que sea el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se distribuyen ([DGT V3561-15](#)).

19. 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](#)).

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



- La 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 participación. La entidad perceptora deberá comunicar a la entidad obligada a retener que concurren los requisitos para aplicar la exención (DGT V3204-21).



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

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

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

- Tener una participación  $\geq$  al 5% en el momento de la transmisión.
- Haber mantenido la participación durante, al menos, un año antes de la transmisión.
- Si la participada tiene, a su vez, filiales, es necesario que la entidad que transmite la participación sea titular, al menos, de un 5% de participación indirecta en dichas filiales cuando más del 70% de los ingresos de la participada procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones.
- Si se transmiten participaciones de una entidad patrimonial la exención no se aplicará por la parte del beneficio que corresponda a la plusvalía tácita.
- Si la participación se tiene en una empresa radicada en el extranjero, se exige un requisito adicional: que la participada esté sometida a un impuesto análogo con tipo nominal del 10%, o que exista Convenio para evitar la doble imposición con ese país. Este requisito debe cumplirse en todos los ejercicios de tenencia de la participación y, en caso contrario, la exención se aplicará de manera proporcional.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Existe una excepción que permite aplicar la exención plena (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€ y que, además, no sea patrimonial, no formara parte de un grupo mercantil antes de 2021 y 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 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).

## 4.26. Reservas de capitalización y de nivelación



### Reserva de capitalización

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

Este incentivo lo pueden aplicar las entidades que tributen al tipo general, las entidades de crédito y de hidrocarburos, las empresas de reducida dimensión, las parcialmente exentas y, también, las entidades patrimoniales (DGT V1839-18).

TENGA EN CUENTA QUE:

- Para no perder el beneficio es necesario mantener el incremento de los fondos propios desde el cierre del período impositivo en el que se realiza la reducción, año a año, y durante 5 años<sup>21</sup>, siendo también necesario dotar una reserva indisponible durante el plazo de mantenimiento de los 5 años, de la que se podrá disponer solo en el caso de separación del socio, cuando se elimine por una operación de reestructuración o porque lo disponga una norma<sup>22</sup>.
- Los Fondos Propios pueden derivar de beneficios de actividades económicas, de resultados ordinarios o de resultados extraordinarios.

21. 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.

22. 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 incentivo es opcional, por lo que, si no se aplica en una declaración, posteriormente no podrá rectificarse la misma para aplicarlo.
- Se puede aplicar una reducción menor del 10% al incremento de los Fondos Propios. El máximo es el 10% de la base imponible, pero no se regula mínimo ([DGT V1765-19](#)).
- En caso de que no se pueda aplicar toda la reducción, por el límite del 10% de la base imponible, el importe pendiente podrá reducirse en los 2 ejercicios inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la reducción que pueda corresponder en ellos por este concepto y con el mismo límite del 10% de dicha base imponible.
- A la hora de aplicar la reducción correspondiente a la reserva de capitalización, cuando existen cantidades pendientes de aplicar procedentes de periodos anteriores junto con la generada en el propio período, el sujeto pasivo podrá aplicarlas en el orden que quiera, pues no hay nada establecido sobre que unas u otras tengan que aplicarse primero ([TEAC, de 22 de septiembre de 2021](#)).
- Si la aplicó en ejercicios anteriores, y en 2021 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 5 años desde el cierre del ejercicio en el que se calcula la reducción, salvo en caso de pérdidas contables, y el reparto de reservas entre entidades del grupo no supone el incumplimiento de dicha condición, porque los fondos del grupo, en su conjunto, no se ven alterados por ello ([DGT V0255-18](#)).
- Si la Reserva por inversiones en Canarias (RIC) u otra reserva indisponible deja de serlo, incrementa los fondos propios a estos efectos ([DGT V1907-18](#)).
- El 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 2021 a cuenta de los resultados de ese mismo ejercicio, tampoco afectará a la base de reducción de la reserva de capitalización del ejercicio 2021, pero sí afectaría a la determinación del incremento de fondos propios ([DGT V1952-21](#)).
- 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 pro-



pios respecto de las reducciones practicadas en los ejercicios 2015, 2016 y 2017 ([DGT V1956-21](#)).

- 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](#)).
- 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.

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 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](#)).
- La reserva para inversiones en Canarias.
- Los fondos propios correspondientes a emisión de instrumentos financieros compuestos.
- Los fondos propios por variación en activos por impuesto diferido que derivan de la disminución o aumento del tipo de gravamen y por su aplicación a los créditos fiscales por BIN ´s, DTA ´s ...



### 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.

En la declaración de 2021, si aún tiene saldo pendiente de la reserva dotada en 2016, deberá de revertirlo en su totalidad, realizando el correspondiente ajuste positivo en la declaración del Impuesto.

#### TENGA EN CUENTA QUE:

- Esta reserva de nivelación es opcional y, si se opta por no aplicarla, no se podrá rectificar posteriormente la declaración para aplicar el incentivo.
- Si se incumplen los requisitos, se deberá integrar la cuantía que se dejó de ingresar en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, incrementada en un 5%, junto con los intereses de demora correspondientes.
- La devolución de la reserva, por cumplirse el plazo de los 5 años, no genera el derecho a aplicar la propia reserva por dicho importe.
- Si se dotó esta reserva y posteriormente se obtiene una base imponible negativa, se deberá aplicar el importe dotado a la compensación de la base negativa. Si aún queda saldo, quedará destinado igualmente a compensar futuras bases negativas o a su cancelación íntegra al final del quinto año posterior a la reducción.
- Como uno de los requisitos para la aplicación de la reserva de nivelación es que la entidad tribute al tipo general del impuesto, actualmente el 25%, si se trata de una entidad de nueva creación, a la que resulta aplicable el tipo reducido del 15%, no podrá aplicar este incentivo. Una vez la entidad se haya beneficiado de los dos periodos en los que aplicará el tipo reducido del 15%, y siempre que continúe cumpliendo los requisitos para ser considerada una entidad de reducida dimensión, podrá utilizar este beneficio fiscal ([DGT V3495-19](#)).

## 4.27. Diferencias permanentes o temporarias

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



### Ajustes positivos

- Gastos que representen una retribución de fondos propios, tales como los gastos por adquisiciones de regalos para los accionistas.
- Gastos contables derivados de multas y sanciones.
- Gasto por el Impuesto sobre Sociedades, salvo el satisfecho en el extranjero si se puede aplicar la deducción para evitar la doble imposición jurídica por la renta que provenga de actividades económicas, y solo por la diferencia entre el Impuesto pagado en el extranjero y el que hubiera pagado en España si fuera inferior.
- Gasto por el importe satisfecho por el prestamista correspondiente a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la constitución de préstamos hipotecarios (pero solo para ejercicios iniciados a partir del 10 de noviembre de 2018).
- Gasto del administrador cuyo cargo no figure en estatutos como retribuido.
- Las pérdidas del juego.
- Gastos por liberalidades.
- Donativos y donaciones.
- Gastos por atenciones a clientes y proveedores que excedan del 1% del importe neto de la cifra de negocios.
- Gastos por servicios prestados en Paraísos fiscales, salvo prueba en contrario.
- Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- Deterioros contables, a excepción de los correspondientes a existencias e insolvencias de deudores, ya que estos últimos sí serán deducibles cuando se cumplan determinados requisitos.
- Gastos derivados del exceso pagado con motivo de la extinción de una relación laboral o mercantil (que exceda de 1.000.000€ o del importe exento si es superior a esa cifra).
- Provisión por devoluciones de ventas.
- Provisión por contratos onerosos.
- Provisión por planes internos de pensiones a los trabajadores.
- Excesos de amortizaciones o provisiones.
- Imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo, respectivamente, si no lo permite la norma fiscal.
- Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no.
- Amortizaciones contables de activos totalmente amortizados fiscalmente por haberles aplicado una libertad de amortización o una amortización acelerada.



- Integración de rentas en el ejercicio en el que sea exigible el cobro de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial prevista para las mismas.
- Rentas correspondientes a quitas y esperas en los ejercicios posteriores al que se aprobaron.
- Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados con posterioridad.
- 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.
- Dedución 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.

#### 4.28. 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.



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

Se limita, en un porcentaje de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, la compensación de las bases imponibles negativas según el importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores pudiendo, en cualquier caso, deducir hasta 1.000.000€ —este límite absoluto se prorrateará cuando el período impositivo es inferior al año natural—:

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%

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).

No se aplica la limitación cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- Por el ingreso contable registrado a raíz de una quita o de una espera.
- Si se produce la extinción de la sociedad, salvo que sea como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial.
- Si se trata de entidades de nueva creación durante los tres primeros ejercicios en que se genera una base imponible positiva.



- Cuando el ingreso es consecuencia de una reversión correspondiente a un deterioro en participaciones en empresas no cotizadas, siempre que las pérdidas por deterioro anteriores a 2013 se hubieran producido en el ejercicio de generación de la base negativa y representaran, como poco, el 90% de los gastos deducibles de ese período.



### Medidas para evitar la compra de sociedades inactivas que tienen bases 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<sup>23</sup>.
- 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.

23. 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](#)).



TENGA EN CUENTA QUE:

- La Audiencia Nacional considera 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](#)).

No obstante, como a partir de 2017 la pérdida originada por la transmisión de participaciones significativas –porcentaje de participación cualquier día anterior a la transmisión de al menos del 5 por 100– no es deducible, debería de admitirse que la adquirente deduzca la totalidad de las bases imponibles negativas.

- Las bases imponibles negativas generadas en sede de la sociedad absorbida podrán ser compensadas en sede de la entidad absorbente, con los requisitos y limitaciones establecidos en el artículo 84 y en la disposición transitoria decimosexta de la Ley del Impuesto ([DGT V2254-20](#)).



### 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<sup>24</sup>.

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



### Opción para compensar las bases imponibles negativas

TENGA EN CUENTA QUE:

- La [sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de noviembre de 2021](#), establece el criterio de que 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.

<sup>24</sup>. El mismo plazo de comprobación se aplica a las deducciones.



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](#)).

## 4.29. Tipos de gravamen

En el siguiente cuadro recogemos los tipos de gravamen actuales

Entidad crédito	30%
Hidrocarburos	30%
General	25%
Pymes	25%
Nueva creación	15%
Cooperativas de crédito y cajas rurales	25%
Mutuas	25%
SGR y de refinanciación	25%
Colegios y asociaciones profesionales	25%
Entidades sin ánimo de lucro no ley 49/2002	25%
Fondos de promoción de empleo	25%
Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas	25%
Entidades de derecho público, puertos del Estado	25%
Cooperativas protegidas	20%
Entidades sin ánimo de lucro ley 49/2002	10%
Sociedades de Capital Variable	1%
Fondos de Inversión, SII, FII y Fondos mercado hipotecario	1%
Fondos de pensiones	0%
SOCIMI	0-19-25%
ZEC	4%



### Entidades de nueva creación

TENGA EN CUENTA respecto al tipo reducido del 15%:

- El tipo se aplica solo en el primer período impositivo en que la entidad obtenga beneficio y en el siguiente, por lo que se perderá el tipo reducido en ese segundo período si no se obtiene beneficio.



- 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 aquella (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).
- El plazo para aplicar las deducciones empresariales podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos.

### 4.30. Deducciones en la cuota



#### Doble imposición jurídica y económica internacional

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

Si en la base imponible se computan dividendos pagados por una entidad no residente que cumpla con los requisitos de participación significativa y mantenimiento 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.

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.



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

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

Dicha limitación solo se aplica a los contribuyentes con un INCN de al menos 20.000.000€ en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, siendo el 50% de la cuota íntegra previa a la aplicación de dichos importes.



### 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%



### Deducción por creación de empleo

Actualmente solo existe para contratos a trabajadores discapacitados.

CONTRATACIÓN DE TRABAJADORES	DEDUCCIÓN	REQUISITOS
Trabajadores discapacitados con grado $\geq 33\% < 65\%$	9.000 €	Se aplica por el incremento del promedio de plantilla
Trabajadores discapacitados con grado $\geq 65\%$	12.000 €	Se aplica por el incremento del promedio de plantilla

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](#)).



### 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.

También se podrán presentar consultas a la Dirección General de Tributos para la interpretación y aplicación de la deducción, o solicitar a la Administración la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones de los proyectos de I+D+i.

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

#### INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO (I+D)

**Porcentaje de deducción:** 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)<sup>25</sup>

**Porcentaje de deducción:** 12% de los gastos efectuados en el período impositivo.

**Base de deducción:** 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:

- 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](#)).

25. 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.



## Inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales

## LARGOMETRAJES CINEMATográfICOS, CORTOMETRAJES Y SERIES AUDIOVISUALES ESPAÑOLAS

BASE DE LA DEDUCCIÓN	% DEDUCCIÓN	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

## PRODUCCIONES EXTRANJERAS DE LARGOMETRAJES Y SERIES AUDIOVISUALES

BASE DE LA DEDUCCIÓN	% DEDUCCIÓN	REQUISITOS
Gastos de personal creativo, límite 100.000€ por persona	30% primer 1.000.000€ y 25% sobre el exceso	Productores registrados en Registro M <sup>o</sup> Cultura
+Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores		Importe deducción ≤ 10.000.000€
		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

## ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES

BASE DE LA DEDUCCIÓN	% DEDUCCIÓN	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



TENGA EN CUENTA QUE:

- En relación con el límite de la deducción de 10.000.000€ por cada producción realizada, dicho límite implica que una misma producción no puede generar el derecho a aplicar una deducción por importe superior al mismo, lo que supondría que en el caso de participar varios productores ejecutivos en España la suma de las deducciones generadas por cada uno de ellos por ejecutar parte de la producción en España no pueda superar 10.000.000€ (DGT V2844-21).
- Una entidad pretende realizar la producción ejecutiva de parte de una obra audiovisual extranjera, y con ocasión del COVID-19 se ha visto obligada a implementar diversas medidas en materia de prevención de riesgos. El Centro Directivo determina que dichos gastos no podrán formar parte de la base de la deducción del cine porque la norma exige que los gastos estén directamente relacionados con la producción (DGT V2300-21).
- En el mismo sentido que la anterior consulta, el Centro Directivo tampoco considera base de la deducción del cine los gastos derivados de la compra de mascarillas, gel hidroalcohólico, guantes y pantallas protectoras, así como los gastos incurridos en los test y pruebas para la detección del COVID-19 (DGT V2155-21).



## 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.



## Especialidad para gastos de I+D+i

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

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

Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de I+D+i no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3.000.000€. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios establecidos



en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.



### Plazo para aplicar las deducciones

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos 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.



### 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<sup>26</sup>.

26. 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.

**Deducción por donativos a entidades sin ánimo de lucro de la Ley de mecenazgo 49/2002**

Si la donación se realiza a alguna entidad acogida a la ley 49/2002, de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, podrá deducir en la cuota un 35%, o incluso un 40% si se dona a la misma entidad durante, al menos, 3 años la misma cuantía o superior (DGT V3543-15). El porcentaje se podrá elevar en 5 puntos porcentuales cuando se done a alguna entidad beneficiaria de las actividades prioritarias de mecenazgo que establezca la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La base de la deducción no puede exceder del 10% del límite de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos. A estos efectos, el TEAC considera que dicha base, sobre la que se aplica el límite del 10 por 100 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, Res. N° 201/2020).

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

En los donativos dinerarios, su importe.

En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 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 por 100 de dicho gasto.



- El importe de la deducción anterior no puede exceder del 90% de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento.
- El Alto Tribunal cambia el criterio sobre la deducción de gastos de publicidad y propaganda para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público cuando se trata de la adquisición de envases que lleven incorporado el logotipo de los acontecimientos. En concreto, considera que la base de la deducción es el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos ([Tribunal Supremo, de 20 de julio de 2021](#)).
- La deducción únicamente puede surtir efectos y ser eficaz en el ejercicio devengado. De manera que los beneficios no pueden trasladarse a periodos distintos al objeto de generar una mayor deducción, lo que, por lo demás, supondría una alteración del principio del devengo y, fuera de ello, no existe previsión de que si los gastos superan el límite en cierto ejercicio, el remanente de no computados pueda trasladarse al siguiente para generar una nueva deducción ([Audiencia Nacional, de 9 de diciembre de 2021](#)).
- El importe del gasto sobre el que se aplica el porcentaje de deducción, y el límite sobre el que se calcula, han de haberse producido en un mismo periodo. La deducción únicamente puede surtir efectos y ser eficaz en el ejercicio devengado. Lo contrario implicaría aceptar la posibilidad de que gastos realizados en cualquier periodo impositivo 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](#)).

### 4.31. 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 Tribunal Supremo considera 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, sentencia de 23 de marzo de 2021](#)).



#### **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 (que ya se trató en apartado específico).
- Pérdidas por deterioro de los créditos por insolvencias de deudores, hasta el 1% de los deudores existentes a la conclusión de período impositivo.
- Deducción de la recuperación del coste del bien recogido en las cuotas de arrendamiento pagadas, 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](#)).
- [El TEAC, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de 16 de enero de 2020](#), se ha pronunciado sobre un incentivo fiscal que ya no está vigente, pero que se articulaba de manera similar al de la libertad de amortización de las empresas de reducida dimensión ahora, que consistía en la aplicación de un tipo reducido a condición de que se mantuviera la plantilla. 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.



### Régimen de arrendamiento de viviendas

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

El incentivo fiscal consiste en aplicar una bonificación del 85 por 100<sup>27</sup> a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas<sup>28</sup>.

En el caso de reparto de dividendos, los socios personas físicas los integran en la base imponible del ahorro y los socios personas jurídicas, con participación significativa, podrán aplicar una exención del 50 por 100 cuando provengan de beneficios bonificados<sup>29</sup>.

En el caso de que el socio persona jurídica transmita una participación significativa (igual o superior al 5% o con un valor de adquisición superior a 20.000.000€), y la haya poseído de manera interrumpida durante el año anterior al día de la transmisión, en la parte que se corresponda con beneficios no distribuidos bonificados, aplicará 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

27. A partir de los períodos impositivos iniciados en 2022 la bonificación se ha reducido al 40%.

28. 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.

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



que la entidad cumple los requisitos para ser considerada como de reducida dimensión o de otro anterior, pudiendo optar la entidad por uno u otro régimen fiscal ([DGT V2637-20](#)).



### Entidades parcialmente exentas

Estas entidades dejan exentas las siguientes rentas:

- Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.
- Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
- Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

Estos contribuyentes no estarán obligados a presentar declaración cuando, simultáneamente, los ingresos totales no superan los 75.000€ anuales, los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen los 2.000€ anuales y todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Si una entidad acogida al régimen especial percibe ingresos de cuotas de socios que en parte destina a una actividad económica y en parte a la defensa de los intereses de los asociados, hay que prorratear dichos ingresos para determinar qué porción de estos queda exenta.
- Solo serán deducibles los gastos imputables exclusivamente a las rentas no exentas.
- Una asociación que organiza cursos formativos realiza una explotación económica, con independencia de que se financie con subvenciones públicas, por la propia federación o mediante la contraprestación de los alumnos socios o terceros ([AEAT, Informa 128810](#)).
- Las nuevas inversiones de transmisiones onerosas deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los 3 años posteriores, y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante 7 años, excepto que su vida útil fuere inferior<sup>30</sup>. 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 exen-

30. 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.



tos. 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 N° 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 impuesto.

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

#### TENGA EN CUENTA QUE:

- Este régimen fiscal no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a su objeto o se posean, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean socios suyos, o dirijan o controlen, directa o indirectamente, las actividades de sus socios o de terceros.
- El beneficio que reparte la AIE no tributará en el socio. De esta manera se impide la doble tributación que se produciría si el socio de la AIE debiera tributar tanto por la 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<sup>31</sup>.



### 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

31. 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.



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<sup>32</sup> y la imputará a los partícipes en función de su porcentaje de participación, determinando los partícipes sus bases imponibles sin tener en cuenta la integración contable de los movimientos de la UTE.
- 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 partícipe.
- La imputación se efectuará a los socios, cuando sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de finalización del período impositivo de la entidad. En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del período impositivo de la entidad. La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante 3 años. Si se imputara la base de la UTE al socio en el período siguiente, como aquel contabiliza la parte proporcional de los ingresos y gastos de la UTE, deberá, primero, hacer un ajuste negativo y, en el año de imputación, un ajuste positivo.
- Las entidades a las que sea de aplicación lo dispuesto en este capítulo deberán presentar, conjuntamente con su declaración del Impuesto sobre Sociedades, una relación de las personas que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro el último día de su período impositivo, así como la proporción en la que cada una de ellas participe en los resultados de dichas entidades.



#### Contratos de arrendamiento financiero

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

#### Requisitos:

- Duración mínima de 2 años cuando tengan por objeto bienes muebles, y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales.

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



- 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.
- Los contratos vigentes, cuyos períodos de anuales de duración se inicien dentro de los años 2009 a 2015, en esos años y en los siguientes no se exige el cumplimiento del requisito de que las cuotas satisfechas imputables a la recuperación de coste del bien sean constantes o crecientes, pero sí que el importe de la parte de esas cuotas en dichas anualidades no exceda del 50% o del 10% del coste del bien, en caso, respectivamente, de bienes muebles o de bienes inmuebles o establecimientos industriales.
- Tendrá, en todo caso, la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.

#### TENGA EN CUENTA QUE:

- El importe de la cantidad deducible por recuperación del coste del bien no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. En el caso de ERD, se tomará el triple del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- Este régimen fiscal no se configura por la norma legal como optativo, por lo que si el contrato celebrado es de los citados por esta norma no cabe renunciar a su aplicación, ni íntegra ni parcialmente ([DGT V1950-01](#)) y ([DGT V2686-14](#)). No obstante, [DGT V4249-16](#) parece que considera que se trata de una opción del contribuyente.
- La cuantía que no haya podido deducirse por exceder del límite, será deducible en los períodos 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 34<sup>a</sup>.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:

- Si realiza una fusión, y la entidad absorbida aplicó la reserva por capitalización, será la absorbente quien deberá cumplir con el requisito de mantenimiento de los fondos propios.
- Si la Administración tributaria entendiera que no existe motivo económico válido en la operación, se eliminará la ventaja fiscal obtenida, manteniéndose el resto de los beneficios fiscales ([DGT V2894-15](#)).
- La escisión de una entidad en la que participan dos socios, en dos sociedades en las que también participan, seguida de una donación recíproca, no es admitida, pues equivaldría a una escisión no proporcional, la cual solo se permite si cada escindida constituye rama de actividad. Por el contrario, la operación podría ir por el régimen de diferimiento si no se produce tal donación y se adjudica la sociedad a cada socio por disposición testamentaria ([DGT V2535-16](#)).



### Aportación no dineraria especial

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



## TENGA EN CUENTA QUE:

- Si la actividad económica es desarrollada por los comuneros, y la comunidad de bienes lleva contabilidad que no está ni legalizada ni depositada en el Registro Mercantil, en caso de aportación no dineraria a una entidad, no se podrá aplicar el régimen especial de reestructuración empresarial ([DGT V2292-20](#)).
- En este régimen, la entidad transmitente valora las participaciones recibidas por el valor fiscal del activo aportado y no integra en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del bien transmitido y su valor fiscal. La entidad adquirente valora el activo recibido por el valor fiscal que tenía en la entidad transmitente conservando también la antigüedad.
- Las bases imponibles negativas existentes en la rama transmitida se transmitirán a la entidad adquirente con los límites y condiciones establecidas en la norma ([DGT V0327-16](#)).
- Cuando lo que se aporta son participaciones en el patrimonio de empresas del grupo a una sociedad que se constituye, o ya constituida, de la que se reciben a cambio acciones que dan el control, la aportante reflejará la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable (BOICAC N° 74).<sup>33</sup>
- El Tribunal Supremo admite el recurso de casación sobre si la expresión “*podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan*”, referida a la aportación de ramas de actividad para poder disfrutar del régimen fiscal especial de diferimiento, significa que únicamente pueden ser objeto de aportación las deudas expresamente contraídas para financiar la adquisición de los elementos patrimoniales con ellas gravados que se transmiten en la operación, y si tal requisito o vinculación es aplicable también a las aportaciones no dinerarias de capital distintas a las operaciones referidas a ramas de actividad ([Tribunal Supremo, Auto de 16 de enero de 2020](#)).

**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

33. 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.



ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquiera una mayor participación. Tampoco es necesario que antes de realizar la aportación se tenga, al menos, un 5% de participación.

#### TENGA EN CUENTA QUE:

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



#### Escisión

- **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:

- 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 per-



sonal 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).



### Fusión

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

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

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

#### TENGA EN CUENTA QUE:

- La entidad absorbida dará de baja su balance por el valor contable y el patrimonio neto. No tributará por la diferencia entre el valor contable y el valor de mercado.
- Los socios de la entidad absorbida canjean sus participaciones con las de la entidad absorbente. Las participaciones nuevas las valoran por el mismo valor que tenían en la entidad absorbente. No tributarán por la plusvalía obtenida en el canje.
- La entidad absorbente amplía capital por el valor razonable de la entidad absorbida. Desde el punto de vista fiscal, valora los activos y pasivos adquiridos por los valores contables que tenían en la entidad absorbida.
- Cuando la adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un 5%, el importe de la diferencia entre el valor fiscal de la participación y los fondos propios que se corresponda con el porcentaje de participación adquirido en un período impositivo que, en el transmi-



tente, 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.



### 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.

#### 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.
- No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades que concurren 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 incurso en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) de la Ley de Sociedades de Capital, dicha sociedad quedará excluida del Grupo fiscal, a menos que dicha situación estuviese superada con anterioridad a la conclusión del ejercicio en que se aprueban las cuentas anuales. Es decir, se admite que en el ejercicio en que se aprueben las cuentas anuales correspondientes a aquel en que se produjo la situación de desequilibrio patrimonial se subsane la misma ([TEAC, de 8 de marzo de 2018](#)).
- La concurrencia o no de la situación patrimonial a que se refiere el artículo 363.1.e) de la Ley de Sociedades de Capital, no puede apreciarse en virtud de criterios distintos a los aplicados en las cuentas anuales, salvo que el obligado tributario alegue haber incurrido en un error contable que se halle debidamente corregido en las cuentas anuales de ejercicios posteriores a través de los mecanismos previstos al efecto en la normativa contable. La Inspección se limitará a constatar si el error contable alegado que determina la inexistencia de desequilibrio patrimonial ha sido subsanado o corregido en las cuentas anuales correspondientes, sin entrar a valorar si el error existió realmente o no conforme a la normativa contable, puesto que la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables aplicados por la Inspección ([TEAC, de 22 de abril de 2021](#)).

#### RESPECTO A LA APLICACIÓN DE LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN, TENGA EN CUENTA QUE:

- La aplicación de este incentivo fiscal en el seno de un grupo se referirá al grupo, pudiendo dotar la reserva cualquiera de las entidades que lo componen, sin que sea necesario que la dote la misma entidad que ha generado el incremento de fondos propios ([DGT V0255-18](#)).
- En grupos fiscales, el cómputo del incremento de los fondos propios se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo, y las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas, criterio que se ha cambiado con respecto a consultas anteriores ([DGT V1836-18](#)).
- Si una entidad se incorpora al grupo fiscal y tiene pendiente de aplicar una reducción en la base imponible por reserva de capitalización, esa parte no reducida puede aplicarse en la base imponible del grupo fiscal, con el límite del 10% de la base imponible positiva individual de esa misma entidad, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 2 años.



#### Transparencia Fiscal Internacional

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



## TENGA EN CUENTA QUE:

- La imputación de las rentas positivas obtenidas por la no residente se extiende a las obtenidas por sus establecimientos permanentes en el extranjero, sin que se aplique en este caso la exención por doble imposición internacional.
- Se han de imputar las rentas de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento y actividades 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. Recordamos que hasta ahora no se imputaban si la participación de la no residente en las filiales cumplía determinados requisitos.
- Si antes no se aplicaba el régimen a las entidades residentes en la Unión Europea acreditando que su constitución y operativa tenían motivo económico válido, ahora no se aplica tampoco cuando residen en el Espacio Económico Europeo, y siempre que acrediten que realizan una actividad económica.



**economistas**  
Consejo General  
REAF asesores fiscales

5

# DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2021

INFORMACIÓN FISCAL  
A INCLUIR EN LA MEMORIA



**SOCIEDADES 2021**





## 5. INFORMACIÓN FISCAL A INCLUIR EN LA MEMORIA

CONCEPTO	PRECEPTO	MENCIONES	DURANTE
Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios de norma anterior	AArt. 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 transmitente que exigen cumplir requisitos a adquirente	Mientras permanezcan en el inventario los elementos patrimoniales o valores, o se deban cumplir requisitos
Régimen de reestructuración empresarial	Art. 86.2 LIS	Socios personas jurídicas: valor contable y fiscal de los valores entregados; y valor por el que se contabilizaron los valores adquiridos	Mientras permanezcan en el inventario los elementos patrimoniales o valores, o se deban cumplir requisitos
Deducción por inversión de beneficios	Art. 37 TRLIS D.T. 24.5ª	Importe de los beneficios acogidos a la deducción y ejercicio en que se obtuvieron, reserva indisponible dotada, identificación de los elementos y fecha de adquisición y aceptación.	Mientras se cumpla el plazo de mantenimiento de 5 años de los bienes en los que se invirtió
Régimen especial de la minería	Art. 93.4 LIS	Importe de las reducciones de la BI de cantidades destinadas a factor agotamiento: importe de la reducción, inversiones con la misma, amortizaciones realizadas, y cualquier disminución en las reservas que se incrementaron por el factor agotamiento	10 años siguientes a la reducción
Entidades de tenencia de valores extranjeros	Art. 108.3	Rentas exentas y los impuestos pagados por ellas en el extranjero	
Entidades Navieras en función del tonelaje	Art. 114.2	Cuando se acceda al régimen teniendo buques o se adquieran usados, y no se dote la reserva prevista, se debe de especificar en Memoria la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable de cada buque separadamente para cada uno	En el primer ejercicio de aplicación del régimen o en el de adquisición del buque usado, y durante todos los ejercicios en los que se mantenga su titularidad
Revalorizaciones contables voluntarias no incluidas en la BI	Art. 122	Importe de la revalorización, elementos afectados y período o períodos en los que se practicaron	Mientras los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del contribuyente
Elementos actualizados por Ley 16/2012	Art. 9.12 Ley 16/2012	Criterios empleados en la actualización con indicaciones de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas afectadas; importe de las actualizaciones y efecto de las mismas en las amortizaciones; y movimientos en el ejercicio de la cuenta de Reserva de revalorización, explicando la causa	Ejercicio en los que los elementos revalorizados se encuentran en el patrimonio de la entidad



CONCEPTO	PRECEPTO	MENCIONES	DURANTE
SOCIMIS	Art. 11 Ley 11/2009	Reservas anteriores al régimen fiscal, reservas de ejercicios con régimen especial, diferenciando la parte que tributó a tipos especiales, 0%, 15% o 19%, respecto de aquellas que, en su caso, hayan tributado al tipo general de gravamen, dividendos repartidos con cargo a rentas que tributaron a los diferentes tipos, fecha del acuerdo de distribución, de adquisición de inmuebles, identificación del activo que computa dentro del 80%, etc.	
Entidad que tributó por el antiguo régimen especial de sociedades patrimoniales	Disposición Transitoria 10ª.3 LIS	Beneficios aplicados a reservas de períodos impositivos en los que la entidad no tributó por el régimen especial; beneficios aplicados a reservas en los que la entidad sí tributó por el régimen especial; y, si se reparten beneficios, han de identificar las reservas de las que proceden.	Cuando tenga reservas sin repartir procedentes de ejercicios en que tributó como patrimonial.
Entidades de crédito	Disposición Transitoria 39ª añadida a la LIS por el art. 2. Dos del Real Decreto-ley 27/2018	Las cantidades integradas en base y las pendientes de integrar correspondientes a los ajustes de primera aplicación de la Circular 4/2017 del Banco de España.	Esta integración se ha de producir por partes iguales en la base imponible de los 3 primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018.
Situación fiscal	Apdo. 12º del contenido de la Memoria según PGC	Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios.	Siempre
Deducción rentas obtenidas en Ceuta y Melilla	Arts. 58 y 59.2b RIRPF	Beneficios aplicados a reservas con rentas que procedan o no con derecho a la aplicación de la bonificación, 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 modificación del REF. Canarias	El importe de las dotaciones efectuadas a la reserva con indicación del ejercicio en que se efectuaron; el 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 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 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	Mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento

economistas

Consejo General

REAF asesores fiscales

5

SOCIEDADES 2021

# DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2021

## GESTIÓN DEL IMPUESTO

- 113 Novedades
- 113 Modelos de declaración
- 114 Forma de presentación
- 114 Documentos a incorporar junto con la declaración
- 116 Plazo y presentación





## 6. GESTIÓN DEL IMPUESTO

### 6.1. Novedades



Las novedades en la gestión se recogen en la [Orden HFP/379/2022](#), de 4 de mayo de 2022, por la que se aprueban 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 de 2021. Además, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación electrónica de los modelos.

Por un lado, se modifica el cuadro detalle de la deducción por donativos a entidades sin fines lucrativos, con información sobre el importe de la misma que aplica el porcentaje del 35 o el 40% en el caso de que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, así como información sobre los donativos a actividades prioritarias de mecenazgo que aplicarán los porcentajes incrementados del 40 por ciento y 45%, respectivamente. Esta novedad permitirá en ejercicios futuros realizar el cálculo automático de los límites aplicables a esta deducción.

Por otro lado, se desglosan con mayor detalle las casillas relacionadas con la regularización mediante autoliquidación complementaria con el objetivo de facilitar la subsanación de errores cometidos en autoliquidaciones anteriores correspondientes al mismo período impositivo en el caso de que de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada.

Por último, al igual que en ejercicios anteriores, se publican los formularios previstos para suministrar información en relación con determinadas correcciones y deducciones a la cuenta de pérdidas y ganancias de importe igual o superior a 50.000€ (anexo III), la memoria anual de actividades y proyectos ejecutados e investigadores afectados por bonificaciones a la Seguridad Social (anexo IV) y la reserva para inversiones en Canarias (anexo V). Estos formularios, que se encuentran alojados en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no sufren variación.

### 6.2. Modelos de declaración



#### Modelo 200

Para todos los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes obligados a presentar y suscribir la declaración (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).

**Modelo 220**

A presentar por los grupos fiscales, incluidos los de cooperativas que tributen por el régimen fiscal especial de consolidación fiscal.



Las declaraciones que se deban presentar ante la Administración del Estado por contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar, bien los modelos 200 ó 220, bien el modelo aprobado por la normativa foral correspondiente.

**6.3. Forma de presentación****Modelo 200**

Será obligatoria su presentación por vía electrónica utilizando certificados electrónicos reconocidos emitidos para la identificación y autenticación del contribuyente.

**Modelo 220**

Será obligatoria su presentación por Internet utilizando certificados electrónicos reconocidos para la identificación y autenticación del contribuyente.

**6.4. 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, al que hace referencia el Reglamento del Impuesto, sobre la aplicación de la propuesta.
- Contribuyentes acogidos a operaciones de reestructuración empresarial:
  - Identificación de las entidades participantes en la operación y descripción de la misma.
  - Copia de la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación.
  - En el caso de que las operaciones se hubieran realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también deberá aportarse copia del correspondiente folleto informativo.
  - Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial de reestructuración empresarial.
- 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.
- Cuando se haya consignado una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000€, en el apartado denominado "otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" el contribuyente deberá, previamente a la presentación de la declaración, describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura como Anexo III de la Orden de aprobación del modelo.
- Se solicita información adicional, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000€:
  - Por reinversión de beneficios extraordinarios: identificación de los bienes transmitidos y en los que se materializa la inversión.
  - Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificación de las inversiones y los gastos que dan derecho a esta deducción.
- Las pymes, en los supuestos en que además del régimen de deducción por actividades de I+D+i hayan podido aplicar la bonificación en la cotización de la Seguridad Social, deberán cumplimentar el formulario que figura en el Anexo IV de la Orden de aprobación del modelo, debiéndose recoger en dicho Anexo la Memoria anual de actividades, proyectos ejecutados e investigadores.
- Para la presentación de los modelos de declaración en los supuestos en que, de acuerdo con lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, el declarante se encuentre sometido a la normativa del Estado o el grupo fiscal se encuentre sujeto al régimen de consolidación fiscal correspondiente a la Administración del Estado y deban tributar conjuntamente a ambas Administraciones, estatal y foral, se seguirán las siguientes reglas:
  - Para la declaración a presentar ante la Administración del Estado, la forma y lugar de presentación serán los que correspondan, según el modelo de que se trate, de los que se regulan en esta Orden. Para la declaración a presentar ante las Diputaciones Forales del País Vasco o ante la Comunidad Foral de Navarra, la forma y lugar serán los que correspondan de acuerdo con la



normativa foral correspondiente, debiéndose efectuar, ante cada una de dichas Administraciones, el ingreso o solicitar la devolución que proceda utilizando los documentos de ingreso y devolución aprobados por la normativa foral, sin perjuicio de que, en su caso, se puedan presentar los modelos de declaración aprobados en esta Orden.

- Si se trata de grupos fiscales, las sociedades integrantes del mismo presentarán electrónicamente a través del modelo 200, a su vez, la documentación regulada en el artículo 2.5 de esta Orden, ante cada una de dichas Administraciones tributarias, estatal o foral, de acuerdo con sus normas de procedimiento.

## 6.5. Plazo y presentación



### Modelo 200

- En el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Para entidades con ejercicio coincidente con el año natural, el plazo finaliza el 25 de julio de 2022.
- Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 20 de julio de 2022, ambos inclusive.
- Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2022, deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a dicha fecha, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando el modelo aprobado para el ejercicio 2020.
- En los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, atendiendo al trimestre en que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP) (si el plazo de declaración se hubiera iniciado antes del 1 de julio, deberán presentar la declaración hasta el 25 de julio, salvo que hubieran optado por utilizar los modelos aprobados para 2020, en cuyo caso los plazos serán aquellos).
  - Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
  - Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
  - Se produzca la transmisión del EP.
  - El EP traslade su actividad al extranjero o fallezca el titular del EP
  - El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.



### Modelo 220

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



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

MODELOS	PUEDE UTILIZAR	PRESENTACIÓN	PLAZOS
200	Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los no residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español.	Vía electrónica	<p>En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.</p> <p>Si el plazo de declaración se inició antes del 1 de julio de 2022 deberán presentar la declaración antes del 25 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos para ejercicios iniciados en 2020.</p> <p>Por cese en la actividad, transmisión EP, traslado de la casa central o fallecimiento del titular del EP, el plazo es de 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero.</p>
220	Grupos fiscales y cooperativas que tributen por el régimen de consolidación fiscal.	Vía electrónica	Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera del grupo.



economistas  
Consejo General  
REAF asesores fiscales

CF

# DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2021

NOVEDADES 2022



SOCIEDADES 2021





## 7. NOVEDADES 2022

### Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022



#### Tributación mínima

- La cuota líquida<sup>34</sup> 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:**
  - 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.
- **Reglas de aplicación de la cuota líquida mínima:**
  - A 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 (DDIyE), 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.

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



- Si  $(\text{Cuota Íntegra} - \text{Bonificaciones} - \text{DDIJe} - \text{DDIp}) < \text{Cuota mínima}$ , la diferencia será la cuota mínima a ingresar.
- Si  $(\text{Cuota Íntegra} - \text{Bonificaciones} - \text{DDIJe} - \text{DDIp}) > \text{Cuota mínima}$ , se siguen minorando las restantes deducciones (respetando sus propios límites) hasta llegar a la cuota mínima.
- Las deducciones del REF de Canarias también se aplican respetando sus límites, pero su deducción no se ve limitada por la cuota líquida mínima.
- Si opera la cuota mínima, los saldos pendientes se trasladan a ejercicios futuros.



### Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda

Se reduce del 85 al 40 por 100 la bonificación de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos establecidos.

© Servicios de Estudios del REAF Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas de España

ISBN: 978-84-18495-32-8

Diseño y maquetación: desdezero, estudio gráfico



SOCIEDADES 2021



JUNIO 2022

E

# DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2021

**economistas**  
Consejo General

SERVICIO DE ESTUDIOS

**economistas**  
Consejo General

REAF **asesores fiscales**

Nicasio Gallego, 8 · 28010 Madrid  
Tel.: 91 432 26 70 · [www.reaf.economistas.es](http://www.reaf.economistas.es)