

El cierre fiscal y contable del ejercicio 2023

www.etl.es

El cierre
fiscal y
contable
2023

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 10 de octubre de 2023

ISBN: 978-84-120989-5-2

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 2023 para sociedades y empresarios o profesionales	6
1.1. Novedades fiscales en el IS y en el IRPF a tener en cuenta en el Cierre del ejercicio 2023	8
1.2. Novedades contables en el cierre del ejercicio 2023	16
1.3. Algunos consejos a tener en cuenta para hacer el cierre fiscal de la empresa	22
2. Las Periodificaciones	25
3. Chequeo de ingresos que no tributan	28
3.1. Transmisión de inmuebles urbanos	28
3.2. Capitalización de deudas	29
3.3. Exención de dividendos o de rentas generadas en la transmisión de participaciones	29
3.4. Condonación de préstamos entre entidades del grupo	31
3.5. Subvenciones, donaciones y legados	31
4. Diferencias de cambio en moneda extranjera	33
5. Transmisiones patrimoniales y operaciones societarias	34
6. Provisiones, cambios de criterio, errores y estimaciones contables	37
7. Operaciones vinculadas	38
8. Gastos contables que no son fiscalmente deducibles o tienen limitada su deducibilidad	39
9. Pérdidas por deterioros de existencias y de créditos	42
10. Rentas negativas por transmisión de activos	45
11. Amortizaciones	47

12. Provisiones para gastos	50
13. Reversión de deterioros	51
14. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles -Patent Box-	52
15. Exención parcial de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles	53
16. Reserva de capitalización	54
17. Reserva de nivelación	55
18. Contabilización del IVA y del Impuesto sobre Sociedades al cierre del ejercicio	57
19. Principales diferencias entre el resultado contable y la base imponible (diferencias permanentes o temporarias)	60
Ajustes positivos	60
Ajustes negativos	61
20. Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	63
21. Tipos de gravamen	67
21.1. Tributación mínima del 15% a determinados contribuyentes	71
22. Deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto	73
22.1. Bonificaciones	73
22.2. Deducción para evitar la doble imposición jurídica	74
22.3. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades e inversiones	76
23. Peculiaridades del cierre fiscal en el País Vasco y Canarias	110
23.1. Peculiaridades del cierre fiscal en Canarias	110
23.2. Peculiaridades del Cierre Fiscal en País Vasco	119

1. Introducción. Principales novedades a tener en cuenta en el cierre del ejercicio 2023 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 2023 se ha probado novedades fiscales que se deben tener en cuenta y el aviso de nuevas reformas.

Aunque el Impuesto sobre Sociedades de 2023, de las entidades cuyo ejercicio coincide con el año natural, se autoliquidará en julio de 2024, 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 2023”* 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 2023.

Esta Solución incluye:

ÁREAS DE ANÁLISIS PROCESO DEL CIERRE FISCAL Y CONTABLE 2023 (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, incorpora preguntas tipo test para poder realizar una evaluación.

RECURSOS DE APOYO:

1ª) 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

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

3ª) Cuadros de ayuda para una mejor comprensión

VIDEOS DE LOS EXPERTOS:

- VÍDEO CLAVES PARA OPTIMIZAR EL CIERRE FISCAL DEL AÑO 2023
- VÍDEO CLAVES PARA OPTIMIZAR EL CIERRE CONTABLE 2023

SERVICIO DE CONSULTAS:

Durante todo este periodo de elaboración del cierre fiscal desde septiembre 2023 a enero 2024, 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 2023 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 2023

Considerando que ya está próximo el cierre del ejercicio fiscal y contable de 2023 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 2023, 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 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (en adelante, LPGE 2023), en vigor el día 1 de enero de 2023, que incluye diversas medidas fiscales, alguna de ellas de cierto calado.

En el Impuesto sobre la Renta se aumenta la reducción de los rendimientos del trabajo y el límite inferior de la obligación de declarar que se aplica cuando, entre otros casos, se perciben rentas del trabajo de más de un pagador. También se establece una reducción del 10 por 100 del rendimiento neto, en 2023, para los contribuyentes que lo determinan en estimación objetiva; se aumenta el porcentaje que se aplica a los gastos de difícil justificación para los empresarios y profesionales en estimación directa simplificada; se regulan nuevos límites a las aportaciones a los planes de pensiones; y se establecen dos tramos más en la tarifa del ahorro para rentas superiores a 200.000€. Tanto en el régimen de estimación objetiva en el IRPF, como en los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, se prorrogan los límites establecidos para 2022.

Respecto al Impuesto sobre Sociedades, se establece un tipo reducido de gravamen del 23 por 100 para las empresas que facturan menos de 1.000.000€ y no sean entidades patrimoniales, y la amortización acelerada de determinados vehículos.

También se ha aprobado la **Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre**, que desarrolla para el año 2023 el **método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (“módulos”)**, manteniendo la estructura de la Orden que fue la aplicable para el año 2022, y se prorrogan los límites excluyentes del mé-

todo de estimación objetiva para 2023 (las cuantías de 250.000€ y de 125.000€), y por otro lado, se aumenta la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos.

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 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, que con efectos desde el 23 de diciembre 2022**, introduce diversas modificaciones en el IRPF y en el IS para las “startups”.
- **El Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad**, que con efectos desde 1 de enero de 2023, añade una disposición transitoria, la trigésima séptima, en la Ley del IRPF para aclarar el derecho a seguir percibiendo la **deducción por maternidad** en el IRPF a partir de 1 de enero de 2023, aun cuando alguno de los progenitores tuviera derecho al complemento de ayuda para la infancia respecto del mismo descendiente, evitando de esta forma que el cambio normativo llevado a cabo en esta materia perjudique a las familias que hasta ahora venían disfrutando de aquélla.
- **El Real Decreto 31/2023, de 24 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, para dar cumplimiento a las medidas contenidas en el Estatuto del Artista en materia de retenciones**, que con efectos desde el 26 de enero de 2023, modifica el tipo mínimo de retención aplicable a determinados rendimientos del trabajo y el tipo de retención aplicable a determinadas actividades económicas.
- **La Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda**, que modifica la reducción por arrendamiento de vivienda para los contratos de arrendamiento celebrados desde el 1 de enero de 2024.
- **La Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la**

fiscalidad, y otras normas tributarias, que establece una modificación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros con efectos desde el 01-01-2024.

- **El Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea**, que con efectos desde el 30 de junio de 2023 establece dos nuevas deducciones para promover la adquisición por particulares de vehículos eléctricos no afectos a una actividad económica: Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible, y Deducción por la instalación de infraestructuras de recarga. En el Impuesto sobre Sociedades, se establece también dos nuevos supuestos de amortización acelerada para determinados vehículos eléctricos (con efectos para los períodos impositivos que se inicien en 2023, 2024 y 2025).
- **La Orden HFP/792/2023, de 12 de julio, por la que se revisa la cuantía de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, que con efectos desde el 17 de julio de 2023, eleva de 0,19 euros a 0,26 euros por kilómetro recorrido la cantidad exceptuada de gravamen destinada por la empresa a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto siempre que se justifique la realidad del desplazamiento. También se exceptúa de gravamen el importe de los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

Por último, **de cara al ejercicio 2023-2024** 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 la facturación electrónica obligatoria para autónomos y pymes (a expensas del desarrollo reglamentario que determinará la fecha de entrada en vigor de esta medida) o las medidas que se incorporarán en los Presupuestos Generales del Estado de 2024 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 2023

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades (IS): se reduce del 25 al 23% el tipo de gravamen para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1.000.000€ y no tenga la consideración de entidad patrimonial.

Amortización acelerada de determinados vehículos (con efectos para los períodos impositivos que se inicien en 2023, 2024 y 2025): las inversiones en vehículos nuevos de las tipologías FCV (Vehículo eléctrico de células de combustible), FCHV (Vehículo eléctrico híbrido de células de combustible), BEV (Vehículo eléctrico de baterías), REEV (Vehículo eléctrico de autonomía extendida) o PHEV (Vehículo eléctrico híbrido enchufable), afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los periodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización.

Limitación a la compensación de pérdidas en 2023 en el régimen de consolidación fiscal: se establece una medida para el período impositivo 2023 consistente en la no inclusión del 50% de las bases imponibles individuales negativas de las entidades integrantes de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal en la determinación de la base imponible consolidada de dicho grupo. El mencionado porcentaje no incluido en 2023 podrá ser compensado de la base imponible positiva del grupo fiscal en los años sucesivos, por lo que la medida tiene un efecto de anticipación de impuestos, pero no conlleva una variación en la tributación del grupo fiscal.

Prórroga de la suspensión de la causa de disolución por pérdidas: se establece que no se computarán las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2024.

Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial: las sociedades podrán 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€.

Empresas emergentes (“Ley de Startups”):

- Se establece un tipo impositivo del 15% para las empresas emergentes en el primer año en que tengan base imponible positiva y en los 3 siguientes, siempre que mantengan la calificación de emergentes.
- Se permite el aplazamiento de la deuda tributaria del Impuesto de Sociedades (IS) o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) 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 IS y del IRNR en los 2 años posteriores a aquel en el que la base imponible sea positiva.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

Obligación de declarar en el IRPF: se eleva de 14.000 a 15.000 euros el umbral de la obligación de declarar para quienes perciban (i) rendimientos del trabajo de más de un pagador, (ii) pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas, (iii) rendimientos del trabajo no sujetos a retención (porque el pagador no esté obligado a retener), o (iv) rendimientos del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

Obligación de declarar de los autónomos: a partir del 2023 estarán en cualquier caso obligadas a declarar todas aquellas personas físicas que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado de alta como autónomos.

Exención por gasto de kilometraje: con efectos desde el 17 de julio de 2023 se aumenta a 0,26€ por km recorrido (antes 0,19€) el importe exceptuado de gravamen de las cantidades destinadas a los gastos de locomoción.

Gastos de difícil justificación en estimación directa simplificada: el porcentaje de deducción para el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación será del 7% (antes 5%). Recordamos que la deducción no puede exceder de los 2.000€, y este límite absoluto permanece inalterado.

Contribuyentes en estimación objetiva (“Módulos”): se prorrogan los límites excluyentes del método de estimación objetiva para 2023 (las cuantías de 250.000€ y de 125.000€), y por otro lado, se aumenta la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos.

Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social: desde el 1 de enero de 2023, las reducciones en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social tienen límites máximos. Estos límites son los siguientes:

1. El límite máximo es el menor entre el 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas recibidos individualmente en el ejercicio o 1,500 euros anuales.
2. Este límite se incrementará en ciertas circunstancias:
 - a) Si el aumento proviene de contribuciones empresariales o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por un monto igual o inferior al resultado de aplicar un coeficiente, que depende del importe anual de la contribución empresarial.
 - Si la contribución es igual o inferior a 500 euros, el límite aumenta al resultado de multiplicar la contribución empresarial por 2.5.
 - Si la contribución está entre 500,01 y 1,500 euros, el límite es de 1,250 euros más el resultado de multiplicar por 0.25 la diferencia entre la contribución empresarial y 500 euros.
 - Si la contribución es superior a 1,500 euros, el límite es el resultado de multiplicar la contribución empresarial por 1. Sin embargo, este último límite se aplica siempre que el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60,000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución.
 - b) En el caso de ciertas aportaciones, como las de trabajadores autónomos a planes de pensiones de empleo simplificados, las aportaciones propias del empresario individual o profesional a planes de empleo de los que sea promotor y participe, aportaciones a mutualidades de previsión social de las que el aportante sea mutualista, o aportaciones a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que el aportante sea tomador y asegurado, el límite de incremento es de hasta 4,250 euros anuales. Esto también se aplica a las aportaciones a planes de pensiones sectoriales.

En cualquier caso, la cuantía máxima de reducción por aplicación de los incrementos previstos en los puntos anteriores no puede superar los 8,500 euros anuales.

Adicionalmente, se establece un límite adicional de 5,000 euros anuales para las primas de seguros colectivos de dependencia pagadas por la empresa.

Tipos de gravamen del ahorro: se regulan nuevos tipos de gravamen, añadiendo dos tramos a la base liquidable entre 200.000 y 300.000€ con tipo del 27% (antes 26%) y a partir de 300.000€, que se aplica el tipo del 28% (antes 26%). Esta modificación es de aplicación también a los contribuyentes que se benefician del régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español.

Deducción vehículos eléctricos: se establece una deducción en el IRPF del 15% en el valor de adquisición de vehículos eléctricos nuevos en dos casos: al comprar el vehículo entre el 30 de junio de 2023 y el 31 de diciembre de 2024 o al pagar al vendedor al menos el 25% del valor antes mencionado en ese período y adquirir el vehículo antes de finalizar el segundo período impositivo posterior. La deducción tiene un límite máximo de 20,000 euros y se aplica solo a vehículos específicos, como turismos, cuadriciclos ligeros, cuadriciclos pesados, motocicletas y otros, siempre que cumplan ciertos criterios y no estén destinados a actividades económicas.

También se permite una deducción del 15% en las cantidades gastadas para instalar sistemas de recarga de baterías para vehículos eléctricos en una propiedad personal, sin afectar a una actividad económica, entre el 30 de junio de 2023 y el 31 de diciembre de 2024, con un límite máximo anual de 4,000 euros. Esta deducción se aplica al finalizar la instalación, que no puede ser después de 2024.

Empresas emergentes en el IRPF (“Ley de Startups”):

- 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.

- Régimen especial de impatriados: (i) Se reduce el plazo necesario en el que no puede haber sido residente la persona que se desplaza a nuestro país, de 10 a 5 años; (ii) Se amplía el régimen a teletrabajadores de empleadores no residentes, lo que en particular se entenderá cumplido por teletrabajadores por cuenta ajena que tengan un visado por teletrabajo de carácter internacional; (iii) se amplía el régimen a administradores de empresas emergentes, aunque participen en el capital de las mismas con un porcentaje superior al 25%, salvo que se trata de una entidad patrimonial; (iv) Lo pueden aplicar quienes vengán a España a realizar una actividad económica calificada como de emprendedora, así como los profesionales altamente cualificados que presten servicios a empresas emergentes o lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente, en conjunto, más del 40% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo profesional; (v) También se le da la opción de aplicar este régimen especial al cónyuge y a los hijos menores de 25 años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos, que se desplacen con un contribuyente que aplique el régimen, siempre que se cumplan las condiciones siguientes: se desplacen con el contribuyente que aplica el régimen o en un momento posterior, pero antes de que termine de aplicar el régimen (máximo de 5 años); que adquieran residencia en España; que no hubieran residido en los 5 años anteriores y no tengan EP aquí; y que la suma de las bases liquidables del cónyuge y los hijos que optan al régimen sea menor que la base liquidable del impatriado “principal”.
- Se regula el tratamiento fiscal del llamado “carried interest” (término con el que se denomina a la retribución adicional con la que se remunera a los gestores de fondos de capital-riesgo y venture capital en caso de éxito en su gestión). La Ley califica esta remuneración como un rendimiento del trabajo que debe integrarse en un 50% de su importe en el IRPF. Este tratamiento se aplicará a los rendimientos derivados directa o indirectamente de participaciones, acciones u otros derechos, incluidas comisiones de éxito, que otorguen derechos económicos especiales en determinadas entidades, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Facturación electrónica obligatoria para autónomos y pymes: a expensas del desarrollo reglamentario que determinará la fecha de entrada en vigor de esta medida, las empresas y profesionales deben saber que van a quedar obligados a expedir, remitir y recibir facturas electrónicas en sus relaciones comerciales con otros empresarios y profesionales. Esta regla general producirá efectos: (i) para los empresarios y profesionales cuya facturación anual sea superior a 8 millones de euros: al año

de aprobarse el desarrollo reglamentario; (ii) para el resto de los empresarios y profesionales: a los dos años de aprobarse el desarrollo reglamentario

1.2. Novedades contables en el cierre del ejercicio 2023

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. La Comisión Europea adopta el Reglamento 2023/1803 en el que se recoge una nueva versión consolidada de las NIIF-UE

El pasado 26 de septiembre se publicó en el DOUE el Reglamento (UE) 2023/1803, de la Comisión, de 13 de agosto, 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. El Reglamento (CE) n.º 1126/2008 ha sido modificado en numerosas ocasiones. Con el fin de simplificar la legislación de la Unión en materia de normas internacionales de contabilidad, procede, en aras de la claridad y de la transparencia, sustituir dicho Reglamento. Procede, por tanto, derogar el Reglamento (CE) n.º 1126/2008.

Las empresas podrán optar por no aplicar el requisito establecido en el párrafo 22 de la Norma Internacional de Información Financiera 17 Contratos de seguro (en lo sucesivo «la NIIF 17») que figura en el anexo del presente Reglamento a:

- a) los grupos de contratos de seguro con características de participación directa y los grupos de contratos de inversión con características de participación discrecional, tal como se definen en el apéndice A de la NIIF 17 que figura en el anexo del presente Reglamento, y con flujos de efectivo que afecten a los flujos de efectivo destinados a tomadores de pólizas de otros contratos o se vean afectados por esos flujos, tal como se establece en el apéndice B, párrafos B67 y B68, de la NIIF 17 que figura en el anexo del presente Reglamento;

- b) los grupos de contratos de seguro gestionados a través de generaciones diferentes de contratos que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 77 ter de la Directiva 2009/138/CE y hayan sido aprobados por las autoridades de supervisión a efectos de la aplicación del ajuste por casamiento.

Cuando una empresa no aplique el requisito establecido en el párrafo 22 de la NIIF 17 que figura en el anexo del presente Reglamento de conformidad con las letras a) o b), lo revelará en las notas como política contable significativa, de conformidad con la Norma Internacional de Contabilidad 1 Presentación de estados financieros, y proporcionará información explicativa adicional, como, por ejemplo, a qué carteras ha aplicado la exención.

La Comisión revisará la opción establecida a más tardar el 31 de diciembre de 2027 y, en su caso, propondrá modificarla o suprimirla.

El presente Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea, y será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

B. Adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, "Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos", NIA-ES 600 (Revisada)

Se ha publicado en el BOE, 31-07-2023, la Resolución de 17 de julio de 2023, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, "Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)", NIA-ES 600 (Revisada).

El IAASB ha revisado la mencionada norma y ha emitido la NIA 600 (Revisada) que pasa a denominarse «Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)», resultando sustituida la anterior NIA 600.

Por tanto, se ha considerado conveniente incorporar la NIA 600 (Revisada), aprobada por el IAASB, como norma técnica de auditoría, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 600 (Revi-

sada) Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).

A estos efectos, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España han presentado ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 600 (Revisada) «Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)», para su tramitación y sometimiento a información pública, durante el plazo de dos meses a partir del día siguiente al de publicación de esta Resolución de publicación para el trámite de información pública, conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC) y en el artículo 5 de su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (en adelante, RLAC).

En definitiva, la Resolución que ahora se somete a información pública recoge la adaptación de la NIA 600 (Revisada) como Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 600 (Revisada) «Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)», en sustitución de la NIA-ES 600, publicada por Resolución de este Instituto de 15 de octubre de 2013.

C. Prórroga de la suspensión de disolución por pérdidas

El artículo 65 del **Real Decreto-ley 20/2022** establece que no se computarán las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2024.

A través del artículo 13 de la Ley 3/2020, de 18 de septiembre, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia, se aprobó una moratoria contable, ya extendida en su momento, que excluyó las pérdidas de 2020 y 2021 a los efectos de determinar la existencia de la causa de disolución de sociedades de capital cuando las pérdidas acumuladas de éstas reduzcan su patrimonio neto por debajo de la mitad de su capital social (artículo 363.1.e) de la Ley de Sociedades de Capital).

Ahora, el artículo 65 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, prorroga dicha medida excepcional. La norma aclara que no se computarán las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2024.

Si, excluidas las pérdidas de los años 2020 y 2021, en el resultado del ejercicio 2022, 2023 o 2024 se apreciaran pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, concurrirá la causa legal de disolución por pérdidas, debiendo actuarse por los órganos de administración en los términos previstos en el artículo 363.1.e) de la Ley de Sociedades de Capital.

Esta moratoria solo afecta al régimen de disolución por pérdidas establecido en el citado artículo 363.1.e) y no debe confundirse con la "moratoria concursal", cuya vigencia expiró el 30 de junio de 2022.

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 2023 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

- *Información a incorporar en la memoria por las sociedades cooperativas, asociaciones y entidades sin fines lucrativos en relación con el periodo medio de pago a proveedores.*

Fecha de Publicación:18-07-2023 | Número BOICAC:134/Junio2023-1

- *Tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción*

Fecha de Publicación:18-07-2023 | Número BOICAC:134/Junio2023-2

- *Registro contable de una tarifa de pesca*

Fecha de Publicación:18-07-2023 | Número BOICAC:134/Junio2023-3

- *Ejercicio en el que debe contabilizarse una reducción de capital*

Fecha de Publicación:18-07-2023 | Número BOICAC:134/Junio2023-4

- *Tratamiento contable del impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables*

Fecha de Publicación:18-04-2023 | Número BOICAC:133/Marzo2023-1

- *Sobre la formulación del estado de información no financiera en una sociedad cooperativa agraria*

Fecha de Publicación:18-04-2023 | Número BOICAC:133/Marzo2023-2

- *Compensación de gastos derivados del trabajo a distancia*

Fecha de Publicación:18-04-2023 | Número BOICAC:133/Marzo2023-3

- *Información en memoria sobre el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales con la Ley 18/2022*

Fecha de Publicación:25-01-2023 | Número BOICAC:132/Diciembre2022-1

- *Llevanza de contabilidad y formulación de cuentas de las agrupaciones de empresas sin personalidad jurídica del artículo 5.1 Orden ICT/1466/2021*

Fecha de Publicación:25-01-2023 | Número BOICAC:132/Diciembre2022-2

- *Precio contingente en la adquisición de una empresa que no es del grupo*

Fecha de Publicación:25-01-2023 | Número BOICAC:132/Diciembre2022-3

- *Contrato de fiducia sobre aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico*

Fecha de Publicación:25-01-2023 | Número BOICAC:132/Diciembre2022-4

- *Transformación de acciones ordinarias en acciones sin voto*

Fecha de Publicación:25-01-2023 | Número BOICAC:132/Diciembre2022-5

- *Información comparativa en el primer ejercicio de presentación del estado de información no financiera*

Fecha de Publicación:25-01-2023 | Número BOICAC:132/Diciembre2022-6

- *Gastos derivados del plan de retribución abonado por una entidad vinculada*

Fecha de Publicación:31-10-2022 | Número BOICAC:131/Septiembre2022-1

- *Escisión parcial de la sociedad dominante de un grupo cotizado en beneficio de una sociedad de nueva creación*

Fecha de Publicación:31-10-2022 | Número BOICAC:131/Septiembre2022-2

- *Tratamiento contable del importe recibido por una sociedad concesionaria tras las medidas de restricción impuestas por el COVID-19*

Fecha de Publicación:31-10-2022 | Número BOICAC:131/Septiembre2022-3

- *Calificación de una emisión de acciones preferentes en las cuentas individuales de la emisora*

Fecha de Publicación:31-10-2022 | Número BOICAC:131/Septiembre2022-4

- *Consulta Federaciones Deportivas*

- La consulta se refiere a la consideración, o no, como entidades de interés público de las federaciones deportivas de ámbito autonómico, tras la aprobación de la Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte

Fecha de Publicación:18-07-2023 | Número BOICAC:BOICAC 134 JUNIO 2023 - 1

- *Consulta solicitando aclaración del alcance de los apartados e) y f) del artículo 8.1 del RLAC, en cuanto a la consideración de determinadas entidades como de interés público*

- La consulta se refiere a una sociedad de un grupo que no reúne las condiciones establecidas en los apartados a) a d) del artículo 8.1 del RLAC, solicitando aclaración sobre si para que dicha entidad sea considerada de interés público, por aplicación de lo dispuesto en el apartado e) del mismo artículo, que atribuye esa condición a las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente, deben ser tenidas en consideración las cifras de sus cuentas anuales individuales o consolidadas

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 2023.

2. Las 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 (a partir de 2021 la exención ya no se aplica cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000€ y la participación inferior al 5 por 100). Además, es necesario haber mantenido las participaciones durante, al menos, un año antes de la percepción del dividendo (pudiendo cumplirse también este plazo posteriormente, en el caso de dividendos). En el caso de venta el plazo del año se computa desde la adquisición de la participación hasta el día de la transmisión.
- Si las participaciones se tienen en una entidad radicada en el extranjero, además de los requisitos anteriores, es necesario que la filial 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) si bien se entenderá cumplido este requisito cuando resida en un país con el que España haya suscrito un convenio. 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 el porcentaje de 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.

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

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. 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, concurra 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. Debemos 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.

II. 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.

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.

Amortización acelerada de determinados vehículos (con efectos para los períodos impositivos que se inicien en 2023, 2024 y 2025): las inversiones en vehículos nuevos de las tipologías FCV (Vehículo eléctrico de células de combustible), FCHV (Vehículo eléctrico híbrido de células de combustible), BEV (Vehículo eléctrico de baterías), REEV (Vehículo eléctrico de autonomía extendida) o PHEV (Vehículo eléctrico híbrido enchufable), afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los periodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024 y 2025, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización.

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.

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).

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

La LIS contempla en el su artículo 105 esta figura fiscal, que solo pueden aplicar este incentivo las entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión 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.

Configurado como un incentivo fiscal, permite minorar la base imponible obtenida hasta en un 10 % de su importe, con un límite máximo anual de 1.000.000 de euros. En el supuesto en el que el periodo impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000 de euros por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.

Este incentivo permite minorar la tributación de un determinado periodo impositivo, con el objeto de establecer la posibilidad de desplazar la compensación de bases negativas hacia periodos impositivos anteriores al que se genera, para aquellas entidades que cumplan las condiciones establecidas para tener la consideración de reducida dimensión en el periodo impositivo y apliquen el tipo general de gravamen.

Una vez practicada la reducción, dicha reducción se tendrá que integrar en las bases imponibles de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo en que se realice dicha minoración, conforme el contribuyente vaya generando bases imponibles negativas, y hasta el importe de las mismas.

En el supuesto en el que transcurrido los cinco ejercicios siguientes, quedara saldo sin aplicar de la reserva, el mismo se adicionará a la base imponible del periodo impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

Como requisito para su aplicación se exige que el contribuyente dote una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad. 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.

Si en el ejercicio el resultado contable es insuficiente se podrá dotar con cargo a los primeros resultados positivos obtenidos en los ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esta dotación.

Cabe reseñar que, en el caso de que la entidad aplique dicha reserva de nivelación de bases imponibles, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por las cantidades derivadas de su aplicación.

Asimismo, la LIS recoge que las cantidades destinadas a la dotación de esta reserva no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de la LIS.

De incumplirse los requisitos, se deberá integrar la cuota íntegra que se dejó de ingresar en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, incrementada en un 5 por 100, junto con los intereses de demora correspondientes.

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. Lo es, en principio, porque la propia contabilidad del IVA obliga a reflejar la liquidación del último período (mes o trimestre) del año.

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	—	
475	H. P., acreedora por IVA		—
472	H. P., IVA soportado		—

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

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

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% (Desde el 01-01-2023 es el 23% para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocio del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1.000.000€ y no tenga la consideración de entidad patrimonial).

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	—	
4752	H. P., acreedora por impuesto sobre sociedades		—
473	H. P., retenciones y pagos a cuenta		

Si el resultado fuera a devolver, haríamos:

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

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.
- 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.
- Dedución de gastos financieros que vieron limitada su deducción en ejercicios anteriores.
- Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- Rentas generadas en operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión, por la parte no cobrada, cuando se aplica la regla especial de imputación.
- El 50 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

Cuando al liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, la base imponible resulta negativa, esta puede compensarse con los resultados fiscales positivos que en ejercicios sucesivos se vayan generando.

Cuando al liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, la base imponible resulta negativa, esta puede compensarse con los resultados fiscales positivos que en ejercicios sucesivos se vayan generando.

El artículo 26.1 de la LIS señala que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes, sin establecer límite temporal alguno. De esta manera, la normativa del IS permite instrumentar una compensación de pérdidas fiscales hacia delante, esto es, permite la minoración de los beneficios fiscales de un ejercicio con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Si bien, la ausencia de límite temporal se acompaña con la regulación de un límite cuantitativo, que se sitúa en el 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su integración. No obstante, y en todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1.000.000 de euros o la parte proporcional en el caso en el que el periodo impositivo sea inferior al año.

Dicha limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores con el contribuyente.

El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación 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.

Cabe señalar, por otra parte, que junto al régimen general de compensación de las bases imponibles negativas expuesto, la disposición adicional decimoquinta de la LIS ha establecido unos límites diferenciados y aplicables a las grandes empresas para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016.

En concreto, se establece que los contribuyentes cuyo importe de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo aplicarán los siguientes límites en lugar del límite general, cuantificado según lo expuesto con anterioridad, en el 70 %:

Importe neto de la cifra de negocios durante los 12 meses anteriores a la fecha en que inicie el periodo impositivo	Límite a la compensación de bases imponibles negativas
≥ 20.000.000 euros y < 60.000.000 euros	50 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación
≥ 60.000.000 euros	25 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación

No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:

- 1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición;
- 2.º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.
- 3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.
- 4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de esta Ley.

Limitación a la compensación de pérdidas en 2023 en el régimen de consolidación fiscal: se establece una medida para el período impositivo 2023 consistente en la no inclusión del 50% de las bases imponibles individuales negativas de las entidades integrantes de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal en la determinación de la base imponible consolidada de dicho grupo. El mencionado porcentaje no incluido en 2023 podrá ser compensado de la base imponible positiva del grupo fiscal en los años sucesivos, por lo que la medida tiene un efecto de anticipación de impuestos, pero no conlleva una variación en la tributación del grupo fiscal.

Los criterios para el registro contable de las bases imponibles negativas se establecen en la norma de valoración nº 13 del PGC coincidente con la Resolución de 9 octubre 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre beneficios, actualmente en trámite de información pública y que vendrá a sustituir a aquélla.

Desde el punto de vista contable las bases imponibles negativas suponen para la empresa un crédito a su favor de carácter impositivo, puesto que en ejercicios futuros podrán compensarse y disminuirán la base imponible del ejercicio en que dicha compensación tiene lugar, dando lugar por lo tanto a una inferior tributación.

No obstante lo anterior, el registro de los créditos impositivos derivados de las bases imponibles negativas está condicionado a una serie de circunstancias establecidas en la Norma del PGC y Resoluciones del ICAC antes citadas.

Las sociedades deben reevaluar las previsiones 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 contabilizado 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.

El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este impuesto es el 25 %, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, que es el 23 % (aplicable desde el 01-01-2023).

No obstante, se regula un tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación. Así, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 %, excepto si deben tributar a un tipo inferior. Si bien, la ley restringe de la aplicación de este tipo reducido a las entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial.

Por otro lado, se establece un tipo impositivo del 15% para las empresas emergentes (Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, la llamada “Ley de Startups”) en el primer año en que tengan base imponible positiva y en los 3 siguientes, siempre que mantengan la calificación de emergentes.

Los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades para 2023, son los siguientes:

Tipo impositivo general	Tanto por 100
1. Tipo impositivo aplicable con carácter general	25 %/ 23% (el 23% con efectos desde el 01-01-2023, para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros)

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%
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%

Nº	Tipos impositivos especiales	Tanto por 100
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%
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 refino 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%

Nº	Tipos impositivos especiales	Tanto por 100
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 nuevas 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). Tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las de aquellas entidades que posean, como mínimo, un lugar fijo de negocios en dichos territorios, hasta un importe de 50.000€ por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla, con un límite máximo total de 400.000€, salvo cierre en Ceuta y Melilla de un ciclo mercantil que determine resultados económicos, en cuyo caso se podrá exceder el citado límite.
- **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 (artículo 26 de la Ley 19/1994).

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 produc-

ción, 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 artí-

culo 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 cur-

tido, 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: $200.000 - 128.750 = 71.250€$.

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:
 $200.000 \times 25\% = 50.000\text{€}$.

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.

NOTA: desde el 01-01-2023 el tipo general es del 23% para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros.

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 TRLIS**).

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

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

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

Total deducciones: $584.500 + 40.800 + 14.400 = 639.700\text{€}$.

NOTA: desde el 01-01-2023 el tipo general es del 23% para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros.

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 artículo 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.

Con efectos para los períodos impositivos que se **inicien a partir de 1 de enero de 2023** (se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 36 LIS por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre), para establecer que: (i) El financiador puede aplicar la deducción en cualquier fase de la producción, sean previos o posteriores al momento en que se efectúen las aportaciones por parte del productor; (ii) No se aplica la deducción cuando el financiador y productor están vinculados; (iii) El importe de la deducción que aplique el contribuyente que participa en la financiación deberá tenerse

en cuenta a los efectos de la aplicación del límite conjunto del 25%. No obstante, dicho límite se elevará al 50% cuando el importe de la deducción que corresponda al contribuyente que participa en la financiación, sea igual o superior al 25% de su cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones; (iv) Se incrementa el límite máximo de la deducción a 20.000.000€ (antes 10.000.000) y, en el caso de series audiovisuales, se mantiene en 10.000.000€, computándose el mismo por cada capítulo; (v) Se elimina el límite de 100.000€ por persona en relación con gastos de personal creativo.

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 20 millones de euros. En el caso de series audiovisuales, la deducción se determinará por episodio y el límite a que se refiere el párrafo anterior será de 10 millones de euros por cada episodio producido. 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 la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia. Dichos certificados serán vinculantes para la Administración tributaria competente en materia de acreditación y aplicación de los anteriores incentivos fiscales e identificación del productor beneficiario, con independencia del momento de emisión de los mismos.

- 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 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 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 y Audiovisuales 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 la deducción prevista en este apartado por los gastos realizados en territorio español.

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

El importe de la deducción será:

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

La deducción se aplicará siempre que los gastos realizados en territorio español sean, al menos, de 1 millón de euros. No obstante, en el supuesto de producciones de animación tales gastos serán, al menos, de 200.000 euros.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 20 millones de euros, por cada producción realizada.

En el caso de series audiovisuales, la deducción se determinará por episodio y el límite a que se refiere el párrafo anterior será de 10 millones de euros por cada episodio producido.

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.

- b) Del 30 por ciento de la base de la deducción, cuando el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros.

El importe de esta deducción no podrá superar el importe que establece 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 a las ayudas de minimis.

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

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

- a') Que la producción obtenga el correspondiente certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido o su vinculación con la realidad cultural española o europea, emitido por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Au-

tónoma con competencia en la materia. Este requisito no será exigible para la aplicación de la deducción recogida en la letra b) de este apartado.

- b') Que se incorpore en los títulos de crédito finales de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal; la colaboración, en su caso, del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, las Film Commissions o las Film Offices que hayan intervenido de forma directa en la realización del rodaje u otros procesos de producción desarrollados en España, así como, en su caso, los lugares específicos de rodaje en España y, para el caso de obras audiovisuales de animación, el lugar donde radique el estudio al que se le ha encargado el servicio de producción.

- c') Que los titulares de los derechos autoricen el uso del título de la obra y del material gráfico y audiovisual de prensa que incluya de forma expresa lugares específicos del rodaje o de cualquier otro proceso de producción realizado en España, para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, que puedan llevar a cabo las entidades estatales, autonómicas o locales con competencias en materia de cultura, turismo y economía, así como por las Film Commissions o Film Offices que hayan intervenido en la realización del rodaje o 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

Los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales tendrán una deducción del 20 por ciento.

La base de la deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades.

La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente.

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

- 1º. Que el contribuyente haya obtenido un certificado al efecto, en los términos que se establezcan por Orden Ministerial, por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.
- 2º. Que, de los beneficios obtenidos en el desarrollo de estas actividades en el ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción, el contribuyente destine al menos el 50 por ciento a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de la deducción prevista en este apartado. El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los referidos beneficios y los 4 años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

La base de esta deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la misma. El importe de la deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80 por ciento de dichos gastos.

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 trabajador, 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 correspondiente 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 pro-

medio 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 beneficien 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 pensio-

nes 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. Desde el 01-01-2023 se aplica el tipo general del 23% para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros). 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 por ciento 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 2023:

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 «Commemoración 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 hasta el 31 de diciembre de 2023.

Además, la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, ha añadido las siguientes:

- Plan de Fomento de la ópera en la calle del Teatro Real que se celebrará durante las temporadas artísticas 2023/2024, 2024/2025 y 2025/2026. La duración del pro-

grama de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de julio de 2023 al 30 de junio de 2026.

- La inauguración de la Galería de las Colecciones Reales. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2023 al 31 de diciembre de 2025.
- Centenario del Hockey 1923-2023. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 60 Aniversario Rally Blendio Princesa de Asturias Ciudad de Oviedo”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2023.
- 60 aniversario del Festival Porta Ferrada. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2025.
- Programa EN PLAN BIEN de promoción de estilos de vida saludables para la infancia y la adolescencia. La duración de este programa será de 1 de enero de 2023 a 31 de diciembre de 2025.
- Programa «125 aniversario del Athletic Club 1898-2023». (Desde la entrada en vigor de esta ley hasta el 31 de diciembre de 2023).
- Evento «Ryder Cup 2031» (desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2025).
- Eventos «Open Barcelona - Trofeo Conde de Godó» y al «125 aniversario del Real Club de Tenis Barcelona» (desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2025).
- «750 aniversario del Consolat del Mar». (desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2025).
- «Congreso de la Unión Internacional de Arquitectos» (desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2026). «Festival Internacional Sónar de Música, Creativitat i Tecnologia»(desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2025).
- Acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona». La duración del programa de apoyo a la «XXXVII Copa América Barcelona», declarado acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, alcanzará desde la entrada en vigor de esta Ley hasta el 31 de diciembre de 2025. Además, se regula el régimen fiscal del Acontecimiento (el de la entidad organizadora de la «XXXVII Copa América» y de los equipos participantes y el régimen aduanero y tributario aplicable a las mercancías que se importen para afectarlas al desarrollo y celebración del Acontecimiento.

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 del 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 2023

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 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 inmovili-

zado 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. Especialidades en la aplicación del resto de deducciones previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades

Resulta necesario tener en cuenta que, debido a la situación ultraperiférica de las Islas Canarias, en dicho territorio resulta de aplicación un Régimen Económico y Fiscal (REF) específico parcialmente diferente al régimen general aplicable en el resto de España.

En este sentido, la mayoría de las deducciones reguladas en el IS son un 80% más altas para empresas y negocios establecidos en las Islas Canarias, siendo el incremento del crédito fiscal de al menos 20 puntos porcentuales, según contempla la Ley 19/1994 que regula el Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

En relación con lo anterior, tal y como se había indicado anteriormente, la tributación mínima del 15% establecida a partir del 1 de enero de 2022 para aquellas entidades con un importe neto de la cifra de negocios de, al menos, veinte millones de euros o que, independientemente de su cifra de negocios, tributen en el régimen de consolidación fiscal, no afecta a la aplicación de los incentivos fiscales derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que se expondrá más adelante.

23.1.7. 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	200.000	200.000	200.000
RIC		150.000	
BASE IMPONIBLE	200.000	50.000	200.000
CUOTA TIPO ZEC	80.000		
CUOTA TIPO GENERAL		12.500	50.000
DAFN APLICADA EN EL EJERCICIO			20.000
DAFN A APLICAR EN EL FUTURO			
CUOTA ÍNTEGRA CON DAFN			30.000

	INVERSIÓN	DAFN	APLICADA EN ESTE EJERCICIO	PENDIENTE EJERCICIOS FUTUROS
Inversiones Activos Fijos Nuevos	80.000	20.000	20.000	0

- 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 legislaciones, 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 tres apartados interesantes y únicos en territorio foral:

- **La libertad de amortización:** los elementos de inmovilizados nuevos (excluyendo edificios y medios de transporte) adquiridos por pequeñas y microempresas podrán amortizarse libremente. En este apartado se incluye el inmovilizado material construido por la propia empresa siempre que su puesta a disposición se produzca dentro de los doce meses siguientes a la conclusión de la obra.
- **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 territorios 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 si 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 concurren 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 (art. 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, 1.000€, no son deducibles.
- **Elementos de transporte automóviles:** en territorio foral es deducible el 50% de los gastos relacionados con la adquisición, arrendamiento, reparación, mantenimiento, 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 (art 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.

Contratos de financiación entre Sociedades y fondos de capital riesgo y sociedades de pequeña y mediana dimensión. No se incluyen en la base imponible las rentas que provengan de los contratos de financiación retribuidas en parte dineraria y otra parte en especie (derechos de compra de acciones o participaciones) siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

(j) Consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa en el momento de formalizar el contrato. (ii) El ejercicio del derecho de compra de acciones no puede dar lugar a una participación igual o superior al 25% del capital social. (iii) No vinculación entre las partes durante la vigencia del contrato. (iv) Comunicación al departamento de Hacienda y Finanzas antes de la finalización del primer periodo impositivo en el que deba surtir efectos.

En caso de incumplimiento integración en BI de los importes no integrados durante la vigencia del contrato, adicionando un 100% de su importe.

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 15% del incremento de los Fondos Propios (anteriormente 10%). 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.
- En el caso de la normativa guipuzcoana sería del 20% en el caso de entidades de pequeña dimensión.

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 25% 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 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 re-

serva 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 impositivas negativas

Tras obtener la base imponible esta puede corregirse en el caso de existir bases impositivas 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 impositivas 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 17% de la base imponible. Con vigencia exclusiva para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2023, 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 ya existía desde la modificación de normas del ejercicio 2014, 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.

Las deducciones de Investigación y desarrollo, innovación y las medioambientales no se tienen en cuenta para su cálculo.

Dicha tributación mínima ya está vigente también en normativa de Territorio Común.

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 deducirte el 14% de la base imponible correspondiente 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.

La suma de deducciones que puede obtener una entidad junto a su grupo (art 42 CC) por este concepto no tiene límite (en el ejercicio 2023) 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 1.000.000 euros (en el ejercicio 2023) 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 170% 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 2023, y del 50% en los colectivos de difícil inserción, con un límite de 14.000 en el año 2023. 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 35%, con carácter general, y del 45% para obras rodadas en euskera.

Se incrementa el límite del importe de la deducción de 2,5 a 10 millones de euros por cada producción. 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 no 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 y 45 % para las actividades prioritarias indicadas en norma foral.

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 período 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.

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 2023 (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 2023 para sociedades y empresarios o profesionales
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 deterioros 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. El cierre fiscal en el IRPF /IP 2023 (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 2023 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