

El cierre fiscal y contable del ejercicio 2022

www.etl.es



El cierre
fiscal y
contable
2022

The logo for AMADO CONSULTORES features a stylized blue 'A' with a white swoosh underneath, followed by the word 'AMADO' in a bold, black, sans-serif font. Below this, the word 'CONSULTORES' is written in a smaller, blue, all-caps, sans-serif font.**AMADO**
CONSULTORES

EQUIPO DE AUTORES

- » **Sr. CARLOS MARÍN LAMA**
Abogado. Miembro del Consejo Asesor de Amado Consultores
 - » **Sr. JUAN IGNACIO GUTIERREZ GARRIDO**
Economista. Asesor Fiscal
 - » **Sr. FERRAN RODRÍGUEZ**
Licenciado en Ciencias Empresariales. Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la UB. Profesor Titular de Económica Financiera y Contabilidad de la UB
 - » **Sr. LLUÍS M. GARRIDO GÓMEZ**
Abogado-Economista en Centre Administratiu CADE, S.L.P.
 - » **Sr. OCTAVIO CABRERA TOSTE**
Socio Director - Managing partner. CABRERA RODRÍGUEZ. Abogado Asesor tributario - Lawyer Tax Adviser
 - » **SR. ALFONSO SEGOVIA LEZA**
Director Área Fiscal - BK Consulting Abogados & Asesores S.A
-

Actualizado en Barcelona,
a 3 de octubre de 2022

ISBN: 978-84-120989-4-5

AMADO Consultores
C/ Trafalgar, 70, 1ª planta 08010 Barcelona
Telf. 93 319 58 20 Fax: 93 319 21 19
www.amadoconsultores.com

ESTE INFORME HA SIDO ELABORADO POR EL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE PLANIFICACIÓN JURÍDICA. RESERVADOS TODOS LOS DERECHOS DE EDICIÓN. SE PROHÍBE LA REPRODUCCIÓN O TRANSMISIÓN TOTAL O PARCIAL DEL CONTENIDO DE ESTE INFORME, YA SEA POR MEDIO ELECTRÓNICO, MECÁNICO, DE FOTOCOPIA, GRABACIÓN U OTRO SISTEMA DE REPRODUCCIÓN, SIN LA AUTORIZACIÓN EXPRESA DEL EDITOR. PLANIFICACIÓN JURÍDICA NO ACEPTA RESPONSABILIDADES POR LAS PÉRDIDAS OCASIONADAS A LAS PERSONAS NATURALES O JURÍDICAS QUE ACTÚEN O DEJEN DE ACTUAR COMO RESULTADO DE ALGUNA INFORMACIÓN DE ESTE INFORME.

Índice

1. Introducción. Principales novedades a tener en cuenta en el cierre del ejercicio 2022 para sociedades y empresarios o profesionales	7
1.1. Novedades fiscales en el IS y en el IRPF a tener en cuenta en el Cierre del ejercicio 2022	9
1.2. Novedades contables en el cierre del ejercicio 2022	22
1.3. Algunos consejos a tener en cuenta para hacer el cierre fiscal de la empresa	29
2. Periodificaciones	32
3. Chequeo de ingresos que no tributan	35
3.1. Transmisión de inmuebles urbanos	35
3.2. Capitalización de deudas	36
3.3. Exención de dividendos o de rentas generadas en la transmisión de participaciones	36
3.4. Condonación de préstamos entre entidades del grupo	37
3.5. Subvenciones, donaciones y legados	38
4. Diferencias de cambio en moneda extranjera	41
5. Transmisiones patrimoniales y operaciones societarias	42
6. Provisiones, cambios de criterio, errores y estimaciones contables	45
7. Operaciones vinculadas	46
8. Gastos contables que no son fiscalmente deducibles o tienen limitada su deducibilidad	47
9. Pérdidas por deterioros de existencias y de créditos	50
10. Rentas negativas por transmisión de activos	53
11. Amortizaciones	55
12. Provisiones para gastos	58
13. Reversión de deterioros	60

14. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles -Patent Box-	61
15. Exención parcial de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles	62
16. Reserva de capitalización	63
17. Reserva de nivelación	64
18. Contabilización del IVA y del Impuesto sobre Sociedades al cierre del ejercicio	65
19. Principales diferencias entre el resultado contable y la base imponible (diferencias permanentes o temporarias)	68
Ajustes positivos	68
Ajustes negativos	69
20. Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	71
21. Tipos de gravamen	73
21.1. Tributación mínima del 15% a determinados contribuyentes	77
22. Deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto	79
22.1. Bonificaciones	79
22.2. Deducción para evitar la doble imposición jurídica	80
22.3. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades e inversiones	81
23. Peculiaridades del cierre fiscal en el País Vasco y Canarias	111
23.1. Peculiaridades del cierre fiscal en Canarias	111
23.2. Peculiaridades del Cierre Fiscal en País Vasco	119

1. Introducción. Principales novedades a tener en cuenta en el cierre del ejercicio 2022 para sociedades y empresarios o profesionales

Con el depósito de las cuentas anuales se cierra un año contable y con la presentación del Impuesto sobre Sociedades se cierra el fiscal. El plazo máximo para aprobar las cuentas anuales de las sociedades es de seis meses desde el cierre del ejercicio, existiendo un mes más para realizar el depósito en el Registro Mercantil del domicilio de la sociedad.

No cabe duda que en el último trimestre del año es muy recomendable realizar una estimación de la liquidación del Impuesto de Sociedades (IS) y del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas (IRPF) para empresarios y profesionales antes del cierre del ejercicio. Esto es así porque nos permitirá obtener una información aproximada de cuál será la factura fiscal del ejercicio en curso, y así tener la capacidad de poder actuar. El objetivo es optimizar la tributación del mismo antes de que se produzca su devengo el 31 de diciembre.

Tenga presente que en este ejercicio 2022 se ha probado numerosas novedades fiscales que se deben tener en cuenta y el aviso de nuevas reformas, todas encaminadas, al parecer, a reforzar la recaudación del Estado y el incremento de los recursos tributarios, lo que reincide en el aumento de la presión fiscal, salvo algunas medidas transitorias derivadas de la situación sanitaria.

Aunque el Impuesto sobre Sociedades de 2022, de las entidades cuyo ejercicio coincide con el año natural, se autoliquidará en julio de 2023, el gasto por impuesto sobre beneficio habrá que contabilizarlo a finales de este ejercicio y, por lo tanto, eso exigirá calcular el impuesto a pagar y realizar todos los ajustes al resultado contable, cuantificar la reserva de capitalización, decidir la compensación de BIN's o determinar el importe de las deducciones.

Mediante nuestra “*Solución para optimizar el cierre fiscal-contable 2021*” le ayudamos a repasar los aspectos claves que no se deben olvidar de chequear, a conocer las novedades más relevantes y recomendarle algunos consejos e ideas útiles para el cierre fiscal y contable del ejercicio 2022.

Esta Solución incluye:

ÁREAS DE ANÁLISIS PROCESO DEL CIERRE FISCAL Y CONTABLE 2022 (IS/IRPF):

Material de trabajo resumido y fundamentado para consultar y analizar. Incluye consejos, doctrina, casos, jurisprudencia y consultas de la DGT y el ICAC.

Además, incorporar preguntas tipo test para poder realizar una evaluación.

RECURSOS DE APOYO:

1º) Herramientas de Excel para realizar previsión y simulaciones:

- Previsión fiscal para empresarios y profesionales en los rendimientos de su actividad en el IRPF
- Liquidación previsional + Desviaciones para ajustar la cuota a pagar en cada trimestre del IS
- Aproximación y ajustes del precálculo del Impuesto sobre Sociedades

2º) Hojas de trabajo para realizar comprobaciones (Check-list)

3º) Cuadros de ayuda para una mejor comprensión

VIDEOS DE LOS EXPERTOS:

- VÍDEO CLAVES PARA OPTIMIZAR EL CIERRE FISCAL DEL AÑO 2022
- VÍDEO CLAVES PARA OPTIMIZAR EL CIERRE CONTABLE 2022

SERVICIO DE CONSULTAS:

Durante todo este periodo de elaboración del cierre fiscal desde septiembre 2022 a enero 2023, podrán plantearnos consultas sobre el cierre fiscal-contable por correo electrónico. Nuestro servicio de consultas está basado en un sistema de calidad ISO certificado por AENOR.

TEST DE AUTOEVALUACIÓN:

Además, incorporamos listados preguntas tipo test para poder realizar una evaluación de todo el proceso del cierre fiscal. Una excelente herramienta no solo para asegurar que el proceso de cierre del 2022 se realiza correctamente, sino también para asegurar la formación y el aprendizaje de todo el equipo humano vinculado al proceso de cierre.

1.1. Novedades fiscales en el IS y en el IRPF a tener en cuenta en el Cierre del ejercicio 2022

Considerando que ya está próximo el cierre del ejercicio fiscal y contable de 2021 es de suma importancia hacer una proyección a diciembre de este año, que nos sirva de base para tomar las decisiones que más convengan a empresas y autónomos dependiendo de su situación, para lo cual es importante conocer el alcance de las nuevas medidas fiscales que se han aprobado para 2022, así como las previstas que se aprueben por el legislador para el año siguiente y que puedan repercutir en esta última parte del año y en general las ventajas que pueden aportar a estos colectivos.

En materia fiscal, debemos destacar en primer lugar la aprobación de la **Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022** que contempla una serie de importantes medidas fiscales, como la minoración en el IRPF del límite general por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, la prórroga de módulos IRPF/IVA, el establecimiento de una tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades o la reducción de la bonificación de este impuesto para las entidades dedicadas al alquiler de vivienda. Además, como cada año, declara nuevos acontecimientos de excepcional interés público.

También se ha aprobado la **Orden HFP/1335/2021, de 1 de diciembre**, que desarrolla para el año 2022 el **método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (“módulos”)**, manteniendo la estructura de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, que fue la aplicable para el año 2021.

Por otro lado, se han probado una serie medidas fiscales entre las que podemos destacar las siguientes, sin perjuicio de la normativa propia aprobada por las Comunidades Autónomas:

- La **Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones**, modifica el incremento de la reducción en el IRPF por aportaciones

a planes de pensiones de empleo en función de la contribución empresarial y la retribución del trabajador, al tiempo que permite a los autónomos incrementar su reducción mediante la aportación a planes de pensiones simplificados. También establece en el Impuesto sobre Sociedades una nueva deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial.

- La **Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma de la Ley Concursal** regula (en su disposición adicional undécima), con efectos a partir del 1 de enero de 2023, determinados aspectos relacionados con el aplazamiento y el fraccionamiento del pago de deudas tributarias.
- La **Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas**, en cuyo artículo 12 modifica el artículo 2.bis de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, relativo a la factura electrónica en el sector privado, donde se establece la regla general de la obligación de todos los empresarios y profesionales de expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios y profesionales.

No podemos tampoco olvidarnos de una norma importante, como ha sido la aprobación de la **Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal**, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Esta norma ha introducido importantes novedades que pueden afectar al cierre fiscal del ejercicio, entre las que podemos destacar las siguientes:

- Cambio de residencia fuera del territorio español -exit tax- (art. 19 LIS) (con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021)
- Nueva regulación de la Transparencia Fiscal Internacional (art. 100 LIS)
- Baja provisional en el índice de entidades (art. 119.1 LIS)
- Sociedades de inversión de capital variable (SICAV): Nuevos requisitos para aplicar el tipo reducido del 1% (art. 29.4.a) de la LIS) y régimen transitorio aplicable a su liquidación y disolución (nueva disposición transitoria cuadragésima primera LIS)
- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36.2 y nueva disposición transitoria cuadragésima segunda LIS)

- Modificación de algunos preceptos de la Ley 11/2009, de 26 de octubre que regula las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SO-CIMIS)
- Imputación temporal IRPF: contratos de seguro de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión (seguros unit linked. Art. 14.2 h LIRPF) (Con efectos desde el 11 de julio 2021)
- Rendimientos del capital inmobiliario IRPF: reducción por el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda (art. 23.2 LIRPF) (Con efectos desde el 11 de julio 2021)
- Transmisiones a título lucrativo IRPF: régimen de contratos o pactos sucesorios (art. 36 LIRPF) (Con efectos desde el 11 de julio de 2021)
- Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional (art. 91 LIRPF) (Con efectos desde el 11 de julio de 2021)
- Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva (art. 94.2 y nueva disposición transitoria trigésima sexta LIRPF) (Con efectos desde el 1 de enero de 2022)
- Obligaciones de información sobre monedas virtuales “Criptomonedas” (disposición adicional decimotercera LIRPF) (Con efectos desde el 11 de julio de 2021)

Además se han aprobado otras normas de interés tributario, como las modificaciones en la declaración de intercambio de bienes dentro de la Unión Europea (Intrastat), novedades en el Régimen Económico Fiscal de Canarias, modificación multilateral de los convenios fiscales (Plan BEPS de la OCDE), y los nuevos valores de referencia de los inmuebles en 2022 (ITP, IP, ISD...)

Por último, **de cara al ejercicio 2023** tampoco podemos perder de vista las medidas fiscales que actualmente están en tramitación de aprobarse o que ha sido anunciadas por el Gobierno, como las medidas fiscales previstas en Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (“Ley de Startups”) o la medidas que se incorporarán en los Presupuestos Generales del Estado de 2023 o en leyes que permitan su puesta en marcha el próximo año como ha informado el Gobierno.

RESUMEN DE LAS PRINCIPALES NOVEDADES IRPF/IS PARA EL EJERCICIO 2022

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

Tributación mínima en el IS del 15% a determinados contribuyentes: con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 01-01-2022 se introduce una

regla de tributación mínima del 15% en el Impuesto sobre Sociedades. La cuota líquida (será el resultado de minorar la cuota íntegra en las bonificaciones y deducciones. En ningún caso puede ser negativa) 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 Bases imponibles negativas) 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). 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%.

Reducción de la bonificación en cuota aplicable a las sociedades acogidas al régimen especial de arrendamiento de viviendas: con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 01-01-2022, se reduce del 85% al 40% la bonificación fiscal para las entidades que se dedican al arrendamiento de vivienda.

Nuevo cómputo del número mínimo de accionistas de la SICAV y régimen transitorio de disolución y liquidación durante el año 2022: para evitar que este instrumento de inversión colectiva se utilice en la planificación patrimonial de altos patrimonios, la aplicación del tipo reducido del 1 % en el IS se reserva, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022, a aquellas SICAV cuyo número mínimo de accionistas (100) se alcance con inversores que hayan adquirido acciones cuyo valor liquidativo a la fecha de adquisición sea igual o superior a 2.500 euros —12.500 euros para computar el número mínimo de inversores (20) de cada compartimento en este tipo de SICAV—.

El número mínimo de accionistas así computado deberá mantenerse durante las tres cuartas partes del período impositivo, y su cumplimiento podrá ser controlado por la AEAT (anteriormente era competencia de la Comisión Nacional del Mercado de Valores). A estos efectos se deberán mantener y conservar durante el período de prescripción los datos correspondientes a la inversión de los socios. Quedan excluidas de estos cambios las SICAV de inversión libre, aquellas que estén íntegramente participadas por otras instituciones de inversión colectiva y las SICAV índice cotizadas.

Se establece un régimen transitorio para las SICAV que, afectadas por el cambio, acuerden su disolución con liquidación en 2022 y, dentro de los seis meses posterior-

res a dicho plazo, hayan completado todos los actos y negocios jurídicos necesarios para la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

Nueva deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial en el Impuesto sobre Sociedades: con efectos para periodos impositivos que comiencen a partir de 2 de julio de 2022, las sociedades podrá practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 % de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 €, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo y a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo. Cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 €, la deducción prevista en el párrafo anterior se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe de la retribución bruta anual reseñado en dicho párrafo.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

Prórroga de los límites excluyentes del método de estimación objetiva (“módulos”): para 2022 se mantienen los mismos módulos e instrucciones de aplicación que en 2021, así como las cuantías de 250.000 y de 125.000€ para el volumen de rendimientos íntegros en el año anterior correspondiente al conjunto de las actividades económicas, excepto ganaderas, forestales y pesqueras, y para las operaciones respecto de las que estén obligados a facturar, respectivamente. Asimismo, se mantiene en 250.000€ la cuantía del volumen de compras en bienes y servicios que no se puede superar sin salir del régimen.

Límites de reducción en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social: con efectos desde 01-01-2022, se modifican diferentes límites en relación con los sistemas de previsión social.

- Se reduce de 2.000 a 1.500€ el importe anual máximo de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social con derecho a reducción.
- Este límite se incrementará en 8.500€ (es decir, hasta 10.000€), cuando el incremento provenga de contribuciones empresariales o de aportaciones del traba-

jador al mismo instrumento de previsión social, si las aportaciones del trabajador igualan o son inferiores a la contribución empresarial. Es decir, es necesario que las aportaciones de la empresa sean superiores o iguales a las del trabajador.

A estos efectos, las cantidades que aporte la empresa que deriven de una decisión del trabajador, tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

- En el caso de seguros colectivos de dependencia contratados por empresas para cubrir compromisos por pensiones, se establece un límite adicional de 5.000€ anuales para las primas satisfechas por la empresa.
- Se modifican en consonancia los límites financieros de aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social.
- Finalmente, se reduce de 2.000 a 1.500€ el límite anual máximo para el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente.

Nuevas deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética en viviendas: con efectos desde el 6 de octubre de 2021 (Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre), se introducen nuevas deducciones en el IRPF del 20%, 40% o 60% por obras en viviendas y edificios residenciales que mejoren la eficiencia energética y en la exclusión de tributación en dicho impuesto de determinadas subvenciones y ayudas para la rehabilitación.

Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva (Con efectos desde el 1 de enero de 2022): la Ley del IRPF establece un tratamiento diferenciado para los fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF, por sus siglas en inglés), respecto del aplicable a las restantes IIC. Este tratamiento diferenciado consiste en excluir a los ETF de la posibilidad de aplicar el régimen de diferimiento por reinversión (conocido como “régimen de traspasos”), así como de practicar retención respecto de las rentas que deriven de su transmisión. La reforma, con efectos desde 1 de enero de 2022, excluye ahora la posibilidad de aplicar el régimen de traspasos respecto de ETF análogos a los ETF españoles, cualquiera que sea el mercado regulado o el sistema multilateral de negociación en el que coticen y la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia. [se da nueva redacción a la letra a) del apartado 1 y a la letra a) del apartado 2 del art. 94

LIRPF]. Se establece un régimen transitorio, relativo a la aplicación del régimen de diferimiento a determinadas participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas con anterioridad a 1 de enero de 2022, al señalar que el nuevo régimen de diferimiento no será de aplicación a las participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas con anterioridad a 1 de enero de 2022 y no cotizadas en bolsa de valores española, siempre que el importe del reembolso o transmisión no se destine a la adquisición de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva cotizadas (se añade en la LIRPF la disposición transitoria trigésima sexta).

Impuesto sobre el Patrimonio: se establece la vigencia del impuesto de manera indefinida. Desde el 1 de enero de 2021 se incrementa un punto el gravamen del último tramo (para patrimonios superiores a 10.695.996,06€), que pasa del 2,5% al 3,5%. No obstante, se trata de una modificación a nivel estatal, por lo que habrá que tener en cuenta la potestad normativa de las Comunidades Autónomas.

Consecuencias contables y fiscales a causa del COVID-19

- **Contabilizar la exoneración de los seguros sociales en los ERTES por fuerza mayor vinculada al COVID-19:** el tratamiento preferente que da el ICAC ante estas bonificaciones es el registro de las mismas como una subvención y registrarlas como un ingreso, a no ser que el importe en cuestión sea poco significativo en cuyo caso dicho importe puede minorar el gasto ocasionado en el subgrupo 64 por este concepto.
- **Renegociación de los arrendamientos (moratorias y aplazamientos) por COVID-19:** hay que analizar las implicaciones contables y fiscales derivadas de una moratoria, así como de otro acuerdo o rebaja en la renta. El nuevo coste anual del arrendamiento —incluida la moratoria o rebaja de la renta— debe ser distribuido entre los meses pendientes para finalizar el contrato de arrendamiento, habiendo por lo tanto un devengo contable, de igual forma en estos meses, por la parte proporcional, aunque no se produzca el pago.
- **Líneas de avales ICO COVID-19:** hay que analizar las implicaciones contables y fiscales derivadas de la concesión de avales ICO para financiación de las empresas. Desde el punto de vista fiscal, entendemos que la base impo-

nible del Impuesto sobre Sociedades no debe diferir, por lo que a este asunto se refiere, del resultado contable. Entendemos que los avales concedidos deben considerarse como una ayuda a la financiación al riesgo, máxime cuando el propio coste del aval es asumido directamente por las entidades financieras.

- **Pérdidas de valor de las inversiones en acciones:** las acciones que compra en bolsa una empresa se encuadran dentro de los instrumentos financieros. Tanto si las acciones se compran con finalidad de permanencia, como si se adquieren con una finalidad especulativa se valorarán por su valor razonable, es decir, por el precio pagado. Según el PGC al menos al cierre del ejercicio, se deberán efectuar las **correcciones valorativas necesarias** siempre que exista evidencia objetiva de que el **valor de un activo financiero** disponible para la venta, o grupo de activos financieros disponibles para la venta con similares características de riesgo valoradas colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial, y que ocasionen, en el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo, evidenciada, por ejemplo, por un **descenso prolongado o significativo en su valor razonable**.

OTRAS NOVEDADES TRIBUTARIAS

Interés legal del dinero e interés de demora: se fijan el interés legal del dinero y el interés de demora en un 3,00% y en un 3,75%, respectivamente, no sufriendo variación, por tanto, con respecto a años anteriores.

Indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM): se fijan sus cuantías para 2022 las cuales se ven incrementadas en un 2,5% con respecto a años anteriores y son las siguientes: a) diario, 19,30€, b) mensual, 579,02€, c) anual, 6.948,24€, y d) en los supuestos en que la referencia al salario mínimo interprofesional (SMI) ha sido sustituida por la referencia al IPREM será de 8.106,28€ cuando las normas se refieran SMI en cómputo anual, salvo que excluyeran expresamente las pagas extraordinarias; en este caso, la cuantía será de 6.948,24€.

Valoración de los bienes inmuebles en los impuestos patrimoniales (ISD, ITP, IP). El nuevo valor de referencia elaborado por la Dirección General del Catastro: una novedad importante introducida por la Ley contra el fraude fiscal en tanto que afecta a los impuestos patrimoniales (IP, ISD e ITP y AJD), es la introducción en estos impuestos del valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario. A pesar de que la normativa de lucha contra el fraude fiscal entró en vigor el pasado 11 de julio, el nuevo valor de referencia de Catastro es efectivo desde el 01-01-2022. Es decir, los contribuyentes que hayan comprado, donado o heredado un inmueble entre el 11 de julio y el 31 de diciembre de 2021 deben tributar por el valor de mercado del inmueble o por el de escritura, si éste fuera superior. En el caso de que la Administración no esté de acuerdo con dicho valor, deberá iniciar una comprobación de valores.

En el caso de los inmuebles adquiridos desde el 01-01-2022, los contribuyentes deben declarar conforme al valor de referencia del Catastro, ya que se presume que es el de mercado, independientemente del valor por el que se escriture. No obstante, si el valor de escritura es superior al valor de referencia, éste será la base imponible de los impuestos que se aplican según el caso (ITP para compra de viviendas usadas o ISD para herencias y donaciones).

Finalmente, cuando el valor de referencia haya sido base imponible en el tributo que grave la adquisición de un inmueble, éste se tomará en cuenta para aplicar la regla de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio al que en su caso, se esté sujeto. Por tanto, el valor de referencia sólo podrá afectar al Impuesto sobre el Patrimonio en lo que se refiera a inmuebles adquiridos a partir de 1 de enero de 2022, en ningún caso al patrimonio preexistente.

Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Con efectos desde el 1 de enero de 2022, se introducen las siguientes modificaciones:

Reserva para Inversiones en Canarias (RIC):

- La Ley 19/1994 permite que se realicen inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la RIC dotada con cargo a beneficios del período en que se materializa la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los demás requisitos previstos en la norma.
- Como novedad, estas inversiones se podrán realizar con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2023 (hasta ahora, el 31 de diciembre de 2021).

Zona Especial Canaria (ZEC):

- La vigencia de la ZEC tendrá como límite el 31 de diciembre de 2027 (antes, el 31 de diciembre de 2026), prorrogable previa autorización de la Comisión Europea.
- La autorización de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC tendrá como límite el 31 de diciembre del año 2023 (hasta ahora, el 31 de diciembre de 2021).

A partir de 2023 quienes hayan estado de alta como autónomos en el período impositivo estarán obligados a declarar en el IRPF: de acuerdo con el Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio, por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los autónomos, que entrará en vigor el día 1 de enero de 2023, se establece la obligación de declarar para todas las personas físicas que hubiesen estado de alta en cualquier momento del período impositivo como autónomos en el RETA o el Régimen Especial de los Trabajadores del Mar.

Cambios en aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias: con efectos a partir del **1 de enero de 2023**, se establecen plazos máximos de concesión de los aplazamientos y que varían en función de la garantía:

- Plazo máximo de 6 meses en los siguientes dos supuestos: (i) cuando el pago de la deuda se asegure con garantía distinta del aval bancario y (ii) cuando no se exija garantía por razón del importe de la deuda.
- Plazo máximo de 9 meses cuando el pago de la deuda se garantice con aval bancario o certificado de seguro de caución.
- Plazo máximo de 12 meses cuando no se exija garantía por no tener el obligado tributario bienes suficientes para garantizar la deuda y existir el riesgo de perjuicio grave en caso de ejecución de su patrimonio.

Por otro lado, se eleva a rango legal el límite máximo cuantitativo de 30.000 euros de la deuda tributaria que exime al contribuyente de la aportación de garantías.

Finalmente, hay que señalar que se prevé que estas medidas únicamente afecten a las deudas tributarias para cuya gestión recaudatoria resulte competente la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Factura electrónica obligatoria: de acuerdo con la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas, se establece la regla general de la obligación de todos los empresarios y profesionales de expedir, remitir y recibir fac-

turas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios y profesionales. No obstante, esta regla general producirá efectos:

- Para los empresarios y profesionales cuya facturación anual sea superior a 8 millones de euros: al año de aprobarse el desarrollo reglamentario.
- Para el resto de los empresarios y profesionales: a los dos años de aprobarse el desarrollo reglamentario.

Todo ello sin perjuicio de que están pendientes de aprobarse a fecha de cierre de esta edición, algunos Proyectos de Ley y normas de desarrollo, y determinados Proyectos de Órdenes ministeriales, y de las novedades normativas establecidas por las respectivas **Comunidades Autónomas y normativa foral del País Vasco y Navarra**, y que se deben tener en cuenta para los residentes fiscales en dichos territorios, como por ejemplo con relación a las nuevas o modificadas tarifas autonómicas y si se ha establecido nuevas deducciones o modificado algunas de las ya existentes. A modo de ejemplo tenemos que tener en cuenta:

Medidas fiscales en el Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (“Ley de Startups”):

- Se reduce el tipo impositivo en el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, del tipo general del 25% al 15% en los cuatro primeros ejercicios desde que la base imponible sea positiva.
- Se eleva el importe de la exención de tributación de las opciones sobre acciones (stock options) de 12.000 a 50.000€ anuales en el caso de entrega por parte de startups de acciones o participaciones derivadas del ejercicio de opciones de compra y se flexibilizan las condiciones de generación de autocartera en sociedades de responsabilidad limitada.
- Se amplía también la base máxima de deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (de 60.000 a 100.000€ anuales), el tipo de deducción (que pasa del 30 al 50%), así como el periodo en el que se considera de reciente creación que sube de 3 a 5 años, con carácter general, o a 7 para empresas de ciertos sectores.
- Se permite el aplazamiento de la deuda tributaria del Impuesto de Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en los dos primeros ejercicios desde que la base imponible sea positiva, sin garantías ni intereses de demora, por un periodo de 12 y 6 meses respectivamente. Y se elimina la obligación de efectuar pagos fraccionados del Impuesto de Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de

No Residentes en los 2 años posteriores a aquel en el que la base imponible sea positiva.

- Otro de los avances incluidos es el relativo a la figura de "nómadas digitales", es decir, aquellos emprendedores y teletrabajadores que se desplacen a territorio español. Estas personas tendrán la posibilidad de residir y trabajar en España durante 5 años, así como acogerse al régimen tributario especial y tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Con el objetivo de repatriar talento se relajan los requisitos generales para acceder a este régimen (pasando de 10 a 5 años el requisito de no residencia previa en España).

Paquete de medidas fiscales para el 2023 anunciadas por el Gobierno:

Medidas que se incorporarán en los Presupuestos Generales del Estado de 2023 o en leyes que permitan su puesta en marcha el próximo año. Las medidas fiscales actuarán sobre los grandes patrimonios, las grandes empresas, y en impuestos tan relevantes como el IRPF o el Impuesto de Sociedades.

- **Impuesto de Solidaridad:** entre las medidas incluidas para aumentar la aportación de quienes más tienen se enmarca el anuncio de crear un Impuesto de Solidaridad de las grandes fortunas que afectará a los patrimonios netos superiores a 3 millones de euros. Para evitar la doble imposición los sujetos pasivos del Impuesto de solidaridad solo tributarán por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su Comunidad Autónoma.

El tipo impositivo del impuesto será del 1,7% para los patrimonios entre 3 y 5 millones de euros; del 2,1 % para los patrimonios entre 5 millones y 10 millones; y del 3,5% para aquellos patrimonios superiores a 10 millones de euros. Se trata de un impuesto estatal de carácter temporal para los años 2023 y 2024, aunque se incluirá una cláusula de revisión para evaluar al término de su vigencia si es necesario mantenerlo o suprimirlo. El potencial de contribuyentes afectados se sitúa en 23.000 contribuyentes, el 0,1% del total y el impacto recaudatorio potencial alcanza los 1.500 millones.

- **IRPF:** también se incluyen medidas en el IRPF para avanzar en el objetivo de reducir la brecha de tributación entre las rentas del capital y las rentas del trabajo. Para ello se incrementa un punto, hasta el 27 %, el gravamen para rentas del capital entre 200.000 y 300.000 euros. Asimismo, se eleva hasta el 28% el gravamen para rentas del capital superiores a 300.000 euros.

De igual forma, para ayudar a los contribuyentes que más lo necesitan, el Gobierno ampliará la actual reducción por rendimientos del trabajo. Actualmente, este beneficio fiscal se aplica a rentas brutas hasta 18.000 euros y se ampliará y elevará la reducción hasta alcanzar contribuyentes con un salario bruto del trabajo de 21.000 euros. La reducción por rendimientos del trabajo operará sobre sueldos brutos entre 15.000 y 21.000 euros. Así, el mínimo de tributación para un contribuyente soltero y sin hijos sube de 14.000 euros a 15.000 euros. Con ello se garantiza, por ejemplo, que un trabajador que hoy gana el SMI, fijado en 14.000 euros, no tributará por IRPF cuando el Gobierno aumente el Salario Mínimo Interprofesional en 2023. En el caso de un asalariado con dos hijos que presenta la declaración conjunta, el mínimo de tributación aumenta de 18.000 euros a 19.000 euros por el incremento de la reducción de los rendimientos del trabajo.

Por otro lado, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 incluirá una rebaja adicional en el IRPF de cinco puntos porcentuales en el rendimiento neto de módulos.

Además, los autónomos que tributan por estimación directa simplificada aplican actualmente una reducción automática del 5 % del rendimiento neto con un importe máximo anual de 2.000 euros. Aquí entran lo que se conocen como gastos deducibles de difícil justificación. Dicho porcentaje de reducción se elevará al 7 % en los próximos presupuestos Generales.

Además, también se prorrogará un año más los límites vigentes de exclusión en el sistema de módulos. Esta decisión implica que más contribuyentes podrán seguir tributando a través de este sistema.

- **Impuesto de Sociedades:** ya se han aprobado diversas medidas para que las grandes empresas y multinacionales aporten más, como son la tributación mínima del 15 % para grandes empresas y grupos consolidados o limitar al 95% la exención de dividendos y plusvalías.

Siguiendo esa línea, se ha anunciado que se impulsará en el Congreso de los Diputados un cambio normativo que limitará en un 50 % la posibilidad de compensar las pérdidas en los grupos consolidados. No se trata de un incremento fiscal, sino que se difiere la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas. Se trataría también de una medida de carácter temporal para los años 2023 y 2024 y que afectaría solo a 3.609 empresas que apenas representan el 0,2 % de los declarantes del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, para aliviar también la situación de las pequeñas empresas, la Ministra de Hacienda y Función Pública ha señalado que se rebajará el tipo nominal del Impuesto sobre Sociedades del 25% al 23% para las pymes con una facturación de hasta un millón de euros, medida que pretende beneficiar a 407.384 empresas.

Esta batería de normas tributarias, se completan con otras disposiciones de ámbito laboral o mercantil (como la **Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma de la Ley Concursal** o la **Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas**) que de alguna forma inciden también en el cierre fiscal del ejercicio 2022, ya que incluyen en su articulado algunas novedades o modificaciones de tipo tributario o bien afectan a las sociedades mercantiles.

Todo ello, sin olvidarnos del ámbito contable y su incidencia en el cierre del ejercicio, analizando las normas de valoración, los estados financieros, los mecanismos de contabilización y, las obligaciones de información y documentación.

En consecuencia, resulta conveniente analizar con detenimiento los efectos fiscales y contables y aprovechar las opciones que nos ofrece. Sin duda, el análisis pausado de todas estas implicaciones, tributarias y jurídicas, conmina a que las empresas y profesionales tengan nuevas tareas en el cierre del ejercicio 2022.

1.2. Novedades contables en el cierre del ejercicio 2022

Desde el punto de vista contable, no han sido muchas las novedades aprobadas.

No obstante, hay que destacar un apreciable esfuerzo extra por parte del ICAC, que ha emitido un gran número de consultas dirigidas a aclarar algunas de las cuestiones más complejas en la aplicación de los Planes Generales de Contabilidad y se han aprobado determinadas Resoluciones por el ICAC.

Entre las novedades contables, podemos destacar las siguientes:

A. Modificación de la Norma Internacional de Información Financiera 17

Se ha publicado en el DOUE del 09-09-2022 el Reglamento (UE) 2022/1491, de la Comisión, de 8 de septiembre, por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 en lo que respecta a la Norma Internacional de Información Financiera 17.

Las empresas solo podrán aplicar la modificación a que se refiere el artículo 1 del Reglamento en el momento de la aplicación inicial de la NIIF 17 - Contratos de Seguro y la NIIF 9 - Instrumentos Financieros.

B. Modificación de la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias

Se ha publicado en el DOUE de 12 de agosto una modificación del Reglamento n.º 1126/2008 de la Comisión, mediante el Reglamento (UE) 2022/1392, de la comisión, de 11 de agosto, por la que se modifica la Norma Internacional de Contabilidad 12.

Todas las empresas aplicarán las modificaciones a que se refiere el artículo 1 a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2023.

En cuanto a la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias se modifican los párrafos 15, 22 y 24 y se añaden los párrafos 22A y 98J a 98L.

Con respecto a la NIIF 1 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera se añade el párrafo 39AH y en el apéndice B, se modifica el párrafo B1 y se añaden el párrafo B14 y su encabezamiento.

C. Resolución de 20 de abril de 2022 del ICAC por la que se publican las NIGCs y la NIA-ES220 (Revisada)

En la página web del ICAC se ha publicado Resolución de 20 de abril de 2022 del ICAC, por la que se publican las normas de control de calidad interno, "Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros" (NIGC1-ES) y "Revisiones de la Calidad de los Encargos" (NIGC2-ES), resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2, respectivamente; así como la Norma Técnica de Auditoría "Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros" (NIA-ES 220 (Revisada)), resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría NIA 220 (Revisada).

Las Normas objeto de esta Resolución entrarán en vigor de la siguiente forma:

- 1.- Los sistemas de gestión de la calidad de los auditores y sociedades de auditoría de cuentas deberán estar diseñados e implementados de conformidad con los requerimientos establecidos en la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 "Gestión de la Calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros", adaptada para su aplicación en España como NIGC1-ES, el 1 de

enero de 2023. La evaluación del sistema de gestión de la calidad en la forma requerida en los apartados 53-54 de dicha Norma se realizará en el plazo de un año a partir de dicha fecha.

- 2.- La Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2 "Revisiones de la calidad de los encargos de auditoría de estados financieros", adaptada para su aplicación en España como NIGC2-ES, será de aplicación en los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2023.
- 3.- La Norma Técnica de Auditoría "Gestión de la Calidad de una auditoría de estados financieros", resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 220R "Gestión de la Calidad de una auditoría de estados financieros", como NIA-ES 220 (Revisada), será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2023.
- 4.- En todo caso, las citadas normas serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratadas o encargados a partir del 1 de enero de 2024, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Disposición derogatoria: a partir del momento en que resulten de aplicación obligatoria las Normas objeto de esta Resolución quedarán derogadas la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 220, resultado de la adaptación para su aplicación en España de la Norma Internacional de Auditoría 220 "Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros", publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013. Asimismo, quedará derogado lo dispuesto en el resto de Normas Técnicas de Auditoría no modificadas expresamente en esta Resolución que resulte contradictorio con las Normas que se aprueben, debiendo aplicarse e interpretarse de acuerdo con estas últimas.

Criterios de interpretación de las Normas:

- 1.- Los criterios de interpretación recogidos en el apartado cuarto de la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas,

por la que se publican las NIA-ES, resultan igualmente de aplicación a las Normas objeto de esta Resolución.

- 2.- Asimismo, los criterios de interpretación incluidos al inicio de cada una de las Normas objeto de esta Resolución, deberán ser considerados por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría para una adecuada aplicación de cada una de las mismas.
- 3.- Las referencias que figuran en las diferentes Normas a las NIA o NIA (Revisadas) y a las NIGC deben entenderse realizadas a las NIA-ES o NIA-ES (Revisadas) y a las NIGC-ES, que hayan sido adaptadas para su aplicación en España de conformidad con el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

D. Modificación de la Norma Internacional de Contabilidad 1 y de la Norma Internacional de Contabilidad 8

Se ha aprobado y publicado en el DOUE del 03-02-2022 el Reglamento (UE) 2022/357, de la Comisión, de 2 de marzo, que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a las Normas Internacionales de Contabilidad 1 y 8.

Mediante el citado Reglamento queda modificada la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 Presentación de estados financieros y la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores siendo el objetivo de dichas modificaciones aclarar las diferencias entre las políticas contables y las estimaciones contables para garantizar una mayor coherencia en la aplicación de las normas contables y la comparabilidad de los estados financieros y para ello se modifica el párrafo 5 de la NIC 8 de la siguiente manera:

5. Los siguientes términos se usan, en la presente norma, con el significado que a continuación se especifica:

...

Las estimaciones contables son importes monetarios de los estados financieros sujetos a incertidumbre de valoración.

1.2.1. Consultas del ICAC: Plan General de Contabilidad

A continuación, indicaremos las últimas consultas del ICAC referentes al Plan General de Contabilidad, publicadas en sus Boletines Oficiales (BOICAC) y correspondientes a 2021 y última parte del año 2022.

Puede consultar el texto completo en la Web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas: www.icac.meh.es

- *Acción comercial dirigida a la captación de clientes.* -
 - Sobre el tratamiento contable de una determinada acción comercial dirigida a la captación de clientes.

Fecha de Publicación:12-07-2022 | Número BOICAC:130/Junio2022-1

- *Servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial.* -
 - Sobre el tratamiento contable de la prestación de un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial.

Fecha de Publicación:12-07-2022 | Número BOICAC:130/Junio2022-2

- *Resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a compensar bases im-
ponibles negativas de ejercicios anteriores.* -
 - Sobre el tratamiento contable de una resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Fecha de Publicación:12-07-2022 | Número BOICAC:130/Junio2022-3

- *Tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO.* -
 - Tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO.

Fecha de Publicación:26-04-2022 | Número BOICAC:129/Marzo2022-1

- *Aportación no dineraria como pago de un dividendo pasivo.* -

- Aportación no dineraria como pago de un dividendo pasivo.

Fecha de Publicación:26-04-2022 | Número BOICAC:129/Marzo2022-2

- *Valoración del impuesto diferido en una cooperativa “especialmente protegida”.* -

- Valoración del impuesto diferido en una cooperativa “especialmente protegida”.

Fecha de Publicación:26-04-2022 | Número BOICAC:129/Marzo2022-3

- *Bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos, aprobada por el Real Decreto-ley, 6/2022, de 29 de marzo.* -

- Bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos, aprobada por el Real Decreto-ley, 6/2022, de 29 de marzo.

Fecha de Publicación:26-04-2022 | Número BOICAC:129/Marzo 2022-4

- *Sobre el registro de un pasivo por impuesto diferido en cuentas consolidadas.*

- Sobre el registro de un pasivo por impuesto diferido en cuentas consolidadas.

Fecha de Publicación:01-02-2022 | Número BOICAC:128/Diciembre 2021-1

- *Inmueble adquirido sin contraprestación por la compra de otro inmovilizado.*

- Inmueble adquirido sin contraprestación por la compra de otro inmovilizado.

Fecha de Publicación:01-02-2022 | Número BOICAC:128/Diciembre 2021-2

- *Aplicación de la RICAC de ingresos por una empresa que aplica el PGC de PYMES.*

- Aplicación de la RICAC de ingresos por una empresa que aplica el PGC de PYMES.

Fecha de Publicación:01-02-2022 | Número BOICAC:128/Diciembre 2021-3

- *Sobre la obligación de informar en la memoria de la clasificación por vencimientos de activos financieros.*
 - Sobre la obligación de informar en la memoria de la clasificación por vencimientos de activos financieros.

Fecha de Publicación:01-02-2022 | Número BOICAC:128/Diciembre 2021-4

- *Sobre el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de deudas.*
 - Sobre el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de deudas.

Fecha de Publicación:28-10-2021 | Número BOICAC:127/Septiembre 2021-1

- *Adquisición de un crédito deteriorado con garantía hipotecaria.*
 - Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un crédito deteriorado con garantía hipotecaria, antes y después de la reforma introducida en el Plan General de Contabilidad por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero.

Fecha de Publicación:28-10-2021 | Número BOICAC:127/Septiembre 2021-2

- *Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses.*
 - Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.11 de la RICAC de 10 de febrero de 2021 de ingresos.

Fecha de Publicación:28-10-2021 | Número BOICAC:127/Septiembre 2021-3

1.3. Algunos consejos a tener en cuenta para hacer el cierre fiscal de la empresa

A. Procurar cerrar pronto el ejercicio: la contabilidad es una herramienta fundamental en la toma de dediciones, por lo que cuando antes se tenga cerrado el ejercicio antes se podrá tener una visión de la situación económica-financiera del negocio.

B. Analizar el balance de situación: el balance de situación nos muestra una fotografía de la empresa a la fecha del cierre del ejercicio, permitiéndonos conocer, entre otras cosas, los pagos pendientes desglosados por partidas, tanto a largo como corto plazo.

Además, se puede ver la liquidez de la empresa y nos puede ayudar a detectar necesidades de financiación.

C. Analizar la cuenta de pérdidas y ganancias: su estudio permite conocer los márgenes sobre las compras a los que se está vendiendo, el peso de los gastos de personal y el resto de gastos a la cuenta de resultados, o el beneficio que se está obteniendo.

D. Analizar el flujo de caja: cuando se habla sobre el flujo de caja se está haciendo referencia al dinero que se genera en una organización, negocio o empresa y que no tiene nada que ver con sus ventas, beneficio neto o cualquier margen de ganancia. La importancia de obtener y calcular este dato financiero se fundamenta en que desvela una información muy relevante de cualquier empresa u organización, así como de sus ingresos o gastos de efectivo. Dicho de otro modo, cuando en un negocio se calcula su flujo de caja, se puede conocer con todo lujo de detalles su liquidez y solvencia económica.

El flujo de caja o flujo de efectivo operativo es la cantidad de efectivo que se genera por las actividades regulares operativas de un negocio durante un período de tiempo muy concreto. Comienza con el ingreso neto, agrega las partidas no monetarias y se ajusta a los cambios en el capital de trabajo neto para obtener el efectivo total consumido en dicho período o el efectivo total generado. Además de saber qué es, también es necesario saber cómo se puede mejorar para conseguir liquidez.

E. Revisar la contabilidad con un balance de comprobación de suma y saldos: este balance le permitirá saber si existen errores en los saldos, ya que fácilmente se pueden detectar saldos de proveedores o clientes contrarios a su naturaleza, que pueden ser un indicio de errores, aunque no necesariamente, puesto que puede haber saldos de proveedores con abonos pendientes.

F. Prestar atención a los ajustes contables de fin de ejercicio: los principales ajustes cerrar correctamente las cuentas son: reclasificación de deudas a largo y corto plazo, periodificaciones, variación de existencias, dotación de provisiones, amortizaciones.

G. Cierre fiscal: una vez realizado el cierre contable se podrá acometer el fiscal, por el que tener en consideración los gastos fiscalmente deducibles (multas administrativas, pérdidas de juego), incentivos fiscales, entidades de reducida dimensión, inversiones en I+D) y reducciones (por inicio de actividad, autónomos dependientes, etc.).

Hay que analizar y revisar los criterios contables y las posibles diferencias (permanentes o temporarias) con los criterios fiscales de la normativa del Impuesto. Entre otros ajustes, conviene chequear: Gastos contables derivados de multas, sanciones, donaciones o donativos; por el Impuesto sobre Sociedades, administrador cuyo cargo retribuido no figura en estatutos, liberalidades y atenciones a clientes y proveedores que excedan del 1% del importe neto de la cifra de negocios; etc. deterioros contables a excepción de los correspondientes a existencias e insolvencias de deudores, estos últimos si se cumplen ciertos requisitos sí serán deducibles; 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, excesos de amortizaciones o provisiones; Imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo si no lo permite la norma fiscal, gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite del 30% del beneficio operativo si superan el 1.000.000€; la libertad de amortización, exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores que no fueran deducibles en aquellos; pérdidas por deterioro; operaciones que tengan que valorarse a valor de mercado fiscalmente y no por contabilidad; operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión, dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, etc.

H. Establecer previsiones y definir objetivos: el cierre de ejercicio nos permite utilizar cada cuenta contable, para poder establecer previsiones y objetivos para el siguiente año. Por ejemplo, ver una evolución de las ventas a través de la cuenta de pérdidas y ganancias. Si las ventas están estancadas, podría significar que existen muchos competidores y que se tienen que tomar medidas para diferenciarse y aumentar ventas.

I. Revisa los saldos pendientes de clientes: con el cierre del ejercicio se tienen que dotar las provisiones de los créditos difícilmente cobrables. Este será un buen momento para recuperar el IVA de las facturas impagadas que cumplan los requisitos reglamentariamente establecidos.

También es importante analizar los motivos por los que los créditos comerciales han resultado fallidos. Será aconsejable definir protocolos de facturación y cobro, así como realizar análisis de solvencia de los clientes potenciales antes de cerrar ventas a crédito.

Como cada año, advertimos que esta Información no sustituye al asesoramiento habitual o excepcional que requiere cada situación particular pues su finalidad es, principalmente, destacar en qué medida estas novedades van a representar una necesidad de asesoramiento y, en definitiva, un análisis de las posibilidades de planificación fiscal en el cierre del ejercicio 2022.

2. Periodificaciones

Una de las operaciones más habituales, las cuales se deben llevar a término en el proceso del cierre contable y fiscal, son las derivadas de las periodificaciones de ingresos y gastos. Tal como define el PGC, según el principio de devengo *“los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”*.

La ley del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 11 nos habla de la imputación temporal, el criterio general es el devengo. Ahora bien, según el principio de prudencia, los gastos han de ser registrados tan pronto como sean reconocidos.

No obstante, los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un método de imputación temporal distinto, por ejemplo, el de caja (la solicitud deberá presentarse en los 6 meses antes de la finalización del primer período impositivo en que dicho criterio vaya a producir efectos. Si la Administración no contesta en un plazo de 6 meses, se entiende estimada la solicitud).

Excepcionalmente la legislación permite no aplicar este principio de devengo si el objetivo es preservar el principio de la imagen fiel. Ello deberá hacerse de forma motivada, se reflejará en las Cuentas Anuales y quedará supeditado a la aprobación por la Administración Tributaria.

A continuación, explicitamos cuales son las operaciones más habituales:

- **Gastos pagados por anticipado:** estos gastos se corresponden a operaciones abonadas en el ejercicio en curso, cuando su devengo contable corresponde al siguiente ejercicio. Pueden ocurrir, entre otras, por el registro de las siguientes operaciones (primas de seguro; publicidad satisfecha en un ejercicio, pero con una duración a ejercicios posteriores; arrendamientos de locales pagados por anticipado; intereses devengados y no vencidos de préstamos y leasings; desembolsos o pagos importantes para asistencia a ferias, efectuadas en el ejercicio, cuya feria se celebrará en el año siguiente, entre otros,);
- **Gastos devengados y no pagados:** estos gastos son los que, no teniendo constancia de su pago, deben ser imputados a este ejercicio, como pueden ser lo debi-

dos a los gastos financieros o a las compras u otros gastos efectuados sobre los cuales todavía no se ha recibido la correspondiente factura.

- **Ingresos cobrados por anticipado:** estos ingresos pueden venir derivados de entregas de clientes, en concepto de a cuenta de suministros futuros, o derivados de ventas o prestación de servicios sobre los cuales no se ha formalizado la correspondiente factura.
- **Ingresos devengados y no pagados:** estos ingresos son los, no teniendo constancia de su cobro, y quizás tampoco de la generación de la correspondiente factura, siguiendo lo dispuesto en la Norma de Valoración 14ª “Ingresos por ventas y prestación de servicios” del PGC deben ser reconocidos en el ejercicio en curso.

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 las **operaciones a plazo:** se considera que estamos ante una operación a plazo cuando se pacte que el último cobro de la contraprestación se perciba transcurrido más de un año desde la realización de la operación. En estos casos se imputarán las rentas, proporcionalmente, a medida que sean exigibles los cobros. Es necesario que exista una transmisión, prestación de un servicio o incluso una indemnización, que a su vez comporta o determina una posición “acreedora” o “vendedora” del sujeto que recibe la citada contraprestación. Para tener derecho a

la aplicación de la regla especial de operaciones a plazo es necesario que en el contrato se especifique el momento temporal en que se percibirá el precio.

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

3. Chequeo de ingresos que no tributan

En cuanto a estos ingresos, encontramos los derivados de la transmisión de inmuebles urbanos adquirido a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, los dividendos que provienen de sociedades de las que se posee una participación y en las cuales se cumplen determinados requisitos legales, estarán exentos de tributación. También las operaciones de capitalización de deudas o la condonación de préstamos entre entidades del grupo

Por otro lado en ciertos sectores económicos que han sufrido los efectos de la pandemia, determinadas administraciones públicas han puesto en marcha ayudas, se deberá determinar en qué medida cumplen con los criterios de subvenciones y como les afecta la tributación.

3.1. Transmisión de inmuebles urbanos

Si una entidad ha transmitido un inmueble de naturaleza urbana adquirido a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50 por 100. Lo mismo procederá si la transmisión se produce en ejercicios posteriores.

No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Aunque no se prevé expresamente la posibilidad de aplicar este incentivo fiscal a la transmisión de inmuebles adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero, si a efectos contables, y por las circunstancias concretas del contrato, se califica como arrendamiento financiero, el arrendatario contabilizará el bien como un activo adquirido y se puede entender adquirido a título oneroso, por lo que se interpreta que se cumplen los requisitos exigidos para aplicar la exención del 50 por 100 de la renta (DGT V2129-12).

3.2. Capitalización de deudas

Si ha realizado una operación de aumento de capital por compensación de deudas y ha contabilizado un ingreso, por diferencia entre el valor contable de la deuda y su valor razonable, no deberá tributar dado que fiscalmente esta operación se valora desde el punto de vista mercantil, es decir por el importe escriturado.

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

3.3. Exención de dividendos o de rentas generadas en la transmisión de participaciones

Si ha contabilizado ingresos financieros que proceden del reparto de dividendos o de beneficios generados por transmisiones de participaciones puede que no tenga que integrarlos en la base imponible si se cumplen los requisitos que citamos a continuación:

- La participación directa o indirecta debe ser igual o mayor al 5 por 100 en el capital de la participada, o bien que el coste de la participación sea igual o superior a 20.000.000 €. Además, es necesario haber mantenido las participaciones durante, al menos, un año antes de la percepción del dividendo (pudiendo cumplirse este plazo posteriormente) o de la fecha de transmisión.
- Si las participaciones se tienen en una entidad radicada en el extranjero, además de los requisitos anteriores, es necesario que la filial resida en un país con convenio, o bien que haya tributado por un impuesto análogo al del Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal mínimo del 10 por 100 (No se entenderá cumplido este requisito si la entidad participada reside en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado de la Unión Europea y se acredite motivo económico válido y realización de actividades económicas.). En el caso de transmisión, de no cumplirse estos requisitos en todos los ejercicios de tenencia, solo se aplicará la exención por la parte de las reservas generadas en los períodos impositivos en que se cumplieron, estando también exenta la parte de beneficio que se corresponda con la plusvalía tácita, la cual se entenderá generada de forma lineal.

- Si la entidad participada tiene a su vez filiales, en principio es necesario tener, al menos, un 5 por 100 de participación directa o indirecta en dichas filiales siempre que más del 70 por 100 de los ingresos de la participada procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones.

No hay que tener en cuenta la participación en las filiales cuando la participada sea la dominante de un grupo mercantil que consolide cuentas y los ingresos financieros del grupo sean inferiores al 70 por 100. Tampoco cuando la entidad participada no es la dominante de un grupo pero, tanto ella como todas las filiales, pertenecen a un grupo mercantil que consolide cuentas.

Se regula una excepción a la citada reducción del 95 por 100, por lo que la exención será plena, cuando simultáneamente, se cumplan los siguientes requisitos:

- 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 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 por 100.
- 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.

Si durante el ejercicio su sociedad ha realizado una escisión y ha canjeado sus títulos por otros emitidos por las entidades beneficiarias, tenga en cuenta que aunque tenga derecho a la exención por doble imposición, aplicará el régimen de diferimiento y no la exención. Cuanto transmita con posterioridad los títulos nuevos podrá ya aplicar la exención por la plusvalía diferida.

3.4. Condonación de préstamos entre entidades del grupo

Si es la matriz de un grupo mercantil y una de sus filiales, de la que se posee el 100 por 100 del capital, le condona el préstamo que le concedió en su día, desde el punto de vista contable habrá registrado un ingreso financiero por el importe de la condonación. La filial habrá contabilizado un cargo a la cuenta de reservas. Este ingreso no

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

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

La condonación de préstamos entre entidades dependientes no genera ningún gasto fiscal al estar distribuyendo reservas a su entidad dominante, generándose en esta última un ingreso correspondiente a las reservas distribuidas, que se integrarían en su base imponible, sin perjuicio de que, en su caso, pueda aplicarse la exención para evitar la doble Imposición (DGT V1067-21).

3.5. 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.

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

Si los socios financian a su empresa sin aumentar el capital social y sin otorgar un préstamo, se registrará la aportación en la cuenta (118). En este caso no es necesario realizar escritura pública ni acudir al Registro mercantil, al contrario de lo que ocurre cuando se amplía capital, en los que sí es obligatorio. Para los socios dicha aportación constituye un mayor valor de adquisición de la participación y para la sociedad fondos propios. No obstante, si la participación no es proporcional, existirá una liberalidad para el socio, no deducible, y un ingreso para la sociedad, que formará parte de la base imponible (Artículo 9.2 de la Resolución del ICAC, de 5 de marzo de 2019).

Cuando los socios quieran recuperar las aportaciones de la cuenta (118), se requerirá aprobación por Junta. El socio persona jurídica disminuirá su precio de adquisición por el importe recibido y solo el exceso tributa (DGT V1978-16). No obstante, desde

el punto de vista contable hay que estar a lo dispuesto en el artículo 31 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC. En estos casos puede existir un ingreso contable cuando se devuelven las aportaciones a los socios, o la prima de emisión, siempre que desde que se adquirió la participación la entidad haya generado beneficios. Dicho ingreso contable deberá de eliminarse de la base imponible del Impuesto, salvo por la parte que exceda del valor de adquisición de la participación. No obstante, si se tiene más del 5 por 100 del capital podría aplicarse la exención para evitar la doble imposición y no tributar por el ingreso contable

En el entorno de la crisis sanitaria derivada de la COVID-19, se han publicado diversos Reales Decretos-ley que establecen ayudas a personas físicas y jurídicas en situación de vulnerabilidad económica, tal y como queda definida en la ley. De igual forma, a nivel autonómico y local se están produciendo bonificaciones en el pago de impuestos (Impuesto sobre bienes inmuebles, actividades económicas) a determinados sectores especialmente afectados por la crisis.

Debemos tomar en consideración las medidas económicas adoptadas por el Gobierno, tales como la moratoria en los plazos de pago de determinados impuestos, rebaja de los mismos en algunos casos o ayudas directas a determinados negocios. En este sentido, cabe destacar las siguientes ayudas:

1. Expedientes de Regulación Temporal de Empleo;
2. Modificaciones en contratos de obra, servicio y concesiones con el sector público;
3. Bonificaciones de impuestos y moratoria en el pago de deudas tributarias sin intereses, ni recargos.
4. Otorgamiento de avales del Estado;
5. Financiación de carácter finalista;
6. Operaciones de reaseguro aceptado por el Estado.

El objetivo es determinar si deben ser reconocidas como subvenciones en función de su naturaleza. En el caso de ayudas directas del Gobierno condicionadas al cumplimiento de ciertos requisitos y reintegrables en el caso de incumplimiento de los mismos, deberán ser consideradas subvenciones.

En concreto, el 21 de mayo de 2020 el ICAC ha emitido una consulta sobre el tratamiento contable de los ERTE.

La consulta establece que **el fondo económico de la exoneración de la obligación de pago por parte de la empresa de determinados importes correspondientes a**

las cotizaciones a la Seguridad Social es el de la percepción de una subvención, devengándose al mismo tiempo, y de la forma en la que venía haciéndose anteriormente, el gasto en concepto de Seguridad Social a cargo de la empresa.

Es decir, pese a que la empresa no va a realizar tales pagos durante el tiempo que duren las medidas excepcionales, los efectos que se desprenden de esta bonificación desde el punto de vista económico son equivalentes a su pago efectivo, quedando siempre condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos. Por tanto, **la empresa continuará devengando el gasto en función de su naturaleza, reconociendo en sus cuentas la percepción de una subvención.**

No obstante, en la medida que dichas bonificaciones se hacen efectivas a través de una reducción en las cuotas a la Seguridad Social a cargo de la empresa, puede admitirse que dicho importe minore el gasto ocasionado por este concepto, siempre y cuando, de acuerdo con el principio de importancia relativa, la variación que ocasione este registro contable sea poco significativa.

En lo que respecta a los salarios del personal asumidos por el Estado, que igualmente deben ser reintegrados en caso de no cumplirse las condiciones, se trata de una situación distinta. En este caso, suspendido el contrato de trabajo, la empresa queda exonerada de la obligación de remunerar el trabajo. Como consecuencia de ello, los sueldos y salarios no deben ser objeto de reconocimiento, salvo que la empresa decida compensar voluntariamente al trabajador.

Este mismo criterio es aplicable a la bonificación de la aportación empresarial respecto de las personas trabajadoras que reinicien su actividad total o parcialmente.

El tratamiento de las subvenciones se puede ver más adelante en otro apartado de este Informe.

4. Diferencias de cambio en moneda extranjera

En el caso de que la empresa tenga partidas monetarias o no monetarias en moneda extranjera, le será de aplicación la NRV 11ª del PGC, así como lo dispuesto en el artículo 61 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas. Según esta norma, hay que distinguir entre:

- Partidas monetarias: como, por ejemplo, tesorería, bancos, cuentas a cobrar y a pagar. Estas partidas se convertirán en moneda de presentación (euros) aplicando el tipo de cambio de cierre. Las diferencias se registrarán en Pérdidas y Ganancias en las cuentas (668/768. Diferencias negativas/positivas de cambio).
- Partidas no monetarias: como el inmovilizado, patrimonio neto, etc. Se convertirán en moneda de presentación (euros) a tipo de cambio histórico, el que existía cuando se realizó la operación.
- Cuenta de pérdidas y ganancias: se convertirán en moneda de presentación (euros) aplicando el tipo de cambio en el momento que se realice la transacción.

Si una sociedad tiene una moneda funcional distinta del euro, el P.G.C. nos dice que hemos de registrar todas las operaciones en euros. En el momento del cierre del ejercicio, enviaremos las diferencias de cambio a las siguientes cuentas:

(668) Diferencias negativas de cambio. Por pérdidas producidas en modificaciones en el tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda distinta a la funcional.

(768) Diferencias positivas de cambio. Por beneficios producidos en modificaciones en el tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda distinta a la funcional.

5. Transmisiones patrimoniales y operaciones societarias

Las sociedades deben considerar el impacto que haya podido causar la COVID-19 en la clasificación de los activos que componen el inmovilizado financiero.

Para calcular el deterioro de los activos financieros, deberemos basarnos en la NIIF 9, que nos marca un esquema para calcular las pérdidas esperadas. Calcularemos una provisión por deterioro basada en las pérdidas esperadas en el instrumento financiero en cuestión.

El deterioro que se pueda producir en este epígrafe y en el anterior no será fiscalmente deducible y se deberá practicar un ajuste a la base imponible, nos encontraremos con que el valor fiscal de las participaciones será superior a su valor contable, por la cifra del deterioro que no se ha deducido. Esta diferencia quedará reflejada fiscalmente cuando se produzca la baja o bien la transmisión de las participaciones.

La normativa vigente en cuanto a la valoración de los elementos patrimoniales, establece que los bienes serán valorados de acuerdo con los criterios indicados en el Código de Comercio, que nos remite a los principios de contabilidad generalmente aceptados, que podrán verse corregidos en base a la aplicación de los preceptos que señala la ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se pueden producir situaciones en las que la normativa fiscal requiere valorar las operaciones realizadas según el valor de mercado, produciéndose situaciones en las que se establece la no deducibilidad de determinados gastos (por ejemplo, los deterioros citados), lo que implica un diferente valor de los bienes a nivel fiscal y contable.

Las operaciones con acciones o participaciones propias se regulan en la Ley de Sociedades de Capital, dicha regulación es muy restrictiva, pues la autocartera supone la puesta en circulación acciones o participaciones, sin una efectiva contraprestación externa a la mercantil.

Si alguna sociedad ha realizado alguna operación de este tipo, están obligadas a indicarlo en su informe de gestión. Se deberá comunicar la política que se va a seguir respecto a la autocartera.

El objetivo de la tenencia de autocartera puede ser; la venta o entrega a trabajadores, una eventual reducción de capital o la venta a posteriori de esos títulos. En ocasiones se trata de estrategias de carácter bursátil.

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.

Por tanto, hay que chequear si la empresa ha realizado alguna de las operaciones que el legislador establece que se valoren a valor de mercado. Si contablemente se han registrado por otro valor, surgirán diferencias temporarias o permanentes, dependiendo de cuál sea la operación.

El artículo 17 de la LIS obliga a reconocer ingresos, según los casos, por diferencia entre el valor de mercado del bien entregado y su valor fiscal, o entre el valor de mercado del bien recibido y el valor fiscal del entregado cuando se realiza alguna de las siguientes operaciones:

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo: Para la entidad donante se pueden producir dos diferencias permanentes positivas: una por diferencia entre el valor fiscal del activo transmitido y su valor de mercado y otra por el gasto contable registrado en la operación que no es fiscalmente deducible.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación: Si se cumplen los requisitos para aplicar el régimen de reestructuración empresarial, la plusvalía se difiere hasta el momento en que se transmitan las participaciones recibidas.
- Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación, reducción del capital con devoluciones de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios: Los socios personas jurídicas, en su caso, podrán aplicar la exención para evitar la doble imposición.

- Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial: Se puede diferir la plusvalía si la operación se acoge al régimen especial de reestructuración empresarial.
- Los adquiridos por permuta: La diferencia positiva se produce en el caso de que la permuta se califique de no comercial, dado que, en ese caso, no se genera beneficio contable y, sin embargo, la norma fiscal obliga a integrar en base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor fiscal del bien entregado.
- Los adquiridos por canje o conversión.
- Cambios de residencia.

Por otro lado, hay que tener en cuenta la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC, que desarrolla los criterios de presentación de los instrumentos financieros en sintonía con la normativa internacional (NIC-UE 32), y que también aclara numerosas implicaciones contables de la regulación mercantil de las sociedades de capital, algunas de ellas dispersas en diferentes normas o consultas.

6. Provisiones, cambios de criterio, errores y estimaciones contables

En el caso de cambios en estimaciones contables, que son producto de haber obtenido información adicional o bien del conocimiento de nuevos hechos, no serán considerados cambios de criterio contable.

El efecto de este cambio será imputado como ingreso o como gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio económico o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto.

Se informará en la Memoria de los cambios en estimaciones contables que hubieran tenido efectos significativos en el año actual, o que vayan a tenerlos en años posteriores.

La situación económica actual está sujeta a constantes cambios y su evolución está siendo muy rápida. Hemos de considerar si los últimos hechos que se van produciendo arrojan mayor información sobre las circunstancias que había a la fecha de cierre del ejercicio. Si se produjeran acontecimientos que suministraran más datos sobre la evolución del Covid-19 y su incidencia en la generación de mayores costes podrían constituir hechos ajustables. Es necesario un detalle claro de los eventos que no vayan a implicar ajuste cuando estos sean relevantes para el conjunto de los estados financieros.

7. Operaciones vinculadas

La Ley del impuesto regula la obligación de valorar a precio de mercado las operaciones con personas o entidades vinculadas, se entiende por valor normal de mercado aquel que hubiera sido acordado entre partes independientes.

Hemos de verificar si la empresa ha realizado operaciones con personas o entidades vinculadas. En el caso de que no se hubieran valorado a precio de mercado, verificar si resultara necesaria la realización de un ajuste a la base.

Si es socio profesional de una sociedad con actividad profesional y le presta servicios profesionales, la entidad tiene medios materiales y humanos y no quiere que se discuta la valoración de las retribuciones a los socios por esos servicios, debe saber que las retribuciones de los socios profesionales tienen que alcanzar, como mínimo, el 75 por 100 de la diferencia entre los ingresos y gastos antes de deducir sus retribuciones. Además, también es necesario que la retribución de cada socio iguale o supere la retribución media de los trabajadores que presten servicios similares multiplicados por 1,5. En caso de que no tenga esos trabajadores, el mínimo será 5 veces el IPREM.

Hemos de comprobar si la sociedad ha documentado de forma correcta las operaciones vinculadas.

Hay que analizar los supuestos de vinculación si los hubiere, determinar correctamente el valor del mercado y documentar las operaciones.

Cuando la valoración dada por las partes difiere del valor de mercado, habrá que ver a qué obedece dicha diferencia, y tratarlo 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.

8. Gastos contables que no son fiscalmente deducibles o tienen limitada su deducibilidad

Verificar si han existido multas, sanciones o recargos durante el año o si se han realizado donativos o liberalidades. La AEAT comprueba en numerosas ocasiones que las sociedades que han liquidado recargos o sanciones efectúen el ajuste positivo a la base. Si una sociedad contabiliza una sanción y en el mismo ejercicio también contabiliza un ingreso correspondiente a la restitución que de dicha sanción efectuó una compañía aseguradora, aunque el gasto no es deducible, el ingreso efectuado por la aseguradora no está exento (DGT V0424-19).

Si se han producido gastos por indemnizaciones por despido, comprobar que el gasto fiscalmente deducible por cada preceptor, no supere el límite legalmente establecido.

Comprobar que, si se han producido retribuciones al personal a través de la entrega de instrumentos de patrimonio, sean fiscalmente deducibles. No son deducibles los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial (alta dirección), o de la relación mercantil de los administradores y miembros del Consejo de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos cuando excedan del mayor de 1.000.000€ o del importe regulado en el Estatuto de los Trabajadores o en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

Comprobar que los gastos por atenciones a clientes y proveedores no superan el 1% del importe neto de la cifra de negocios del ejercicio (se limita el importe del gasto deducible en este concepto al 1 por 100 del INCN del propio ejercicio en que se contabilizan) para que sean fiscalmente deducibles.

Verificar si existieran gastos fiscalmente no deducibles relacionados con operaciones con paraísos fiscales.

Comprobar que la sociedad ha contabilizado de forma correcta los tributos liquidados durante el ejercicio.

Si se han producido retribuciones a administradores, comprobar que las mismas se ajustan a la normativa para que resulten deducibles. Si en los estatutos de la sociedad consta que el cargo del administrador es remunerado, la entidad podrá deducir el gasto contable por la retribución.

En el caso de los administradores con funciones ejecutivas, aunque el gasto de la remuneración en principio está excluido del concepto de liberalidad y es deducible, es recomendable que los Estatutos precisen el modo de retribución, anualmente y de forma complementaria, la Junta General debe aprobar el importe conjunto de la remuneración de los Administradores con funciones deliberativas y ejecutivas.

Confirmar que los gastos financieros son totalmente deducibles y no superan los límites legalmente establecidos (en general el 30 % del beneficio operativo, sin superar el millón de euros, salvo algunas exenciones). No son deducibles los gastos derivados de deudas con entidades del grupo destinados a adquirir, a otras empresas del grupo, participaciones en fondos propios o a financiar aportaciones de capital a entidades del grupo.

En el resto de los casos, la cuantía deducible de los gastos financieros se limita al 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio, con un mínimo de 1.000.000€, pudiendo trasladar la deducción del exceso a los ejercicios siguientes, sin límite temporal, pero sometidos cada año, junto con los gastos del propio ejercicio, a los indicados límites cuantitativos.

Tenga presente que con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 01-01-2021 y vigencia indefinida, a los efectos de determinar el beneficio operativo, 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 adicionarán al beneficio operativo 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%.

Existe una limitación adicional al límite anterior a la deducibilidad de los gastos que se producen cuando se adquieren con apalancamiento participaciones en entidades y, después, la entidad adquirida es objeto de una fusión no acogida al régimen especial, o pasa a formar grupo con la adquirida, son las denominadas operaciones Leveraged Buyout (LBO).

Verificar que no se han introducido gastos derivados de la retribución de los 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 compras de regalos que se entregan a los socios el día de la Junta de accionistas o la prima de asistencia a dicha Junta, o los gastos ocasionados por la utilización por parte del socio, que no presta servicios retribuidos a la sociedad, de un inmueble o de un vehículo.
- Los gastos financieros derivados de la remuneración a los titulares de acciones sin voto o de acciones rescatables.
- 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, aunque se contabilicen como gastos financieros, con derecho, si procede, a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional en la entidad que los percibe.

Comprobar que las amortizaciones de elementos de inmovilizado contabilizadas se corresponden a los coeficientes recogidos en la legislación.

Verificar el correcto soporte documental de las partidas de gasto, por si en algún caso pudiera suponer que no fuera aceptado por la Administración.

9. Pérdidas por deterioros de existencias y de créditos

Determinadas sociedades habrán visto reducida su producción por debajo de su capacidad motivada por la disminución de la demanda, pueden haber sufrido períodos de subactividad, deberemos evaluar que parte de los costes no podrán ser objeto de capitalización en existencias. Los costes fijos de producción han de ser capitalizados considerando una capacidad de producción normal, por tanto, el hecho de que se hayan reducido los niveles de producción podría afectar a la cifra de costes a capitalizar. Habrá que evaluar la trascendencia de un posible deterioro o baja de existencias como resultado de la disminución del valor neto de realización.

El principio de prudencia, así como el objetivo de que las empresas reflejen su imagen Fiel (objetivo que sustentan las bases de presentación de las cuentas anuales) justifica que el PGC haya incluido el subgrupo 39. Deterioro del valor de existencias, para el registro del deterioro de estas.

De esta manera, se da cauce a la Norma de Registro y Valoración de existencias incluida en el propio PGC y en el PGC Pymes, que prevé que cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto el correspondiente deterioro y contabilizando la pérdida.

En consecuencia, el deterioro de valor de las existencias se puede definir como la expresión contable de las pérdidas reversibles, que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias al cierre del ejercicio, debidas a una disminución en el valor de las existencias por debajo de su coste.

En principio, el gasto contable por deterioro de existencias (reversible) se admite fiscalmente. Sin embargo, existe un caso en que no procede la dotación del deterioro, aunque se haya producido una depreciación de las existencias. Según la NRV de existencias, cuando nos encontremos ante bienes incluidos dentro de las existencias que hubieran sido objeto de un contrato de venta en firme, cuyo cumplimiento deberá tener lugar posteriormente. No obstante, ha de cumplirse un requisito para poder establecer esa excepción, consistente en que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de

tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la buena ejecución del contrato.

Estas pérdidas por deterioro serán deducibles fiscalmente, en el caso de que estén debidamente documentadas y se realice una justificación del deterioro del valor por cualquier medio de prueba admitido en derecho, como podría ser una tasación realizada por experto independiente.

Es necesario realizar un análisis de la composición de la cartera de clientes con el fin de determinar si se ha producido un incremento importante del riesgo de crédito o si figuran cuentas deudoras que deberían ser provisionadas por tratarse de créditos incobrables.

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

- Hayan transcurrido 3 meses (antes eran 6 meses) desde que venció la obligación. Tenga presente que de acuerdo con el artículo 14 del RDL 35/2020, de 22 de diciembre, se modifica la antigüedad exigida para deducir las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las insolvencias de deudores para los contribuyentes del IS, IRPF e IRNR que obtengan rentas mediante establecimiento permanente, de forma que los 6 meses que se exige que hayan transcurrido entre el vencimiento de la obligación y el devengo del IS, se reducen a 3 meses para las empresas de reducida dimensión, con el objeto de que estas empresas puedan acelerar la incorporación en la base imponible de tales pérdidas en los períodos impositivos que se inicien en los años 2020 y 2021.
- Que el deudor esté declarado en situación de concurso, siendo suficiente con el auto que lo declare.
- Que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes, siendo suficiente que simplemente esté procesado por dicho delito, aunque no haya sentencia judicial firme.
- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

Será necesario revisar los modelos de pérdida esperada para incorporar el impacto de la COVID-19. Deberemos hacer un seguimiento de la cartera de clientes y de cuentas a cobrar para determinar si se ha producido un incremento significativo del

riesgo de crédito o si podemos encontrar cuentas a cobrar en las que se haya incurrido en pérdidas. Prestar atención con situaciones de posible incumplimiento de cláusulas contractuales.

Si podemos llegar a la conclusión que a la fecha de cierre del ejercicio hay indicios de deterioro consecuencia de la crisis producida, en tal caso, registraremos el deterioro, y para ello, tendremos en cuenta toda la información de que dispongamos en la fecha de formulación.

En el caso de que el cliente no tuviera ningún problema de solvencia a fecha de cierre del ejercicio, y que éstos inconvenientes se presentaran súbitamente porque en el mes de febrero se presenta una situación negativa que le hace perder de forma súbita su estructura productiva, se ve obligado a despedir personal, etc. En tal caso, en la fecha de cierre no se había ningún problema de insolvencia, que ha sobrevenido de repente en el ejercicio posterior. Y en este caso habría que dar la información en la Memoria, pero no contabilizar el deterioro.

La deducibilidad fiscal de estas pérdidas por deterioro irá en función de los requisitos que se indican en el artículo 13.1 de la L.I.S.

10. Rentas negativas por transmisión de activos

Hay que considerar si la sociedad ha obtenido en el ejercicio rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, en el caso de que el adquirente sea una entidad del mismo grupo, pues en ese caso se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, de conformidad con lo que así indica el artículo 11.9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Si los elementos son amortizables, las rentas negativas, antes de que se produzcan las circunstancias anteriores, se irán integrando en lo que reste de vida útil al elemento y al mismo ritmo en que se amortiza. En estos casos 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.

Si difirió una pérdida como consecuencia de la transmisión de una participación a una entidad del grupo mercantil, la adquirente transmite dicha participación a un tercero y la pérdida es deducible por no tener una participación significativa (se tiene participación significativa si se posee, al menos, el 5 por 100 del capital), tenga en cuenta que la renta negativa se minorará en las rentas positivas generadas en la transmisión. Si la participación fuera significativa, la pérdida no es deducible.

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 por 100, 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 por 100, 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.

11. Amortizaciones

A final de año es un buen momento para analizar los métodos de amortización fiscal y aplicar el que mejor convenga para reducir la base imponible, e incluso aprovechar para solicitar un plan especial de amortización a la Administración. Hay que verificar si las amortizaciones contables coinciden con las fiscales. De no ser así habrá que realizar ajustes extracontables para computar el correcto gasto fiscal.

El efecto del COVID-19 ha podido significar la infrautilización e incluso el cese total en su uso de determinado inmovilizado material durante un período o bien que los proyectos de inversión previstos se interrumpían. Las NIC indican que la amortización ha de continuar contabilizándose en el tiempo en que un activo esté temporalmente ocioso, esta circunstancia no implica que se detenga su depreciación.

Amortización por tablas: si un elemento patrimonial se ha amortizado contablemente por un importe superior al coeficiente máximo establecido en las tablas fiscales, 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. Esta situación es muy común cuando se produce la venta de un activo y aparece un gasto por pérdida porque nunca se amortizó o no se dotó el correspondiente deterioro en su momento.

Adquisición de elementos de escaso valor: chequee los elementos patrimoniales nuevos adquiridos desde 2015 y, si el precio de adquisición unitario de los mismos no excede de 300€, con el límite de 25.000€ en el ejercicio, podrá aplicar la libertad de amortización a cada uno de ellos.

Adquisición de elementos usados: si en su balance tiene algún elemento patrimonial usado, podrá amortizarlo aplicando el porcentaje máximo de tablas que le corresponda multiplicado por 2. Dicho porcentaje se aplicará sobre el precio de adquisición o, si no conoce el precio de adquisición originario, sobre el resultante de una peritación. No se consideran usados a estos efectos los edificios con antigüedad menor de 10 años.

Regla especial de amortización 2013 y 2014: hay que tener en cuenta que sigue revertiendo el 30 por 100 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

no tenían la condición de empresas de reducida dimensión en los ejercicios iniciados en aquellos años.

Cuando esta medida esté revertiendo en, 2019, como el tipo general se redujo del 30 al 25 por 100, podrán deducir en cuota un 5 por 100 de la reversión, para que no se perjudique su expectativa por el cambio de gravamen.

A partir de 2015 se recupera el gasto no deducido de forma lineal en los 10 años siguientes, salvo que hubiera optado por recuperarlo durante la vida útil restante del elemento patrimonial. Si se vendiera el activo se recuperaría vía ajuste negativo en los años que resten hasta los 10 en el primer caso, o en el ejercicio de la transmisión en el segundo.

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 pueden multiplicar por 1,1.

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

- 1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a 5 años.
- 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 5 e inferior a 8 años.
- 2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11 por 100. 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.

Libertad de amortización: se permite aplicar libertad de amortización, además de a los bienes de escaso valor, con los límites que hemos visto, en los siguientes casos:

- Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los 5 primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos edificios, afectos a I+D. Los edificios afectos a I+D se amortizan linealmente en 10 años.
- Los gastos de Investigación y Desarrollo (I+D) activados como inmovilizado intangible (salvo las amortizaciones de los elementos que aplican libertad de amortización).
- Los activos mineros.
- Incentivo en empresas de reducida dimensión de libertad de amortización con creación de empleo.
- Libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada se aplicará a las inversiones en elementos nuevos de inmovilizado material entre el 02-04-2020 y 30-06-2021.

Fondo de comercio por adquisiciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial: aunque el fondo de comercio se amortiza contablemente a un mínimo del 10 por 100 anual (10 años), desde el punto de vista fiscal solo se permite una deducción máxima anual del 5 por 100 (20 años). Esta diferencia se materializa en la necesidad de hacer, durante los 10 primeros años, un ajuste positivo al resultado contable por el exceso de amortización contable sobre la permitida fiscalmente y, posteriormente, los correspondientes ajustes negativos. El fondo de comercio que surge como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial no es fiscalmente deducible.

12. Provisiones para gastos

La norma fiscal establece determinadas precisiones sobre la deducibilidad del gasto contable por provisiones.

Es necesario realizar un análisis de la composición de la cartera de clientes con el fin de determinar si se ha producido un incremento importante del riesgo de crédito o si figuran cuentas deudoras que deberían ser provisionadas por tratarse de créditos incobrables.

La situación de las empresas sobrevenida por los efectos de la COVID-19 puede provocar un incumplimiento de los ratios de solvencia o contractuales lo cual implicaría la reclasificación de determinados pasivos sujetos a cláusulas de cancelación anticipada como pasivo corriente o incluso que tener que activar el reconocimiento de intereses de demora.

Es decir, en la medida en que sea probable que no se vayan a cumplir las condiciones, debido a la situación sobrevenida por la COVID-19, el pasivo debe ser clasificado como corriente a fecha de cierre del ejercicio.

En el caso de que la sociedad hubiera emitido garantías financieras a terceros, existe la posibilidad de que nos encontremos ante circunstancias en las que se produzca el incumplimiento, por lo que se deben reconocer las correspondientes provisiones o deterioros en su caso.

Hemos de verificar que no se han deducido provisiones derivadas de:

- Los relativos a retribuciones a largo plazo del personal. No obstante, sí serán deducibles las contribuciones de los promotores de los planes de pensiones que se encuentren regulados en el Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regularización de los Planes y Fondos de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial.
- Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
- Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

- Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
- Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución de empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos.

13. Reversión de deterioros

Hay que prestar atención a la reversión contable de deterioros que en su día fueron fiscalmente deducibles. En estos casos habrá que atender a la naturaleza del activo cuyo deterioro revierte para determinar el momento temporal de imputación del ingreso en la base imponible del Impuesto.

Al cierre del ejercicio, la empresa deberá evaluar si existen indicios de deterioro en algún elemento de inmovilizado, en tal caso, deberá efectuar las oportunas correcciones valorativas que procedan.

En el caso de que con posterioridad se recuperara el valor del elemento, deberemos registrar contablemente la reversión de ese deterioro que hicimos en el ejercicio anterior. Dicha reversión tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

Registraremos en tal caso la corrección valorativa, por la recuperación de valor del inmovilizado, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

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

Hay que verificar si la sociedad percibe ingresos por cesión de patentes o “know how” y en su caso afirmativo, comprobar si cumple con los requisitos para aplicar la reducción de ese incentivo fiscal por la cesión de determinados activos intangibles.

Las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 por 100 el resultado del siguiente coeficiente:

- En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por 100, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.
- En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.

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

Si en un período impositivo se obtienen rentas negativas, éstas se reducirán cuando no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores que hubieran aplicado la reducción.

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

15. Exención parcial de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles

Si la sociedad cumpliera los requisitos que se indican a continuación, podría gozar de una exención del 50% en la transmisión de determinados inmuebles.

Están exentas en un 50 por ciento las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de inmuebles urbanos situados en territorio español que hubiesen sido adquiridos a partir del 12 de mayo de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012. Esta exención parcial no resulta aplicable en el caso de entidades, cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad respecto de la que se produzca alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o al cónyuge de la persona anteriormente indicada o a cualquier persona unida a esta por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

16. Reserva de capitalización

Si la sociedad tributa al tipo general, es posible usar este incentivo para reducir la factura fiscal (también pueden beneficiarse de este incentivo las entidades parcialmente exentas y las de nueva creación, aunque estas últimas no puedan aplicarla en el primer año).

Consiste en reducir la base imponible en un 10 por 100 del incremento de los fondos propios (derivados tanto de beneficios de actividad económica como no económica y de resultados ordinarios o extraordinarios) en el período impositivo (sin tener en cuenta el beneficio del ejercicio ni el del anterior), con un máximo del 10 por 100 de la base imponible previa a esta reducción y a restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuesto diferido (DTA) y de bases imponibles negativas (BIN's). Puede aplicarse una reducción menor al porcentaje citado.

Para aplicar el incentivo se deberá dotar una reserva indisponible durante 5 años y, en ese plazo, habrá que mantener el incremento de fondos propios, excepto que la entidad tenga pérdidas contables (la reserva solo será disponible cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad, cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial o cuando una norma de carácter legal así lo prevea). La reserva dotada en el período impositivo de 2016 ya será disponible en 2022.

Dado que 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 2022 a cuenta de los resultados de ese mismo ejercicio, tampoco afectará a la base de reducción de la reserva de capitalización del ejercicio 2022, pero sí afectaría a la determinación del incremento de los fondos propios del período impositivo siguiente (DGT V1952- 21).

Desde el punto de vista contable, es interesante traer a colación la Consulta nº 3 del BOICAC 117, a través de la cual el ICAC interpreta que la dotación de la reserva indisponible podrá realizarse por cualquier empresa que pertenezca el grupo fiscal.

17. Reserva de nivelación

Solo pueden aplicar este incentivo las entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (ERD) y apliquen el tipo general (las entidades de nueva creación no pueden aplicar este incentivo fiscal al tributar a un tipo inferior que el general en los dos primeros ejercicios en que obtengan beneficios (15%) (DGT V3495-19).

Consiste en reducir la base imponible del ejercicio como máximo en un 10 por 100 de su importe, con un límite cuantitativo de hasta 1.000.000€.

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

Por el importe minorado es obligatorio dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se reduce la base. Si no existen beneficios suficientes en el ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible (la reserva solo será disponible cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad, cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial o cuando una norma de carácter legal así lo prevea).

18. Contabilización del IVA y del Impuesto sobre Sociedades al cierre del ejercicio

Al efectuar el cierre contable del ejercicio, uno de los ajustes que debemos realizar es la contabilidad del IVA. Si el IVA devengado es superior al deducible, deberemos ingresar la diferencia en la AEAT, haremos un asiento en el que cancelaremos el saldo de las cuentas (477) y (472) y la diferencia se anotará en la cuenta (475) Hacienda Pública acreedora por IVA, que registrará saldo acreedor hasta el momento en que paguemos esa diferencia en la correspondiente liquidación.

Si ocurre, al contrario, y el IVA deducible supera al IVA, devengado, tenemos dos opciones, dejar la diferencia a compensar en los próximos ejercicios o bien solicitar su devolución.

Ejemplo de asiento contable de IVA a ingresar:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
477	H.P. IVA Repercutido	xxx	
475	H. P., acreedora por IVA		xxx
472	H. P., IVA soportado		xxx

Ejemplo de asiento contable de IVA a compensar o a devolver:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
477	H.P. IVA Repercutido	xxx	
4700	H. P., deudora por IVA	xxx	
472	H. P., IVA soportado		xxx

Si la empresa realiza actividades sujetas y exentas al impuesto, deberá aplicar la regla de prorrata y hacer el ajuste en las cuotas de IVA deducible, pues solo podrá desgravas en base al porcentaje de los ingresos sujetos a IVA que ha tenido la sociedad.

Para la contabilización del impuesto, en general usamos estas cuentas:

(630): Impuesto sobre beneficios, indica el impuesto devengado en el ejercicio.

(4752): Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades, refleja la cuota a ingresar.

(473): Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta, son las cantidades ingresadas y retenidas por terceros a cuenta del impuesto.

El impuesto a pagar es el resultado de multiplicar el resultado contable por el tipo de gravamen.

Existen estos tipos de gravamen:

- **Tipo de gravamen general:** 25%

- **Tipos de gravamen especiales:**
 - Entidades de reducida dimensión: 25%
 - Microempresas: 25%
 - Entidades de nueva creación, que realicen actividades económicas, en el primer período impositivo en que la BI resulte positiva y en el siguiente: 15%
 - Cooperativas fiscalmente protegidas: 20% (los resultados extra-cooperativos irán al tipo general)
 - Entidades sin fines lucrativos que apliquen el régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002: 10%
 - Sociedades y Fondos de Inversión y Fondos de activos bancarios: 1%

El resultado contable en ocasiones no coincidirá con la base imponible del impuesto. Se trata de una serie de diferencias, las diferencias permanentes, que son irreversibles, y las diferencias temporales, que revertirán en el futuro en un mayor o menor impuesto a pagar. Si existen bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar, reducirán la base imponible. El esquema es el siguiente:

Resultado contable +/- correcciones al resultado contable = Base imponible
Base imponible - reducciones a la base- bases imponibles negativas de ejercicios anteriores = Base imponible del ejercicio

Si el resultado resulta a ingresar, el apunte es el siguiente:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
630	Impuesto sobre beneficios	xxx	
4752	H. P., acreedora por impuesto sobre sociedades		xxx
473	H. P., retenciones y pagos a cuenta		xxx

Si el resultado fuera a devolver, haríamos::

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
630	Impuesto sobre beneficios	xxx	
4709	H. P., deudora por devolución de impuestos	xxx	
473	H.P., retenciones y pagos a cuenta		xxx

19. Principales diferencias entre el resultado contable y la base imponible (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, sanciones, recargos extemporáneos o ejecutivos.
- 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.
- 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).
- Retribuciones de administradores tanto por ejercer funciones deliberativas como ejecutivas 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 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.
- 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.
- 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 del 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 a su aprobación.
- Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados con posterioridad, cuando recuperan el valor.
- Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite del 30 por 100 del beneficio operativo si superan el 1.000.000€.
- Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009.
- La incorporación de la reserva de nivelación por pérdidas o por llegar a 5 años sin haberla consumido.
- Gastos imputables exclusivamente a actividades exentas y los imputables solo en parte a las actividades no exentas, en el régimen especial de entidades parcialmente exentas.
- exentas.
- La renta correspondiente a la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, sin perjuicio de la opción de fraccionar dicha deuda si se cumplen los requisitos para ello.

Ajustes negativos

- Libertad de amortización.
- Reversión de la parte correspondiente del 30 por 100 de amortización contable no deducida fiscalmente por determinadas empresas en 2013 y 2014.

- Exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores que no fueran deducibles en aquellos y sí en este.
- Pérdidas por deterioro de inmovilizado contabilizadas en ejercicios anteriores, que no se pudieran deducir, y que revierten en el ejercicio al ritmo de la amortización del activo, porque se transmiten o porque se produce la pérdida definitiva.
- Operaciones que tengan que valorarse a valor de mercado fiscalmente y no según la norma contable.
- Reversión de pérdidas no deducidas en la transmisión de elementos a empresas del grupo.
- Reversión de deterioros contables no deducidos fiscalmente.
- Deducción de gastos financieros que vieron limitada su deducción en ejercicios anteriores.
- Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- Rentas generadas en operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión, por la parte no cobrada, cuando se aplica la regla especial de imputación.
- El 50 por 100 de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.
- Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes.
- Reducción por los ingresos obtenidos de determinados activos intangibles (Patent Box).
- La dotación a la reserva de capitalización o de nivelación.
- Las rentas por quitas y esperas que no se imputen fiscalmente en el ejercicio en el que se tomó el acuerdo.
- Los gastos de ampliación de capital, al ser gastos que se contabilizan con cargo a reservas, y ser deducibles, para ello precisan de ajuste negativo.

20. Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

Se permite la compensación de bases imponibles negativas sin limitación de tiempo.

Se limita la cuantía a compensar de las BIN's en función del INCN de la entidad, aunque en cualquier caso hasta 1.000.000€ no existe límite a la compensación.

Importe neto de la cifra de negocios ejercicio anterior	2022
INCN < 20.000.000	70%
20.000.000 < INCN ≤ 60.000.000	50%
INCN > 60.000.000	25%

Excepciones a la limitación:

- No hay límite a la compensación de las rentas generadas en las quitas y esperas.
- Cuando se produce la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración empresarial a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de la ley del Impuesto.
- Cuando la entidad es de nueva creación, durante los tres primeros ejercicios en que se genere una base imponible positiva.
- En el caso de reversión de deterioros de participaciones en empresas no cotizadas, cuando las pérdidas por deterioro generaron las bases negativas y hubieran representado, al menos, el 90 por 100 de los gastos deducibles de dicho período.

Limitación a la compensación de bases negativas cuando se compran entidades:

No se pueden compensar las BIN's cuando la entidad que tiene dichas bases es adquirida por persona/as vinculada/as que, teniendo menos del 25 por 100 de titulari-

dad en el ejercicio en que se generó la base negativa, adquieren, con posterioridad, una participación que les otorga, al menos, el 50 por 100 del capital y, además, concurrir alguna de las siguientes circunstancias:

- La entidad hubiera estado inactiva dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.
- La actividad económica en los 2 años siguientes a la adquisición sea diferente de la realizada con anterioridad (según CNAE) y la cifra de negocios sea superior al 50 por 100 del INCN de los 2 años anteriores.
- Se trate de una sociedad patrimonial.
- Se haya dado de baja en el índice de entidades por no presentar, durante 3 períodos impositivos consecutivos, la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Las sociedades deben reevaluar las provisiones de ingresos que justifiquen la recuperación de los activos por impuesto diferido, a efectos de su activación en el balance. En cuanto a las posibles pérdidas del ejercicio, podríamos considerarlas como un hecho aislado y de carácter excepcional, aunque deberíamos disponer de una evidencia sólida de que podrán recuperarse las bases imponibles negativas. El reconocimiento de este tipo de activos precisa en todo caso que no haya duda sobre su futura recuperación, y su recuperación se llevará a cabo compensando el futuro pago de impuestos, por lo que hemos de considerar que existirán bases imponibles positivas en el futuro para poder aplicar la compensación. Si no pudiéramos tener esa certeza, no podríamos contabilizar estas partidas a partir de este momento o incluso los ya contabilizados se debería dar de baja.

Será necesario revisar la cuenta activos por impuestos diferidos, hemos de considerar que la sociedad disponga de futuras ganancias que permitan su aplicación en esa cuenta.

21. Tipos de gravamen

El artículo 29 de la LIS establece un tipo general de gravamen y una serie de tipos especiales, más reducidos que el tipo general, salvo excepciones.

Los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades para 2022, son los siguientes:

Tipo impositivo general	Tanto por 100
1. Tipo impositivo aplicable con carácter general	25%

Nº	Tipos impositivos especiales	Tanto por 100
1	Entidades de nueva creación del artículo 29.1 de la LIS que realicen actividades económicas, excepto que tributen a un tipo inferior, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente (no siendo aplicable a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial).	15%
2	Entidades de nueva creación constituidas entre el 1-1-2013 y el 31-12-2014 que realicen actividades económicas, que según la DT 22ª de la LIS pueden seguir aplicando el tipo de gravamen establecido en la DA 19ª del RDLeg. 4/2004, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente:	
	- Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros.	15%
	- Por la parte de base imponible restante.	20%
	Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de base imponible que tributa al tipo del 15 por 100 es la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.	
3	Las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002.	10%

Nº	Tipos impositivos especiales	Tanto por 100
4	Entidades en régimen fiscal especial SOCIMI establecido en la Ley 11/2009.	0%. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, se establece un gravamen especial del 15% sobre la parte de los beneficios no distribuidos que proceda de rentas que no hayan tributado al tipo general del Impuesto sobre Sociedades ni estén en plazo legal de reinversión. 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 5 ejercicio.
5	SICAV con determinadas condiciones indicadas en el artículo 29.4 de la LIS que remite a la Ley 35/2003.	1%. Ver nota al final del cuadro
6	Fondos de inversión de carácter financiero con determinadas condiciones del artículo 29.4 de la LIS.	1%
7	Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria, que tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento y cumplan las condiciones del artículo 29.4.c) de la LIS, así como los que desarrollen la actividad de promoción exclusivamente de viviendas para destinarlas a su arrendamiento y cumplan las condiciones del artículo 29.4.d) de la LIS.	1%
8	Fondo de regulación del mercado hipotecario.	1%
9	Fondos de Activos Bancarios (durante el período de tiempo legalmente previsto).	1%
10	Sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales:	
	- Resultados cooperativos.	25%
	- Resultados extracooperativos.	30%
11	Cooperativas fiscalmente protegidas:	
	- Resultados cooperativos.	20%
	- Resultados extracooperativos.	25%
12	Los fondos de pensiones regulados por el Real Decreto Legislativo 1/2002.	0%

Nº	Tipos impositivos especiales	Tanto por 100
13	Entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos según lo previsto en la Ley 34/1998.	30%
	- Las actividades relativas al refinado y cualesquiera otras distintas de las de exploración, investigación, explotación, transporte, almacenamiento, depuración y venta de hidrocarburos extraídos o de la actividad de almacenamiento subterráneo de hidrocarburos propiedad de terceros.	25%
	- Entidades que desarrollen exclusivamente la actividad de almacenamiento de hidrocarburos propiedad de terceros y a las que no les resulta aplicable el régimen especial establecido en el Capítulo IX del Título VII de esta Ley y tributarán.	25%
14	Entidades de la Zona Especial de Canarias (artículo 43 Ley 19/1994), respecto a la parte de la base imponible que corresponde a las operaciones que se realicen material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC (clave [00559]).	4%
15	Entidades de crédito.	30%

NOTA: La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, reforma el artículo 29.4.a) de la LIS, que establece la **aplicación de un tipo del 1% a las SICAV** que cumplan con el número mínimo de accionistas requerido en su normativa regulatoria (con carácter general, 100 accionistas). En primer lugar, se establecen unas nuevas reglas para determinar el número mínimo de accionistas, **aplicables a partir de 1 de enero de 2022:**

- a. Se computarán solo los accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500 euros (determinado de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones). Además, en caso de SICAVs por compartimentos, para determinar el número mínimo de accionistas de cada compartimento se computará exclusivamente a quienes sean titulares de acciones por importe igual o superior a 12.500 euros.
- b. El requisito relativo al número mínimo de accionistas se deberá cumplir durante al menos las tres cuartas partes del período impositivo. Se excluyen de estas nue-

vas reglas a las sociedades de inversión libre (SIL), a las sociedades cuyos accionistas sean exclusivamente otras IIC (Master-Feeder) y a los ETFs.

Se establece que **para determinar el número de accionistas podrá se comprobado por la Administración Tributaria** (anteriormente era competencia de la Comisión Nacional del Mercado de Valores) a cuyo efecto la sociedad de inversión deberá mantener y conservar durante el periodo de prescripción los datos correspondientes a la inversión de los socios en la sociedad.

Esta modificación va acompañada de un **régimen transitorio para las SICAV que acuerden su disolución y liquidación durante el año 2022** y realicen dentro de los seis meses posteriores todos los actos necesarios hasta su cancelación registral.

Este régimen fiscal especial consiste en lo siguiente:

- a. La disolución quedará exenta de la modalidad de OS del ITP y AJD.
- b. La SICAV podrá seguir aplicando el tipo reducido del 1% sin cumplir los nuevos requisitos desde 1 de enero de 2022 hasta la fecha de la cancelación registral.
- c. No tributará en el socio la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto en la liquidación de la SICAV (tanto si se trata de persona física o jurídica residente en España, como si es una persona o entidad no residente), siempre que se reinviertan el dinero o los bienes recibidos en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en IIC españolas (fondos de inversión de carácter financiero o SICAV que cumplan con los nuevos requisitos). Las acciones o participaciones adquiridas o suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones de la SICAV objeto de liquidación.

La norma no permite la reinversión parcial, pero sí permite que la reinversión se realice en una o varias IIC durante el plazo de reinversión, que será de siete meses desde la finalización del plazo para la adopción del acuerdo de disolución con liquidación. Bajo estas circunstancias, y cumpliendo el resto de obligaciones formales que se establecen para la reinversión, el socio quedaría exonerado de la obligación de practicar pagos a cuenta de su correspondiente impuesto personal sobre las rentas derivadas de la liquidación.

- d. Estarán exentas del Impuesto sobre las Transacciones Financieras las adquisiciones de acciones sujetas a este impuesto, que tuvieran lugar como consecuencia de

la disolución con liquidación y reinversión, siempre que se reinvierta con los mismos requisitos ya expuestos en la letra anterior.

21.1. Tributación mínima del 15% a determinados contribuyentes

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 01-01-2022 se introduce una regla de tributación mínima del 15% en el Impuesto sobre Sociedades.

La cuota líquida (será el resultado de minorar la cuota íntegra en las bonificaciones y deducciones. En ningún caso puede ser negativa) 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 Bases imponibles negativas) 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 (DDIJyE), las que correspondan por Transparencia Fiscal Internacional y las deducciones correspondientes a participaciones adquiridas antes de 2015 o deducciones por doble imposición pendientes (DDIp), respetando los límites de cada una.

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

Si opera la cuota mínima, los saldos pendientes se trasladan a ejercicios futuros.

Finalmente, esta regla de tributación mínima afectará también a los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes (IRNR) que obtengan rentas en España mediante establecimiento permanente.

22. Deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto

22.1. Bonificaciones

Las bonificaciones tienen una naturaleza diferente a la de las deducciones para evitar la doble imposición internacional, ya que, si bien estas últimas pretenden un objetivo claro de técnica impositiva, evitar la doble imposición internacional, las bonificaciones pretenden incentivar determinados comportamientos económicos.

Las bonificaciones suponen una minoración de la cuota íntegra consistente en aplicar un porcentaje sobre la misma derivada de las rentas bonificadas. En caso de insuficiencia de cuota íntegra, la bonificación no se podrá trasladar a ejercicios futuros perdiéndose, por tanto, el derecho a la bonificación generada.

Las bonificaciones aplicables son las siguientes:

- **Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.** Se aplica una bonificación del 50 % sobre la parte de la cuota íntegra que corresponda a rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios (art. 33 de la LIS).
- **Bonificación por prestación de servicios públicos locales.** Se aplica una bonificación del 99 % sobre la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de determinados servicios públicos locales (art. 34 de la LIS).
- **Bonificación para empresas productoras de bienes corporales producidos en Canarias.** La bonificación es del 50% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago. Se podrán beneficiar de esta bonificación las personas o entidades domiciliadas en Canarias o en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente.

22.2. Deducción para evitar la doble imposición jurídica

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.

Tenga presente que con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 01-01-2021 y vigencia indefinida, 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 es 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.

22.2.1. Limitación de las deducciones para evitar la doble imposición

Recordamos que, a partir de ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2016, se limita al 50 por 100 de la cuota íntegra el importe a deducir de la cuota del saldo pendiente por deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio y por 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 INCN de al menos 20.000.000€ en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

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

En estos casos la norma evita que se tribute dos veces por la misma renta. Esto se produce porque tanto la entidad adquirente como la transmitente valoran lo recibido por el valor fiscal que tenían en esta última entidad. Cuando alguna de las entidades, que han intervenido en la operación, transmita lo adquirido, imputarán la renta diferida.

A continuación, recogemos los escenarios en que se pueden producir la doble imposición y quién debe eliminar la renta obtenida en estos casos.

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

22.3. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades e inversiones

1. Deducción por actividades de Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica (I+D+i)

Dentro de esta deducción podemos distinguir dos tipos de actividades: investigación y desarrollo (I+D) e innovación tecnológica (i). El conjunto de estas actividades viene a denominarse actividades I+D+i, y se definen en el artículo 35 de la LIS.

Para la aplicación de estas deducciones se requiere que los gastos de I+D o de innovación tecnológica estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de estas, y se refieran a proyectos individualmente especificados.

Por otra parte, en los supuestos en los que existieran subvenciones destinadas al desarrollo de este tipo de actividades, la LIS establece que la base de la deducción habrá de minorarse en el importe de las subvenciones recibidas cuando hubieran sido imputadas como ingreso en el periodo impositivo.

Para la aplicación de estas deducciones, los contribuyentes podrán aportar un informe motivado por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar las actividades del contribuyente como I+D+i, teniendo dicho informe carácter vinculante para la Administración.

También se podrán presentar consultas al Centro Directivo para la interpretación y aplicación de la deducción o solicitar a la Administración Tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones de los proyectos de I+D+i.

A) Actividades de I+D

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el

mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo la creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente. Se asimilará a este concepto el software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del software o sus actualizaciones menores.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de I+D y por las inversiones en elementos del inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos.

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

Con carácter general, el porcentaje de deducción será el 25 % de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto. No obstante, si los gastos fuesen superiores a la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el 25 % hasta dicha media y el 42 % sobre los gastos que excedan de esa media.

Con independencia de estos porcentajes de deducción, podrá practicarse otra deducción adicional del 17 % sobre los gastos del personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D.

Además, será aplicable una deducción del 8 % de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre y cuando se encuentren afectos de forma exclusiva a las actividades de I+D.

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).

B) Actividades de innovación tecnológica (i)

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, incluidos los relacionados con la animación y los videojuegos y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

- 1.º 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.
- 2.º 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.
- 3.º 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. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 1 millón de euros.
- 4.º Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

Se consideran gastos de innovación tecnológica los realizados por el contribuyente en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos.

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 porcentaje de deducción será el 12 % aplicado sobre los gastos de innovación tecnológica, en los conceptos enumerados en la LIS, efectuados en el período impositivo.

Hay que tener en cuenta, que con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021 y con el objeto de fomentar inversiones en innovación en procesos en la cadena de valor de la industria de la automoción en España, el artículo 7 del RDL 23/2020 de 23 de junio, por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica, incrementa el porcentaje de la deducción en innovación en procesos en el impuesto sobre sociedades (art. 35.2, c) de la LIS) al 25%. Se establece como requisito necesario para la aplicación de esta deducción que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como 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.

Deducción por actividades de innovación tecnológica de procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción

Por otro lado, de acuerdo con el Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en

materia tributaria, 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, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, introduciéndose así las diferencias exigidas por la citada norma comunitaria en el diseño del incentivo según afecte a pequeñas y medianas empresas o a empresas que no tengan tal consideración. Así, para pymes la deducción pasa a ser del 50%, mientras que para no pymes será del 15%.

Estos nuevos porcentajes de deducción (superiores al general del 12%) solo resultarán de aplicación con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2020 y 2021 cuando se trate de gastos efectuados en proyectos iniciados a partir del 25 de junio de 2020.

C) Exclusiones

No se considerarán actividades de investigación y desarrollo (I+D) ni de innovación tecnológica (IT) las consistentes en:

- a) Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.
- b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en la letra b) del apartado 2 del artículo 35 de la LIS; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de

redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

c) La exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

Ejemplo:

La sociedad Y ha tenido unos gastos durante, respectivamente, el ejercicio económico A y B de 117.500€ y de 140.000€. En el ejercicio C experimentó unos gastos de 200.000 €.

Así, la deducción resultante en el ejercicio C es esta:

Media de gastos ejercicios A y B: $(117.500 + 140.000) / 2 = 128.750€$.

Exceso sobre la media en el ejercicio C: $200.000 - 128.750 = 29.925€$.

Deducción aplicable:

- Hasta la media $128.750€ \times 25\% = 32.187,5€$.
- Exceso sobre la media $71.250€ \times 42\% = 29.925€$.

La deducción total que corresponde aplicando los porcentajes especiales es de 62.112,5€.

Así, sin tener en cuenta la regla especial, la deducción aplicable resultaría menor: $200.000 \times 25\% = 50.000€$.

Del cálculo anterior se desprende que la previsión legal de un porcentaje especial incentiva muy particularmente el esfuerzo investigador realizado por la sociedad Y en el ejercicio.

Además, el sujeto pasivo del IS puede practicar otra deducción adicional del 17% sobre los gastos de personal del período impositivo correspondiente a investigadores cualificados adscritos de forma exclusiva a la realización de actividades de I+D (**art. 35.1 c TR LIS**).

Tratándose de inversiones en elementos del inmovilizado, pueden deducirse el 8% de las inversiones efectuadas en elementos del inmovilizado material o intangible

(con exclusión de los inmuebles y terrenos) afectos exclusivamente a las actividades de I+D.

Es obvio que la intención del legislador con estos incentivos adicionales es la de fomentar la creación por las empresas de una infraestructura material y humana dedicada en exclusiva a la investigación y al desarrollo.

Ejemplo:

La compañía LA ALOFRA, S.L. realiza en un ejercicio económico gastos por I+D siguientes:

- Compra materiales y bienes corrientes: 2.000.000€.
- Contratación de dos investigadores cualificados para el proyecto: 240.000€.
- Contratación de personal administrativo de apoyo: 60.000€.
- Compra de maquinaria por 180.000€: amortización del 20% en el ejercicio por un importe de 38.000€.

A la vista de estos datos las deducciones a practicar serían:

- Deducción por los gastos totales:

Base de la deducción: $2.000.000 + 240.000 + 60.000 + 38.000 = 2.338.000€$. Si esta cantidad es inferior a la media de gastos de los dos años anteriores correspondería una deducción de $2.338.000€ \times 25\% = 584.500€$.

- Deducción adicional por contratación de investigadores cualificados: $240.000 \times 17\% = 40.800€$.

- Deducción adicional por inversiones en inmovilizado: $180.000 \times 8\% = 14.400€$.

Total deducciones: $584.500 + 40.800 + 14.400 = 639.700€$.

2. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series o audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36 LIS)

La aplicación de la deducción es distinta según se trate de inversiones en *producciones cinematográficas y series audiovisuales* o de inversiones en la *producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales*.

Hay que tener en cuenta que:

- Con efectos para los **períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2017**, se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 36 de la LIS relativos a la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales y a la deducción por gastos realizados en territorio español en ejecución de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales, respectivamente, de acuerdo con la disposición adicional centésima vigésima quinta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (LPGE 2017).
- Con efectos para los **períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020**, de acuerdo con 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-2019, se incrementan los incentivos fiscales a la producción cinematográfica y audiovisual de series de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, así como a los rodajes extranjeros.
- Con efectos para los períodos impositivos que **se inicien a partir de 1 de enero de 2020**, se modifica el artículo 36.2 de la LIS (por el **Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre**), para adaptar esta deducción a la Comunicación de la Comisión Europea sobre ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual. Para ello, se incorpora la fase de producción para la aplicación del incentivo en las producciones de animación y se mantiene 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, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de minimis.
- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien **a partir de 1 de enero de 2021 (Ley 11/2020 PGE 2021)**, se establece que para la aplicación de la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, los certificados requeridos son vinculantes para la AEAT con independencia de su fecha de emisión. Por otro lado, se crea un apartado 7 en el artículo 39 de la LIS por el que se extiende la aplicación de la deducción de los apartados 1 y 3 del artí-

culo 36 de la LIS a contribuyentes que participen en la financiación de dichas producciones.

También se establece que el límite incrementado de la deducción al 50% se aplica también (además de para I+D+i) para las deducciones de producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales cuando estas deducciones superen el 10% de la cuota íntegra reducida en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

A) Inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales

Hay que diferenciar entre:

A.1. Producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, que darán derecho al productor a las siguientes deducciones (**art. 36.1 LIS**):

- a) Del 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.
- b) Del 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe.

La base de la deducción estará constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 por ciento del coste de producción.

Al menos el 50 por ciento de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 10 millones de euros.

En el supuesto de una coproducción, los importes señalados en este apartado se determinarán, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.

Para la aplicación de la deducción, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a') Que la producción obtenga 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, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia.
- b') Que se entregue una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma.

La deducción prevista en este apartado se generará en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien se aplicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra.

No obstante, en el supuesto de producciones de animación, la deducción prevista en este apartado se aplicará a partir del período impositivo en que se obtenga el certificado de nacionalidad señalado en la letra a') anterior.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción.

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción. No obstante, dicho límite se elevará hasta:

- a'') El 85 por ciento para los cortometrajes.
- b'') El 80 por ciento para las producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, cuyo presupuesto de producción no supere 1.500.000 de euros.
- c'') El 80 por ciento en el caso de las producciones rodadas íntegramente en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano que se proyecten en España en dicho idioma cooficial o subtítulo.
- d'') El 80 por ciento en el caso de producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento reconocido por el órgano competente.
- e'') El 75 por ciento en el caso de producciones realizadas exclusivamente por directoras.

- f”) El 75 por ciento en el caso de producciones con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación según los criterios que se establezcan mediante Orden Ministerial o en las correspondientes convocatorias de ayudas.
- g”) El 75 por ciento en el caso de los documentales.
- h”) El 75 por ciento en el caso de las obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000 de euros.
- i”) El 60 por ciento en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.
- j”) El 60 por ciento en el caso de coproducciones internacionales con países iberoamericanos.

A.2. Grandes producciones internacionales (art. 36.2 LIS)

Se trata de una deducción creada ex novo por la LIS, con el claro objetivo de atraer a España este tipo de producciones. Así, **los productores registrados en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera** de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada tendrán derecho a una deducción por los gastos realizados en territorio español:

- a) Del 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.
- b) Del 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe.

La deducción se aplicará siempre que tales gastos sean, al menos, de 1 millón de euros.

No obstante, para los gastos de preproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales realizados en territorio español, el límite se establece en 200.000 euros.

La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:

- 1.º Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 100.000 euros por persona.

2.º Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 10 millones de euros, por cada producción realizada.

La deducción prevista en este apartado queda excluida del límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 39 de esta Ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por la empresa contribuyente, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción.

Reglamentariamente se podrán establecer los requisitos y obligaciones para tener derecho a la práctica de esta deducción.

B) Inversiones en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

El porcentaje de la deducción es del 20% de los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional efectuados en aquellas actividades, disminuidos por el importe de las subvenciones recibidas para su realización, con un límite máximo de 500.000 euros por contribuyente y ejercicio. El importe de la deducción junto con las subvenciones recibidas no podrá superar el 80% de los gastos incurridos.

La aplicación de esta deducción (**art. 36.3 LIS**) se condiciona al cumplimiento de estos requisitos:

1º. Obtención previa por el contribuyente de un certificado emitido por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.

2º. Destino por el contribuyente del 50%, como mínimo, de los beneficios del ejercicio a la realización de actividades que dan derecho a esta deducción en los 4 años siguientes.

3. Deducción por creación de empleo (art. 37 LIS)

Regulada en el artículo 37 de la LIS, esta deducción permite deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros a aquellas entidades que contraten a su primer tra-

bajador, que sea menor de 30 años, a través de un contrato por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio.

NOTA: El año 2019 fue el último en que se puede aplicar la deducción por creación de empleo distinta al trabajador discapacitado porque el Real Decreto-ley 28/2018 para la revalorización de las pensiones públicas y otras medidas urgentes en materia social, laboral y de empleo, ha suprimido los tipos de contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores por lo que los incentivos fiscales han de entenderse decaídos a partir de 2019. · No obstante, como la deducción se aplica al año siguiente de la contratación, si se cumplen los requisitos, aún se podrá aplicar en esta declaración el incentivo fiscal si se realizaron contratos en 2018.

Sin perjuicio de lo dispuesto anteriormente, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo podrán deducir de la cuota íntegra el 50 % del menor de los dos importes siguientes:

- Importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- Importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta deducción resultará de aplicación respecto de:

- Aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores,
- y siempre que, en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los 12 meses anteriores.

Además, la aplicación de esta deducción estará condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral.

Dichas deducciones se aplicarán en la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año exigido en el corres-

pondiente tipo de contrato y estarán condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio.

En el supuesto de contratos a tiempo parcial, las citadas deducciones se aplicarán de manera proporcional a la jornada de trabajo pactada en el contrato.

Por último, ha de tenerse en cuenta que el trabajador que diera derecho a alguna de las deducciones anteriores no se computará a efectos del incremento de plantilla para la libertad de amortización de las entidades de reducida dimensión (art. 102 de la LIS).

4. Deducción por creación de empleo de trabajadores discapacitados (art. 38 LIS)

El importe de este beneficio fiscal está en función del grado de discapacidad que sufra el trabajador.

1º. Si la discapacidad del trabajador contratado por el contribuyente es de un grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, el contribuyente podrá deducirse de la cuota íntegra la cantidad de 9.000€ por cada persona/ año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores contratados por el contribuyente, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

2º. Si la discapacidad del trabajador contratado por el contribuyente es de un grado igual o superior al 65%, el contribuyente podrá deducirse de la cuota íntegra la cantidad de 12.000€ en la misma condición que en el anterior caso.

Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista no se computan a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el art. 102 LIS.

5. Deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias (artículo 38.bis LIS)

El Real Decreto-ley 26/2020, de 7 de julio, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del COVID-19 modifica, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 que no hayan concluido al 9 de julio de 2020, la LIS para introducir cambios en el régimen fiscal previsto para

las autoridades portuarias, que dejan de estar parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, con el objeto de dar cumplimiento a la Decisión de la Comisión C (2018) 8676 final, de 8 de enero de 2019, relativa a la fiscalidad de los puertos en España.

Así, se establece que estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII (régimen de entidades parcialmente exentas) de la LIS: «Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas», suprimiendo por tanto toda referencia a las autoridades portuarias.

Además, establece que no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que sean objeto de la nueva deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias establecida en el artículo 38 bis de la LIS incluidos los correspondientes a la amortización de los activos cuya inversión haya generado el derecho a la mencionada deducción.

Como hemos indicado anteriormente se establece una nueva deducción de la cuota íntegra por inversiones realizadas por las autoridades portuarias por inversiones realizadas por las autoridades portuarias.

La introducción de esta deducción viene motivada porque las autoridades portuarias realizan inversiones y gastos que no están directamente destinados al servicio de las actividades portuarias pero que, sin embargo, benefician a la colectividad de la ciudadanía sin percibir contraprestación a cambio. Lo anterior justifica la introducción de una deducción vinculada a estos gastos e inversiones, estableciendo que las autoridades portuarias pueden deducir de la cuota íntegra las inversiones y gastos relacionados con:

- La infraestructura y los servicios de control del tráfico marítimo.
- Los servicios e infraestructuras destinados a mejorar la seguridad de la navegación y los movimientos de los buques en el mar litoral español, incluidos los elementos de señalización marítima, balizamiento y ayudas a la navegación, cuyos beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto que los construye y mantiene.
- Los accesos terrestres viarios y ferroviarios de servicio público general, los accesos marítimos, los dragados, que benefician a la colectividad en su conjunto y cuyos beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto, así como las infraestructuras de mejora de las redes generales de transporte de uso común.

- Las infraestructuras de protección y resistencia contra condiciones climáticas extremas cuyos beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto.
- Los servicios e infraestructuras de salvamento marítimo asociados al ejercicio del poder público, siempre y cuando dichas infraestructuras no se exploten comercialmente, y la formación de los servicios públicos responsables en materia de emergencias, seguridad y salvamento, siempre y cuando dicha formación no sea obligatoria para las empresas.
- La elaboración e implantación de planes de seguridad y protección, en la medida en que estos costes no estén asociados a requisitos obligatorios de seguridad que todas las compañías deban cumplir, y la atención de emergencias de protección civil, en ambos casos, cuando estas actividades estén asociadas al ejercicio de poder público y siempre que sus beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto.
- Los servicios e infraestructuras de defensa contra incendios, desprendimientos y otros riesgos relacionados con la protección civil, asociados al ejercicio de poder público, que no se exploten comercialmente, que no sean obligatorios para las empresas, que beneficien a la colectividad en su conjunto y cuyos beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto.
- Los servicios e infraestructura utilizados exclusivamente por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad y por la Policía portuaria en el ejercicio de poder público.
- Los servicios e infraestructuras sanitarias para la atención a personas en situaciones de vulnerabilidad, siempre y cuando las infraestructuras no se utilicen para actividades económicas del puerto.
- Las infraestructuras y servicios para el control aduanero de mercancías, para la inspección en frontera exigidos por normas con rango de ley en los ámbitos de sanidad animal, sanidad vegetal, sanidad exterior y seguridad industrial e interés público, y las relacionadas con el control de pasajeros y la inmigración.
- Las infraestructuras y servicios para la vigilancia de la contaminación, las emergencias en materia medioambiental y lucha contra la contaminación asociadas al ejercicio de poder público, cuyos costes no sean legalmente repercutibles al causante de la emergencia, ni sean costes en los que se incurra simplemente para cumplir la normativa legalmente obligatoria para todas las empresas, la descontaminación de suelos que no se destinen al desarrollo de una actividad económica, el desguace de embarcaciones y equipos abandonados, cuyo tratamiento recaiga legalmente sobre la autoridad portuaria por haber quedado desiertos los procedimientos destinados a identificar el interés privado en su desguace, retirada o achatarramiento, y el saneamiento, limpieza general portuaria y retirada de residuos distintos de los generados por los usuarios del puerto, tales como los desechos generados por los buques, los residuos de la carga y similares.

- Los servicios e infraestructuras realizados para organismos internacionales como consecuencia de obligaciones contraídas por el Reino de España en el marco de un tratado internacional.
- Los servicios e infraestructuras dedicadas a la Defensa Nacional.
- Los servicios e instalaciones utilizados para el desarrollo de actividades científicas cuyos resultados no tengan por objeto su explotación económica y a las actuaciones de monitorización y predicción del medio físico con fines de investigación e información meteorológica cuyos resultados no se exploten comercialmente.
- Los servicios de alumbrado de zonas comunes en beneficio de la colectividad, de uso público y abiertas cuyos beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto.
- Las actuaciones de protección o corrección de la deriva litoral cuyos beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto.
- Las inversiones y servicios relacionados con el fomento de la cultura y el patrimonio histórico y cultural, incluidos los previstos en el apartado 1 del artículo sesenta y ocho de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, en los supuestos en los que las obras públicas no estén relacionadas con la actividad económica de la autoridad portuaria, así como las actuaciones de rehabilitación de bienes con protección cultural que no se exploten comercialmente y beneficien a la sociedad en su conjunto.
- Las actuaciones de urbanización y en desarrollo y revitalización de suelo público para su uso público sin explotación comercial.
- Además, en la deducción se incluyen también los gastos y las inversiones que son compatibles con el mercado interior a tenor de lo dispuesto en el capítulo I y en el artículo 56 ter del Reglamento (UE) N° 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, y, en su caso, las que puedan declararse compatibles con el mercado interior por Decisión de la Comisión Europea en cada supuesto particular de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

La Comisión Europea, por medio de carta de 29 de agosto de 2019, ha dado su conformidad a la propuesta de reformulación del régimen tributario de las autoridades portuarias realizada por las autoridades competentes del Reino de España, consistente en la aceptación de la supresión de la exención como medida apropiada propuesta por la Comisión, acompañada del establecimiento de la nueva deducción de la cuota íntegra por inversiones realizadas por las autoridades portuarias, respecto de la que se considera que, o bien no constituye ayuda de Estado o bien constituye

una ayuda de Estado compatible con el mercado interior. Por su parte, las autoridades competentes del Reino de España, por medio de carta de 7 de octubre de 2019, han aceptado las medidas apropiadas propuestas por la Comisión Europea a los efectos de lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento (UE) 2015/1589, del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del TFUE, en los términos expuestos con anterioridad.

6. Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial (artículo 38 ter LIS)

Con efectos para periodos impositivos que comiencen a partir del 2 de julio de 2022 (de acuerdo con la disposición final 5 de la Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo), las sociedades podrá practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 % de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 €, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo y a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo.

Cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 €, la deducción prevista en el párrafo anterior se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe de la retribución bruta anual reseñado en dicho párrafo.

7. Normas comunes a todas las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades. Límites (artículo 39 LIS)

El artículo 39 de la LIS establece una serie de normas comunes de aplicación a todas las deducciones para incentivar determinadas actividades.

En primer lugar, regula que estas deducciones se practicarán una vez realizadas las deducciones por doble imposición internacional y las bonificaciones previamente estudiadas, para a continuación establecer la aplicación de dos límites, uno cuantitativo y otro temporal.

Respecto al **límite temporal** para practicar las deducciones inaplicadas, el citado artículo dispone que las cantidades no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. Sin embargo, las cantidades correspondientes a la deducción por actividades de I+D+i podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

Seguidamente establece un **límite cuantitativo para la aplicación de las mismas**, con lo que impide que las citadas deducciones puedan absorber la totalidad de la cuota íntegra del contribuyente. En este sentido dispone que el importe de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, aplicadas en el periodo impositivo, no puede exceder conjuntamente del 25 % de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y en las bonificaciones. El citado coeficiente límite se eleva hasta el 50 % cuando el importe de la deducción por actividades de I+D+i y la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales., que corresponda a gastos e inversiones efectuadas en el propio periodo impositivo, exceda del 10 % de la cuota íntegra del ejercicio, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

No obstante, lo anterior, en el caso de entidades a las que resulte de aplicación el tipo general de gravamen o el tipo del 30 %, las deducciones por actividades de I+D+i podrán, opcionalmente, quedar excluidas del límite del 25 o 50 %, y aplicarse en su totalidad, pero con un descuento del 20 % de su importe. En virtud de esta segunda opción, que podrá aplicarse bajo el cumplimiento de determinados requisitos, se podrá absorber la totalidad de la cuota íntegra ajustada positiva, e incluso una mayor, generándose un derecho a devolución de la deducción aplicada, junto con las retenciones y los pagos a cuenta efectuados en el periodo impositivo. Si bien el importe de la deducción aplicada o abonada no podrá superar:

- En el caso de las actividades de innovación tecnológica (conjuntamente) el importe de 1.000.000 de euros anuales.
- Por las actividades de I+D+i (en su conjunto), los 3.000.000 de euros anuales.

Adicionalmente, la LIS permite aplicarse o abonarse con el citado descuento del 20 % un importe adicional de hasta 2.000.000 de euros correspondiente a la actividad de I+D cuando los gastos de investigación y desarrollo del periodo impositivo excedan del 10 % del importe neto de la cifra de negocios del mismo.

Por otra parte, y en relación con la deducción del 20 % de los gastos realizados en territorio español para la ejecución de una producción extranjera, regulada en el artículo 36.2 de la LIS y, en caso de insuficiencia de cuota, se establece la posibilidad de solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este impuesto.

Asimismo, el artículo 39 de la LIS establece un requisito de mantenimiento de los elementos patrimoniales afectos a las deducciones, estableciendo en cinco años el periodo en el que deben permanecer en funcionamiento los bienes inmuebles, en tres si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si fuera inferior. En el caso de producciones cinematográficas y series audiovisuales, se entenderá este requisito cumplido en la medida que la productora mantenga el mismo porcentaje de titularidad de la obra durante el plazo de 3 años, sin perjuicio de su facultad para comercializar total o parcialmente los derechos de explotación derivados de la misma a uno o más terceros.

Finalmente, se ha fijado en 10 años el plazo para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones estudiadas, aplicadas o pendientes de aplicar, por parte de la Administración. Transcurrido ese periodo de 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su aplicación, dicho derecho estará prescrito. Con posterioridad al transcurso del citado plazo, el contribuyente deberá acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

8. Deducción por reversión de medidas temporales (DT 37ª LIS)

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley y les haya resultado de aplicación la limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5 por ciento de las cantidades que integren en la base imponible del período impositivo de acuerdo con el párrafo tercero del citado artículo, derivadas de las amortizaciones no deducidas en los períodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014.

Esta deducción será del 2 por ciento en los períodos impositivos que se inicien en 2015.

2. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley que se hubieran acogido a la actualización de balances prevista en el artículo 9 de la Ley 16/2012, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5 por ciento de las cantidades que integren en la base imponible del período impositivo derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización.

Esta deducción será del 2 por ciento en los períodos impositivos que se inicien en 2015.

3. Las deducciones previstas en la presente disposición se aplicarán con posterioridad a las demás deducciones y bonificaciones que resulten de aplicación por este Impuesto.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en períodos impositivos siguientes.

En definitiva, 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. 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.

9. Deducción por donativos a entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002)

Podrán aplicar esta deducción las entidades que realicen donaciones a entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o a las demás entidades beneficiarias de mecenazgo indicadas en el artículo 16 de dicha Ley.

El artículo 18 de la Ley 49/2002 establece que la base de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones realizados en favor de cualquiera de las entidades mencionadas anteriormente será:

- a) En los donativos dinerarios, su importe.
- b) 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.
- c) 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 ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.
- d) 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.
- e) 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.
- f) 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.

El valor determinado de acuerdo con las reglas expresadas tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

Según lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 49/2002, los contribuyentes tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de la LIS, el 35% de la base de la deducción.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por %.

La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por ciento 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 10 años inmediatos y sucesivos.

El artículo 22 de la Ley 49/2002 establece que la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de esta deducción. A estos efectos, el porcentaje del 35 por ciento aplicable a esta deducción podrá elevarse al 40 por ciento y el límite máximo del 10 por ciento al 15 por ciento.

Por último, el Real Decreto-ley 17/2020 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-2019, con efectos desde el 1 de enero de 2020 incrementa en 5 puntos porcentuales los incentivos fiscales al mecenazgo (deducción por donativos).

Así los contribuyentes del IRPF se podrán deducir de la cuota íntegra el 80 por ciento de los 150 primeros euros invertidos en un proyecto, y el 35 por ciento de la cantidad restante. Este último porcentaje de deducción se eleva al 40 por ciento, si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran efectuado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción por el mismo importe o superior a favor de la misma entidad.

Deducción por donativos IRPF/IRNR

Base de deducción	Porcentaje ahora	Porcentaje nuevo
150 euros	75	80
Resto base deducción	30	35

10. Deducciones relativas a programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público (artículo 27.3 primero Ley 49/2002)

El apartado Primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, recoge la aplicación de esta clase de deducciones en los siguientes términos:

- Las entidades podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por ciento 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 respectivo acontecimiento.
- El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por ciento de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002.
- Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 % de dicho gasto.
- Estas deducciones se computarán conjuntamente con las deducciones establecidas en el Capítulo IV del título VI de la LIS con los mismos límites y condiciones establecidos en el artículo 39 de dicha Ley

A continuación, se recogen las deducciones relativas a acontecimientos de excepcional interés aplicables en el ejercicio 2022:

1. Beneficios fiscales aplicables al evento «Bicentenario de la Policía Nacional». La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 14 de enero de 2022 al 13 de enero de 2025.
2. Beneficios fiscales aplicables al «Centenario Federación Aragonesa de Fútbol» (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2023).
3. Beneficios fiscales aplicables al «Plan 2030 de Apoyo al Deporte de Base» (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).

4. Beneficios fiscales aplicables al Programa «Universo Mujer III» (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).
5. Beneficios fiscales aplicables al «Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de París 2024» (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).
6. Beneficios fiscales aplicables al programa «100 años del fallecimiento de Joaquín Sorolla» (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).
7. Beneficios fiscales aplicables al evento «20 Aniversario de Primavera Sound» (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).
8. Beneficios fiscales aplicables al «Centenario del nacimiento de Victoria de los Ángeles» (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).
9. Beneficios fiscales aplicables al programa «Conmemoración del 50 aniversario de la muerte del artista español Pablo Picasso» (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).
10. Beneficios fiscales aplicables al Acontecimiento «Todos contra el cáncer» (desde la entrada en vigor de la LPGE 2022 hasta el 31 de diciembre del 2024).
11. Beneficios fiscales aplicables a la celebración del «Año de Investigación Santiago Ramón y Cajal 2022» (desde el 1 de junio de 2022 hasta el 31 de mayo de 2025)
12. Beneficios fiscales aplicables al evento «Año Jubilar Lebaniego 2023 – 2024» (desde el 16 de abril de 2022 hasta el 15 de abril de 2025).
13. Beneficios fiscales aplicables a «Mundo Voluntario 2030/ 35º Aniversario Plataforma del Voluntariado de España» (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2023).
14. Beneficios fiscales aplicables a «7ª Conferencia Mundial sobre Turismo Enológico de la OMT 2023» (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).
15. Evento “Caravaca de la Cruz 2024. Año Jubilar” (desde el 31 de enero de 2022 hasta el 30 de enero de 2025).
16. Celebración del “Bicentenario del Ateneo de Madrid” (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).
17. Programa “Barcelona Equestrian Challenge (4ª Edición)” (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).
18. Celebración del “200 aniversario del Passeig de Gràcia” (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).
19. Celebración del “Plan Decenio Milliarium Montserrat 1025-2025” (desde la entrada en vigor de la LPGE 2022 hasta el 31 de diciembre de 2023).
20. La “Reconstrucción de la Piscina Histórica cubierta de saltos del Club Natació Barcelona (CNB)” (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).
21. Celebración “Alimentaria 2022” y “Hostelco 2022” (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).

22. Programa “Barcelona Music Lab. El futuro de la música” (desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024).

Por otro lado, la duración del acontecimiento “Torneo Davis Cup Madrid”, aprobado por la LPGE 2021, se extiende ahora hasta el 31 de diciembre de 2023.

11. Régimen transitorio aplicable a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y a la deducción por reinversión de beneficios

La LIS establece un régimen transitorio aplicable a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y a la deducción por reinversión de beneficios. El régimen transitorio de las deducciones pendientes de aplicar de ejercicios anteriores se regula en la disposición transitoria vigésima cuarta (con la rúbrica de *Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de aplicar en el Impuesto sobre Sociedades*) de la **Ley 27/2014, IS**.

A) Régimen transitorio aplicable a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Conforme a lo dispuesto en el régimen transitorio, las rentas acogidas a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (recogido en el derogado art. 42 TRLIS), se regularán por lo en él dispuesto y en las normas que lo desarrollan, pese a que la reinversión y los restantes requisitos se efectúen en períodos impositivos posteriores, comenzados a partir de 1 de enero de 2015.

Tratándose de operaciones a plazos o con precio aplazado los porcentajes de deducción del 12% y 17% serán, respectivamente, del 10% y del 15%, cualquiera que sea el período impositivo en que se practique la deducción, para las rentas integradas en la base imponible de los períodos impositivos iniciados en 2015. Además, para las rentas integradas en la base imponible de los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016 tales porcentajes serán, respectivamente, del 7% y del 12%, cualquiera que sea el período impositivo en que se practique la deducción.

B) Régimen transitorio aplicable a la deducción por reinversión

La misma disposición transitoria aludida anteriormente (**DT 24^a**) prevé un régimen con arreglo al cual las rentas acogidas a la deducción por inversión de beneficios (del eliminado art. 37 TRLIS) se regirán por la anterior normativa pese a que la inversión

y los restantes requisitos se cumplan en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

12. Cuadro resumen de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades 2022

Deducciones para incentivar determinadas actividades	Porcentaje deducción	Base de deducción	
Deducción por actividades de I+D (art. 35.1 LIS)	25%	Gastos del período en I+D, hasta la media de los 2 años anteriores.	
	42%	Gastos del período en I+D, sobre el exceso respecto de la media de los 2 años anteriores.	
	17%	Gastos de personal de investigadores cualificados de I+D.	
	8%	Inversiones afectas a I+D (excepto edificios y terrenos).	
Deducción por actividades de innovación tecnológica (art. 35.2 LIS)	12% 25%	Gastos del período en Innovación tecnológica. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021 y con el objeto de fomentar inversiones en innovación en procesos en la cadena de valor de la industria de la automoción en España, el RDL 23/2020 de 23 de junio incrementa el porcentaje de la deducción en innovación en procesos al 25%.	
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas (siempre que cumplan los requisitos del art. 36.1 LIS)	25%. Desde el 01-01-2020 se eleva al 30%	Hasta 1M €	Coste total de producción junto con gastos de obtención de copias, gastos de publicidad y promoción a cargo de productor hasta límite de 40% del coste de producción. El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas, no podrá superar el 50% del coste de producción. No obstante, dicho límite se elevará hasta (desde el 01-01-2020): a”) El 85 por ciento para los cortometrajes. b”) El 80 por ciento para las producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados
	20%. Desde el 01-01-2020 se eleva al 25% El límite absoluto de la deducción es de 3 millones de euros. Desde el 01-01-2020 se eleva a 10 millones.	Sobre el exceso de 1M €	

Deducciones para incentivar determinadas actividades	Porcentaje deducción	Base de deducción
		<p>para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, cuyo presupuesto de producción no supere 1.500.000 de euros.</p> <p>c”) El 80 por ciento en el caso de las producciones rodadas íntegramente en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano que se proyecten en España en dicho idioma cooficial o subtítulado.</p> <p>d”) El 80 por ciento en el caso de producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento reconocido por el órgano competente.</p> <p>e”) El 75 por ciento en el caso de producciones realizadas exclusivamente por directoras.</p> <p>f”) El 75 por ciento en el caso de producciones con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación según los criterios que se establezcan mediante Orden Ministerial o en las correspondientes convocatorias de ayudas.</p> <p>g”) El 75 por ciento en el caso de los documentales.</p> <p>h”) El 75 por ciento en el caso de las obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000 de euros.</p> <p>i”) El 60 por ciento en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.</p> <p>j”) El 60 por ciento en el caso de coproducciones internacionales con países iberoamericanos.</p>

Deducciones para incentivar determinadas actividades	Porcentaje deducción	Base de deducción
Deducción por producciones cinematográficas extranjeras en España (siempre que cumplan los requisitos del art. 36.2 LIS)	<p>1 20%. primer millón de base de la deducción</p> <p>Desde el 01-01-2020 se eleva al 30%</p> <p>25% (desde el 01-01-2020) sobre el exceso.</p>	<p>Gastos realizados en España directamente relacionados con la producción, siempre que sean al menos de 1M €. No obstante, desde el 01-01-2020 para los gastos de preproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales realizados en territorio español, el límite se establece en 200.000 €.</p> <p>El importe de esta deducción no podrá ser superior a 3 millones de euros. Desde el 01-01-2020 se eleva a 10 millones.</p>
Deducción por producción de determinados espectáculos en vivo (siempre que cumplan los requisitos del art. 36.3 LIS)	20%	<p>Costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos.</p> <p>La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente</p>
Deducción por creación de empleo (siempre que cumplan los requisitos del art. 37 LIS)	3.000 €	<p>Todas las empresas: por el primer trabajador menor de 30 años con contrato de tiempo indefinido regulado en el artículo 4 de Ley 3/2012 de reforma laboral.</p> <p>Con efectos para los períodos impositivos que se inicien el 1 de enero de 2019, la disposición derogatoria única del Real Decreto-ley 28/2018, de 28 de diciembre, para la revalorización de las pensiones públicas y otras medidas urgentes en materia social, laboral y de empleo, deroga el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral, que establecía la posibilidad de celebrar contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores. No obstante, la disposición transitoria sexta del citado Real Decreto-ley 28/2018 establece que los contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores celebrados hasta el 1 de enero de 2019, se consideran válidos y continuarán rigiéndose por la normativa vigente en el momento de su celebración, así como en su caso los incentivos correspondientes.</p>
	50%	<p>Empresas con menos de 50 trabajadores, además de la deducción anterior, la cantidad que resulte menor de: prestación por desempleo pendiente de percibir o importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación que tuviera reconocida.</p>

Deducciones para incentivar determinadas actividades	Porcentaje deducción	Base de deducción
Deducción por creación de empleo para discapacitados (art. 38 LIS)	9.000 €	Por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla con discapacidad $\geq 33\%$ e $< 65\%$.
	12.000 €	Por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla con discapacidad $\geq 65\%$.
Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial (art. 38 ter LIS)	10%	De las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 €, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo y a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo.

23. Peculiaridades del cierre fiscal en el País Vasco y Canarias

23.1. Peculiaridades del cierre fiscal en Canarias

23.1.1. Introducción

El Archipiélago canario, debido a su condición insular y de lejanía geográfica de Europa, así como a la escasez de recursos naturales, ha contado con un tratamiento singular tanto en el ámbito administrativo como en el económico y fiscal.

El Régimen Económico y Fiscal de Canarias incorpora a su contenido los principios y normas aplicables como consecuencia del reconocimiento de Canarias como región ultraperiférica de la Unión Europea.

23.1.2. Regulación aplicable

- Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.
- Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre.
- -Real Decreto 1022/2015, de 13 de noviembre.

23.1.3. Principales incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: La Zona Especial Canaria

23.1.3.1. Breve introducción

La Zona Especial Canaria (ZEC) tiene como finalidad facilitar el establecimiento de nuevas entidades en el Archipiélago canario que desarrollen determinadas actividades industriales o de prestación de servicios, habiéndose establecido un régimen de fiscalidad muy reducida.

El principio básico que preside la regulación de esta materia es la estanqueidad geográfica de la ZEC respecto al territorio sometido al régimen tributario común. Ello se intenta conseguir mediante una delimitación precisa de sus límites geográficos para las actividades económicas autorizadas a acogerse a su régimen especial.

Lo anterior no implica restricciones a las consecuencias derivadas de los principios generales de libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, lo que se traduce en la posibilidad de que las entidades de la ZEC puedan abrir establecimientos permanentes en el desarrollo de su actividad fuera del ámbito geográfico de la ZEC, siempre que lo comuniquen por escrito al Consejo Rector de la ZEC y lleven contabilidad separada respecto de sus operaciones como entidad de la ZEC.

El régimen se ha adecuado para el período 2015-2020 a lo dispuesto en Reglamento UE/651/2014, mediante las modificaciones introducidas por RDL 15/2014.

23.1.3.2. Las entidades ZEC: Requisitos

La ZEC se aplica, dentro de sus límites geográficos, a las personas jurídicas y sucursales de nueva creación que, reuniendo los requisitos previstos legalmente, sean inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC.

Se consideran de nueva creación las constituidas antes de obtener la autorización para dicha inscripción, siempre que la constitución se limite a aspectos formales sin que se desarrollen actividades económicas hasta la posterior inscripción. Sólo son inscribibles las personas jurídicas y sucursales que reúnan los siguientes requisitos:

- 1) Que tengan su domicilio social y la sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la ZEC.
- 2) Que al menos un administrador o, en el caso de las sucursales, un representante legal resida en las Islas Canarias.
- 3) Su objeto social ha de consistir en la realización, en el ámbito geográfico de la ZEC, de las actividades económicas incluidas en el anexo de la Ley 19/1994. Asimismo, también se pueden realizar otras actividades, mediante sucursal diferenciada, no siendo aplicable en estos casos los beneficios de la ZEC, debiendo llevar contabilidad separada.
- 4) Realizar una inversión mínima en los dos primeros años desde su inscripción del siguiente importe, con determinadas condiciones y características:
 - en las islas de Gran Canaria y Tenerife: 100.000 euros;
 - en las islas de El Hierro, Fuerteventura, La Gomera, Lanzarote y La Palma: 50.000 euros.
- 5) Crear un mínimo de puestos de trabajo en el ámbito geográfico de la ZEC dentro de los 6 meses siguientes a su inscripción de 5 empleos en las islas de Gran Canaria y Tenerife o de 3 empleos en las islas de El Hierro, Fuerteventura, La Gomera, Lanzarote y La Palma, y mantener como mínimo en ese número el promedio anual de plantilla durante el período de disfrute de este régimen.
- 6) Presentar una memoria descriptiva de las principales actividades económicas a desarrollar, que avale su solvencia, viabilidad, competitividad internacional y su contribución al desarrollo económico y social de las Islas Canarias. El contenido de la memoria, confeccionada en los términos del RD 1758/2007 art.45, es vinculante para la entidad, salvo variación de esas actividades previa autorización expresa del Consejo Rector de la ZEC.

23.1.3.3. Impuesto sobre Sociedades de la entidad ZEC: Especialidades

Generalidades

Las entidades ZEC han de aplicar un tipo de gravamen especial (4%) a aquella parte de la base imponible que corresponda a las operaciones que realicen material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC.

Las entidades de la ZEC deben llevar su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable.

Los beneficios fiscales de la ZEC se pueden simultanear con otras ayudas a la inversión y a la creación de empleo dentro de los límites y con las condiciones establecidas en la normativa comunitaria.

Con efectos a partir del 1 de enero de 2018, para las sucursales de la ZEC de entidades con residencia fiscal en España, la aplicación del tipo de gravamen especial no impide que estas entidades formen parte de un grupo fiscal que apliquen el régimen de consolidación fiscal Impuesto sobre Sociedades.

Base Imponible y tipo de gravamen.

Para determinar la parte de la base imponible que, a efectos de la aplicación del tipo especial de gravamen, se derive de las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC, se aplica sobre la base imponible total de la entidad, el porcentaje resultante de multiplicar por cien el resultado de una fracción en la que figuren:

- 1.- En el numerador, con signo positivo, el importe de aquellas operaciones realizadas efectivamente en el ámbito de la ZEC y que se corresponden con aquellas autorizadas a la entidad ZEC, en los términos previstos en la normativa de aplicación.
- 2.- En el numerador, con signo negativo, aquellas operaciones recibidas por parte de la entidad ZEC y que se hayan utilizado en el ámbito geográfico de la misma.
- 3.- En el denominador, el importe de la totalidad de los ingresos y demás componentes positivos de la base imponible de la entidad de la ZEC.

El porcentaje resultante de la fracción anterior se redondea a la unidad superior.

Asimismo, una vez determinada la base imponible a la que resulta de aplicación el tipo de gravamen reducido del 4%, la aplicación de dicho tipo de gravamen viene sometida a determinados límites, principalmente en cuanto al número de puestos de trabajo creados por parte de la entidad ZEC.

23.1.3.4. Otras ventajas en el Impuesto sobre Sociedades

a) Exención en la distribución de dividendos por parte de las entidades ZEC:

- Están exentos de retención los dividendos pagados por las filiales ZEC a sociedades matrices residentes en otro país, así como los intereses y otras rentas obtenidas por transferencias a terceros de capital y plusvalías de inmuebles, sin establecimiento permanente.
- La distribución de dividendos a las sociedades holding residentes también está exenta de impuestos para la sociedad holding española de conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- En el caso de entidades no residentes en la UE, la Directiva matriz-filial abre un gran escenario de planificación ya que algunos países declaran exentos esos dividendos en la residencia del socio.
- Estas dos últimas ameritan una planificación en relación con el Impuesto de Sucesiones en los países donde resulta de aplicación este impuesto, como España.

23.1.3.5. Especialidades ZEC aplicable a las denominadas “startups” establecidas en Canarias

Con fecha 13 de agosto de 2022, se publicó en el BOE la Circular 1/2022, del Consejo Rector del Consorcio de la Zona Especial Canaria, por la que se establecen los criterios orientadores de exención del requisito de inversión de la Zona Especial Canaria.

De esta manera, se establecen determinadas exenciones al cumplimiento del requisito de inversión a las empresas de la Zona Especial Canaria, que cumplan determinados requisitos.

En concreto, pequeñas y medianas empresas con el sello de PYME innovadora, otorgado por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o cuya actividad esté dirigida a la obtención del mismo, así como empresas de I+D y aquellas empresas que tengan

su ámbito de actuación en actividades prioritarias en sectores como el audiovisual, el de los videojuegos, IT y telecomunicaciones, podrán solicitar la exención del requisito de inversión.

Para concurrir a la exención, tales empresas deberán crear al menos seis puestos de trabajo.

Asimismo, se establece un nuevo mecanismo para el cálculo de la reducción del requisito de inversión, si las empresas son creadoras netas de empleo por encima del mínimo establecido.

Así, las entidades que realicen actividades intensivas en recursos humanos en las islas capitalinas y que empleen:

- al menos 20 personas, podrán reducir la inversión hasta los 20.000 euros,
- hasta los 40.000 euros aquellas que contraten, como mínimo, a 15 personas;
- y hasta los 60.000 euros, las que se comprometan a incorporar a 10 trabajadores.
- Para las empresas que creen más de 25 empleos no habrá requisito de inversión.

Con esta medida se persigue fomentar la inversión en el Archipiélago para favorecer el crecimiento empresarial canario con el desarrollo de entidades centradas en el conocimiento.

23.1.4. Principales incentivos fiscales del REF: La Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)

23.1.4.1. Breve introducción

Se trata de una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o una deducción en cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vinculado a un compromiso de inversión empresarial en el territorio de las Islas Canarias. Dicha Reserva tiene carácter indisponible.

Abarca la actividad económica del comercio en general, incluyendo, por ejemplo, la promoción inmobiliaria.

Implica que un 90%, como máximo, de los beneficios obtenidos de la actividad podría quedar exento de tributación, tributando por el restante 10% al tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades que se sitúa entre el 15% en algunos casos y el 25%.

El porcentaje del 90% máximo sobre los beneficios obtenidos en el período impositivo que quedan exentos de tributación se deben reinvertir en Canarias en la realización de cualesquiera de las inversiones legalmente establecidas, tales como la adquisición de en activos fijos afectos a la actividad empresarial, bonos públicos o creación de empleo (costes).

23.1.4.2. Impuesto sobre Sociedades

Reducción en la base imponible de hasta el 90% de su beneficio no distribuido, con determinadas limitaciones, por aquellas cantidades destinadas a la RIC.

Tales cantidades deberán materializarse en el plazo máximo de tres años en la realización de una serie de inversiones, que deberán mantenerse en funcionamiento en la actividad empresarial durante un período de cinco años.

23.1.4.3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las personas físicas tendrán derecho a una deducción en cuota por los rendimientos netos de su explotación destinados a la RIC, con el límite del 80 %.

23.1.4.4. Materialización de la Reserva

La RIC deberá materializarse en el plazo máximo de los tres años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de cualesquiera de las inversiones legalmente establecidas, entre las que cabe mencionar:

- Inversión directa e inversión indirecta: inversión inicial, creación, modificación, ampliación de actividad o diversificación.
- Especial mención a la inversión en activos inmobiliarios y bienes usados.
- Inversión en acciones y otros instrumentos financieros. Materialización indirecta de la RIC.
- Creación de empleo.

Los activos en los que se materializa la Reserva deberán mantenerse en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso.

ZEC y RIC no son compatibles, con algunas especialidades y excepciones.

Cabe mencionar que la Ley 2/2022, de 24 de febrero, modificó, en su disposición final segunda, la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para ampliar en un año los plazos para efectuar la materialización de la reserva para inversiones en Canarias dotada con beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados en el año 2016 y la dotación a dicha reserva relativa a las inversiones anticipadas realizadas en 2017 y consideradas como materialización de la misma, por los graves efectos que la pandemia ha producido en la realización de las inversiones y los resultados económicos en el año 2020.

23.1.5. Principales incentivos fiscales del REF: Deducción por Inversiones en Activos Fijos Nuevos (DAFN)

Se trata de una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF del 25% del importe de las inversiones del ejercicio en activos fijos nuevos del inmovilizado material puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo y afectos a la actividad económica.

Por ejemplo: Inversión de 100.000 euros genera una DAFN de 25.000 euros.

Su aplicación está limitada al 50% de la cuota del Impuesto de Sociedades.

Los activos que den derecho a la Deducción han de mantenerse en funcionamiento durante un plazo mínimo de 5 años, o inferior en el caso de que la vida útil del activo así lo exija, con posibilidad de sustitución.

Este incentivo es compatible con ZEC y con RIC.

23.1.6. Ejemplo práctico de la aplicación de los principales incentivos del REF en el Impuesto sobre Sociedades

A continuación, se expone un ejemplo comparativo de la aplicación de los incentivos principales del REF anteriormente mencionados en el Impuesto sobre Sociedades de una entidad con un resultado contable de 100.000 euros:

BENEFICIOS FISCALES REF	ZEC	RIC	DAFN
RTDO CONTABLE	100.000,00	100.000,00	100.000,00
RIC		80.000,00	
BASE IMPONIBLE	100.000,00	20.000,00	100.000,00
CUOTA TIPO ZEC 4%	4.000,00		
CUOTA TIPO GRAL 25%		5.000,00	25.000,00
DAFN APLICADA EN EL EJERCICIO			12.500,00
DAFN A APLICAR EN EL FUTURO			7.500,00
CUOTA ÍNTEGRA CON DAFN			5.000,00

	INVERSIÓN	DAFN	APLICA EN ESTE EJERCICIO	PENDIENTE EJERCICIOS FUTUROS
Inversiones Activos Fijos Nuevos	80.000,00	20.000,00	12.500,00	7.500,00

- El ahorro fiscal en la aplicación de la RIC se obtendría al momento de su dotación, asumiendo el compromiso de inversión dentro del plazo legalmente establecido.
- La DAFN se acredita en el ejercicio fiscal en el que se llevan a cabo las inversiones aptas a tales efectos, pudiendo aplicarse además en el mismo ejercicio o en ejercicios futuros.
- En el ejemplo se realiza una dotación a la RIC intermedia, sin llegar al límite máximo del 90%, teniendo en cuenta que la entidad debe verificar el cumplimiento de las dotaciones a la reserva legal, así como posibles distribuciones de dividendos.
- Los incentivos fiscales del REF como se ha expuesto, se encuentran asimismo sometidos a los límites de las Ayudas de Estado (30%).

23.2. Peculiaridades del Cierre Fiscal en País Vasco

23.2.1. Introducción

La disparidad legislativa entre la legislación estatal y foral nos invita a realizar un apartado adicional sobre las diferencias más relevantes entre la legislación en Territorio Común, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades, y las Normas Forales existentes en los tres territorios del País Vasco.

Es por ello por lo que, en los puntos sucesivos y, siguiendo el esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades que es prácticamente idéntico en las dos legislacio-

nes, se analizarán las diferencias en las que habrá que incidir para una correcta liquidación del impuesto.

23.2.2. Diferencias en la base imponible en relación con la contabilidad

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades parte, y se fundamenta, sobre la contabilidad realizada por las sociedades. Para obtener la base imponible, primero es necesario realizar ajustes extracontables a los ingresos y gastos contabilizados tal y como se ha explicado en apartados anteriores.

En el apartado de corrección de gastos hay varias materias a destacar:

Amortizaciones. En las amortizaciones hay que prestar atención a la diferencia en tablas entre los dos territorios, ya que los métodos de amortización son idénticos. Adicionalmente hay dos apartados interesantes y únicos en territorio foral:

- **La amortización acelerada:** los elementos nuevos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizados intangibles afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período en que se cumplan las condiciones de mediana o menor tamaño de empresa, podrán amortizarse multiplicando por 1,5 el coeficiente máximo lineal de tablas. En este punto se excluyen edificios y elementos de transporte.
- **La amortización conjunta:** las microempresas pueden ejercitar la opción y considerar deducible como amortización conjunta del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias el 25% del valor neto fiscal en cada ejercicio, debiendo mantenerse esta opción mientras se tenga la consideración de microempresa.

La amortización del inmovilizado intangible en los dos territorios sigue la regla de la depreciación efectiva, en el caso de que no fuera fiable, en territorio foral se amortizarán estos elementos al 10% mientras en territorio común el límite es del 5%.

La amortización del fondo de comercio financiero no es amortizable en territorio común siempre que la participada no residente haya sido adquirida con anterioridad al 22 de diciembre de 2007. En el caso del fondo de comercio explícito es deducible a un 5% anual máximo, mientras que contablemente se amortiza al 10%. En los territo-

rios forales la amortización de los dos casos anteriores será del 12,50% anual máximo.

Provisión por insolvencias. Los requisitos para que las provisiones por insolvencias sean deducibles son básicamente los mismos en ambos territorios. En territorios forales sí que será posible, la deducción de las provisiones por insolvencias si el deudor está declarado en concurso o si han sido reclamadas judicialmente siempre que concurran con anterioridad al inicio del plazo para la presentación de la autoliquidación del impuesto, mientras que en territorio común se mantiene a fecha de devengo.

Los territorios forales incluyen para las PYMES y para las microempresas la posibilidad de dotar una provisión global deducible del 1% del saldo de los deudores que no cumplan las características de deducibles al término del ejercicio. Este saldo y el correspondiente ajuste extracontable deberá revisarse en cada ejercicio en el impuesto sobre sociedades tras su activación.

Deterioro por inmovilizado. Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible no son deducibles en territorio común mientras que en la legislación foral sí que serían deducibles estas pérdidas.

Deterioro de cartera. Los deterioros de la cartera no son deducibles en territorio común desde 2012, mientras que en los territorios forales sí son deducibles si se cumplen los siguientes requisitos:

- Si los fondos propios de las participaciones en cartera a cierre del ejercicio son menores que los fondos propios al inicio de éste.
- En caso de participaciones con un porcentaje mayor al 5% de participación, 3% en cotizadas, es deducible la diferencia entre el precio de adquisición minorado en el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas por el porcentaje de participación.

Gastos financieros. Los gastos financieros son deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo, pero mientras en territorio común es deducible 1 millón de euros en todo caso, en los territorios forales desde el año 2018 este importe llega a los 3 millones de euros. Los gastos financieros podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite indicado.

Préstamos participativos. En territorio común los gastos financieros por la retribución de préstamos participativos no son deducibles cuando se satisfagan a empresas del Grupo (42 CC) al considerarse retribución de fondos propios, mientras que en los territorios forales los gastos financieros, tanto fijos como variables, son deducibles, si respetan los siguientes aspectos:

- Para la aplicación de esta exención, será preciso que el contribuyente participe, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad prestataria en, al menos, el 25 por 100, o el 15 por 100 si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado, y que la citada participación se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el interés variable que se satisfaga o, en su defecto, siempre que se mantenga ese porcentaje de participación posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.
- La exención, además, tiene ciertos límites, no podrá superar el 20 por 100 de los beneficios de la entidad prestataria con cargo a los que se satisface el interés variable, calculados antes de computar el gasto correspondiente a la retribución del préstamo participativo, atribuibles al contribuyente en función de su grado de participación, ni suponer un importe superior a la cantidad resultante de aplicar al saldo medio del préstamo participativo durante el período impositivo el 150 por 100 del tipo de interés de demora vigente, en estos momentos, el 3,75%.

Otros gastos no deducibles. En este apartado incluiremos las principales diferencias entre las limitaciones de ambos territorios en gastos que, pueden o no, ser deducibles.

- **Gastos de representación:** en territorio común son deducibles con el límite máximo del 1% de la cifra de negocios mientras que en territorio foral los gastos son deducibles el 50% con el límite del 5% de la cifra de negocios.
- En territorio foral son deducibles los **obsequios** a clientes si tienen un importe inferior por destinatario a 300€, debiendo quedar documentada la identidad del perceptor, por período impositivo. Adicionalmente en territorio foral los pagos en efectivo superiores a lo legalmente admitido, 2.500€, no son deducibles. En la modificación pendiente de la Norma, serán 1.000 euros.
- **Elementos de transporte automóviles:** en territorio foral es deducible el 50% de los gastos relacionados con la adquisición, arrendamiento, reparación, manteni-

miento, depreciación y cualquier otro vinculado a la utilización de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, con el límite máximo de:

- 1) 2.500 euros, o el 50% del importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 25.000 euros, si es menor.
- 2) 3.000 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización, por vehículo y año en todos los casos.
- 3) La deducción de los gastos financieros vinculados con la adquisición de los mencionados vehículos estará limitada al 50% de la parte proporcional que represente la cantidad de 25.000 euros respecto del precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior.

No obstante, lo previsto anteriormente, cuando el obligado haya acreditado la afectación exclusiva del vehículo a la actividad o impute los gastos derivados del mismo como retribución en especie a la persona que lo utiliza, podrá deducirse el 100% de los gastos con el límite máximo del doble de los gastos indicados.

En el apartado de corrección de ingresos contables, fiscalmente no computables hay varias materias a destacar:

Exención doble imposición de dividendos. Hay tres requisitos básicos en territorio común para poder aplicar la exención por dividendos:

- Poseer una participación superior al 5%.
- Tener una antigüedad superior o igual a un año o el compromiso de mantenimiento de la misma.
- Que tenga suscrito un Convenio de Doble Imposición con España el país extranjero de la entidad de la que se ostente la participación o la tributación a un tipo nominal de al menos el 10%.

En los territorios forales a este requisito se le adiciona que los ingresos deban provenir, en al menos un 85% de los mismos, de actividades económicas. Adicionalmente en la normativa foral existe la exención del 50% de los mismos si proceden de sociedades españolas y no cumplen los requisitos.

A partir del ejercicio que comience el 1 de enero de 2021 en territorio común, la exención no será plena y habrá que tributar por el 5% de los mismos. Esto supondrá en cuota un pago de un 1,25% de los dividendos totales. En territorio forales, se mantiene la exención plena.

Exención de plusvalía de venta de participaciones. La exención por plusvalías sigue las mismas condiciones generales que las indicadas para los dividendos al igual que las diferencias de ambos territorios.

Sí existe en el caso de las rentas negativas en la venta de participaciones una diferencia; en territorio común no son deducibles si la participación cualifica para la exención, mientras que en los forales sí son deducibles, salvo que la participación fuera adquirida previamente a una sociedad del Grupo (42 CC) que aplicó la exención, en cuyo caso la pérdida deducible se minorará en el importe de la renta positiva exenta.

Exención reinversión de beneficios extraordinarios. Cuando se produce una venta de inmovilizado afecta a la actividad, en territorio común no existe un incentivo para poder reinvertir esa cantidad o poder dejarla exenta fomentando así la inversión empresarial.

En los territorios forales sí podrá quedar exenta la plusvalía si se reinvierte el precio de enajenación en la adquisición de nuevos elementos dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

El compromiso de mantenimiento de la inversión debe ser de 5 años, 3 años si se tratan de bienes muebles. Si se produce una baja se puede reinvertir la misma en el plazo de 3 meses siempre que la pérdida no sea justificada.

23.2.3. Correcciones a la Base Imponible: Reservas especiales

Existen tres reservas indisponibles para poder disminuir la base imponible dirigidas a mejorar tanto los fondos propios, la inversión como la solvencia de las entidades nacionales.

Reserva de capitalización. Esta reserva existe en los dos territorios, en este caso se produce una reducción en la Base Imponible del 10% del incremento de los Fondos Propios. Las principales diferencias entre los dos territorios son las siguientes:

- En territorio común se hace el cálculo del incremento sin incluir el resultado del ejercicio anterior para el cálculo de los fondos propios al inicio del ejercicio y sin incluir el resultado del presente ejercicio para el cálculo de los fondos propios al final del ejercicio. En territorios forales este incentivo se aplica sobre el incremento de fondos propios al inicio y al final del ejercicio incluyendo el efecto del resultado contable.
- En territorio común se exige la dotación de una reserva específica, separada del resto de reservas, mientras que en territorios forales basta con que la cantidad se indisponga en cualquier cuenta de reservas.
- En territorio común se hace indisponible el importe de la reducción aplicada en base 10% del incremento de los fondos propios, mientras que, en territorio foral se hace indisponible el incremento de los fondos propios que se acoge a la reserva de capitalización.

Reserva de nivelación de beneficios. Esta reserva tiene como objetivo anticipar las bases imponibles negativas futuras. En territorio foral se aplica una reducción en base imponible del 15% del resultado contable destinado a una reserva indisponible, mientras que en territorio común reducción de la base imponible en el 10% de su importe.

- En territorio común solo es aplicable por las entidades de reducida dimensión, mientras que en territorio foral lo pueden aplicar las medianas y grandes empresas.
- En territorio común el importe de la reducción se hace indisponible y, en territorio foral, el importe del resultado contable que se acoge a este incentivo.

Las microempresas y las pequeñas empresas podrán incrementar en 5 puntos porcentuales los porcentajes establecidos en el apartado 1 de este artículo, estando sometidas igualmente a las condiciones y requisitos establecidos. No podrán aplicar la reserva en el caso que se hubieran acogido a la bonificación del 15 % en base imponible las microempresas.

Reserva especial de fomento del emprendimiento y reforzamiento de la actividad productiva. Este incentivo únicamente está vigente en territorios forales. La reducción es del 60%, en base imponible, del resultado contable destinado a una reserva indisponible que deberá destinarse a su vez, en el plazo de 3 años, a proyectos específicos de inversión en la adquisición de inmovilizado que den derecho a la deducción por activos no corrientes nuevos, por medioambiente, por inversión en participación de empresas innovadoras, ...

23.2.4. Correcciones a la Base Imponible: Bases imponibles negativas

Tras obtener la base imponible esta puede corregirse en el caso de existir bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Las diferencias principales son las siguientes:

- Territorio foral: las pequeñas y las microempresas pueden reducir un 70% de la base imponible por los resultados de ejercicios negativos de años anteriores, en el caso de las medianas y las grandes empresas un 50% de la misma.
- Territorio común: los distintos porcentajes se dividen según el importe neto de la cifra de negocios. Si es menor de 20 millones se puede reducir un 70% la base imponible, entre 20 y 60 millones un 50% y un 25% en el caso de tener una cifra superior a 60 millones.

En los territorios forales hay un límite de 30 años para aplicar las pérdidas de ejercicios anteriores mientras en territorio común no existe límite. En territorio foral por otra parte, **no existe el límite mínimo anual de 1 millón de euros** en la aplicación sin límite de las bases imponibles negativas, siendo en este caso, más favorable la legislación de territorio común.

23.2.5. Tipo Impositivo y tributación mínima

El tipo impositivo en territorio común es del 25% como norma general. En el caso de los territorios forales hay diferencias por tamaño, un 24% para las medianas y las grandes empresas y un 20% para pequeñas y microempresas. En el caso de las microempresas optando por la bonificación del 10% de la base imponible el tipo impositivo efectivo puede ser del 18% de la base imponible. Con vigencia exclusiva para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2022, el porcentaje del 10% correspondiente a la compensación tributaria por las dificultades

inherentes a su dimensión, previsto para microempresas, en el artículo 32.4 de la NFIS, será del 15%.

En los territorios forales sí que existe la tributación mínima, una tributación que no puede ser inferior en el caso de que la entidad haya obtenido una base imponible positiva. Esta será de un 17% como norma general, 15% si se mantiene o amplía el empleo, y del 15% para pequeñas o microempresas, 13% manteniendo o aumentando empleo.

23.2.6. Deducciones

Las diferencias más relevantes del esquema de liquidación del impuesto entre los dos territorios se encuentran en el apartado de las deducciones. En los territorios forales las deducciones tienen un límite temporal de 30 años y límites en la aplicación de las mismas del 35% de la cuota líquida. Para ello hay que tener en cuenta la tributación mínima que reduce ese porcentaje. En las deducciones de I+D+i y en la deducción por financiación de proyectos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica se aplica el límite del 70% sin tener en cuenta la tributación mínima y tras haber aplicado previamente las deducciones con límite del 35%.

Las deducciones en territorio común han ido disminuyendo conforme a nuevas modificaciones legislativas, mientras que la clara apuesta en la legislación de territorio foral por las deducciones ha producido una divergencia en las mismas, tal y como se indica en la siguiente comparativa con las diferencias más relevantes.

Deducción por doble imposición internacional: dividendos extranjeros. La deducción por doble imposición internacional por dividendos procedentes del extranjero es idéntica en los dos territorios. Para el cálculo de la deducción, se deducirá el menor entre el importe efectivo satisfecho en el extranjero y el importe de cuota íntegra que correspondiese pagar si fuese residente.

La principal diferencia que se encuentra con territorio común es que, desde el cambio con los presupuestos generales del estado de 2021, para calcular la cuota íntegra que correspondería pagar por esas rentas, se debe reducir un 5% de los dividendos por los gastos de gestión al igual que se ha puntualizado en la exención por dividendos y plusvalías.

En territorio foral en cuanto a los dividendos de una entidad no residente sin Convenio de Doble Imposición existe la opción de deducir el 14% de la base imponible co-

rrespondiente al dividendo. En este caso no se acumula para siguientes ejercicios si hay insuficiencia de cuota.

Deducción por actividades de investigación y desarrollo. La deducción por actividades de investigación y desarrollo está presente en los dos territorios, existiendo diferencias notables en su aplicación y en la cantidad de deducción que genera. En territorio común el porcentaje de deducción es del 25% de los gastos efectuados en el periodo impositivo por ese concepto, siendo un 8% la deducción generada por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

En territorio foral la generación es del 30% de los gastos del ejercicio, un 20% adicional por el exceso de gastos en el ejercicio habitual sobre la media de los dos años anteriores y otro 20% adicional por los gastos de personal investigador cualificado exclusivo al I+D o existiendo contratación por parte de la entidad de universidades o centros tecnológicos para el desarrollo del mismo. La deducción por ello oscila entre el 30% y el 70% de los gastos incurridos. Existe la posibilidad de obtener una deducción del 10% por el inmovilizado material e intangibles afectos en exclusiva a I+D, siempre que no sean inmuebles y terrenos. Estas cantidades dan muestra de la diferencia en este apartado con territorio común.

Deducción por actividades de innovación tecnológica. La deducción que se genera en territorio común por actividades de innovación tecnológica es del 12%. En territorio foral hay dos tipos de deducción:

- 15% de deducción por el diseño industrial e ingeniería de procesos de producción y por la adquisición de tecnología avanzada, patentes, licencias, diseños, ...
- 20% de deducción por los proyectos encargados a universidades o centros tecnológicos y por la obtención de certificados de cumplimiento de normas de calidad.

Deducción por financiación de proyectos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Esta deducción solo existe en los territorios forales y se basa en poder beneficiar de la generación de las deducciones de I+D por otra entidad. Esta deducción se genera tras la firma de un contrato de financiación con la entidad innovadora. No es necesario la generación de una AIE, como en el estado. (art. 64 bis de las normas forales).

La suma de deducciones que puede obtener una entidad junto a su grupo (42 CC) por este concepto es de 200.000 euros máximo a lo largo de tres ejercicios. La financiación máxima que pueden obtener las entidades generadoras y su grupo (42 CC), estas no podrán tener una financiación por este concepto superior a 200.000 euros a lo largo de tres períodos impositivos consecutivos. En el territorio foral de Bizkaia no existen tales límites.

Deducción por activos no corrientes nuevos. Esta deducción, solo existe en los territorios forales actualmente, incentiva la adquisición de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias nuevos, excepto terrenos, aplicaciones informáticas nuevas, pabellones industriales para rehabilitación, rehabilitados o rehabilitación propios y mejoras.

Estos activos no corrientes nuevos deben mantenerse afectos a la actividad empresarial 5 años, 3 años si son bienes muebles. El plazo de reposición en caso de pérdida son 3 meses. La cesión de las inversiones entre empresas del grupo fiscal no supondría un incumplimiento del requisito de mantenimiento de los bienes. El total de la inversión que debe efectuarse para poder obtener la deducción es del 10% del valor neto contable del activo no corriente del ejercicio anterior. La deducción que se genera es la siguiente:

- 10% de derecho de deducción como norma general.
- 5% si se trata de mejoras u inversiones del arrendatario, existe la posibilidad de solicitar el 10% de deducción si son mejoras relevantes.

Deducción por creación de empleo. La deducción en territorio común solo existe para las nuevas entidades mientras que en el caso de los territorios forales incentiva la contratación indefinida sea cual sea la antigüedad de la entidad.

La deducción por creación de empleo en territorio foral incentiva la contratación indefinida siempre que el salario sea como mínimo el 70% adicional del salario mínimo interprofesional. El importe de la deducción como norma general es el 25% del salario bruto anual con el límite de 7.000 en el año 2022, y del 50% en los colectivos de difícil inserción, con un límite de 14.000 en el año 2022. El plazo de mantenimiento de contratos es de tres años. El plazo de sustitución de los contratos al extinguirse si no se ha cumplido el plazo es de 2 meses.

Para la aplicación de la deducción será necesario que el administrador de la entidad presente una declaración responsable de que la citada entidad cumple y

va a cumplir durante los períodos impositivos concluidos en los tres años inmediatos siguientes a la finalización del período impositivo en que se realiza la contratación, con la obligación de pagar por la prestación de un trabajo de igual valor la misma retribución, satisfecha directa o indirectamente, y cualquiera que sea la naturaleza de la misma, salarial o extrasalarial, sin que se pueda producir discriminación alguna por razón de sexo en ninguno de los elementos o condiciones de la retribución.

Deducción por inversiones medioambientales. Los contribuyentes forales pueden generar una deducción del 30% de las inversiones realizadas en los equipos completos definidos en la Orden del Departamento correspondiente del Gobierno Vasco.

También puede deducirse el 15% de las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución de proyectos dentro del ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental, tales como la reutilización de residuos, la movilidad y el transporte sostenible, la regeneración medioambiental, el empleo de energías renovables.

Deducción por inversión en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada que cumpla los requisitos previstos en este apartado uno, darán derecho a la productora o al productor a una deducción de la cuota líquida del 30%, con carácter general, y del 40% para obras rodadas en euskera.

Al menos el 50% de la base de deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio de la Comunidad Autónoma Vasca.

Deducción por actividades prioritarias. La deducción por actividades prioritarias se creó para fomentar la inversión en determinadas actividades teniendo la posibilidad de generar una deducción por ello. En territorio foral estas deducciones generan un derecho del 18% por las aportaciones, siendo este gasto deducible para las entidades. En el Territorio foral de Álava, tras la aprobación de la nueva Norma Foral 35/2021, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, para fomentar estas aportaciones se ha incrementado hasta el 30% la deducción generada.

Otras deducciones

- **Deducción para el fomento de la implantación de un sistema informático para la remisión de ficheros que documenten las entregas de bienes y prestación de servicios a la Hacienda Foral.** El objeto de la deducción es la adquisición de software, equipos, actualizaciones que permitan cumplir con las obligaciones relacionadas con los ficheros que documenten las entregas de bienes y prestación de servicios durante los años 2020, 2021, 2022 y 2023. La deducción se podrá generar desde los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2020 debiéndose efectuar con anterioridad a que la obligación les resulte exigible. Esta deducción genera un derecho del 30% de la inversión con un límite de 5000 euros, límite máximo único para los 4 años o el 1% del importe neto de la cifra de negocios correspondiente al último periodo impositivo finalizado en el año 2019. Cuando dicha cantidad sea menor a 500 euros, la deducción será la menor entre el 1% del importe neto de la cifra de negocios y los 500 euros.

23.2.7. Pagos Fraccionados

En el pago fraccionado también existen diferencias relevantes. En territorio común existen tres pagos fraccionados en abril octubre y diciembre, con dos posibles modalidades.

En los territorios forales hay un único pago anticipado en octubre, que corresponde al 5% de la base imponible del último período liquidado minorado por las retenciones de ese último período. Solo es aplicable a medianas y grandes empresas.

Se exonera del pago fraccionado correspondiente al ejercicio 2022, Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 11/2022, a determinados contribuyentes que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que el volumen de operaciones correspondiente al último periodo impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido a 1 de octubre de 2022 sea inferior a 50 millones de euros.
2. Que no tributen en el régimen especial de consolidación fiscal.

ANEXO

Si desea acceder a los recursos adicionales que se relacionan

Solicítelo

93 319 58 20 / consultoria@amadoconsultores.com

Más información: www.planificacion-juridica.com

Áreas de análisis proceso del cierre fiscal y contable 2022 (IS/IRPF)

Material de trabajo resumido y fundamentado para consultar y analizar.

ÍNDICE

1. Introducción. Principales novedades a tener en cuenta en el cierre del ejercicio 2022
2. Las Periodificaciones
3. Chequeo de ingresos que no tributan
4. Diferencias de cambio en moneda extranjera
5. Transmisiones patrimoniales y operaciones societarias
6. Provisiones, cambios de criterio, errores y estimaciones contables
7. Operaciones vinculadas
8. Existencias, ingresos y gastos. Subvenciones
9. Pérdidas por deterioro de existencias y de créditos
10. Activo no corriente. Valoración del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible
11. Amortizaciones
12. Instrumentos financieros
13. Combinaciones de negocios
14. Reversión de deterioros
15. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles -Patent Box-
16. Exención en valores representativos de los fondos propios de entidades y establecimientos permanentes
17. Reserva de capitalización

18. Reserva de nivelación
19. Contabilización del IVA y del Impuesto sobre Sociedades al cierre del ejercicio
20. Principales diferencias entre el resultado contable y la base imponible
21. Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores
22. Tipos de gravamen
23. Deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto
24. Regímenes especiales
25. Peculiaridades del cierre fiscal en el País Vasco y Canarias
26. Las cuentas anuales. Elaboración de estados financieros
27. Principales implicaciones fiscales y contables en el cierre como consecuencia del COVID-19
28. El cierre fiscal en el IRPF/IP 2022 (empresarios y profesionales)

RECURSOS DE APOYO

- Herramientas de Excel para realizar previsión y simulaciones.
- Hojas de trabajo para realizar comprobaciones (Check-list).
- Cuadros de ayuda para facilitar el cierre fiscal.

TEST DE AUTOEVALUACIÓN

Además incorporamos listados preguntas tipo test para poder realizar una evaluación de todo el proceso del cierre fiscal. Una excelente herramienta no solo para asegurar que el proceso de cierre del 2022 se realiza correctamente, sino también para asegurar la formación y el aprendizaje de todo el equipo humano vinculado al proceso de cierre.



ETL
GLOBAL
Tax · Legal · Audit

www.etl.es