

El cierre fiscal y contable del ejercicio 2025

www.etl.es



El cierre fiscal y contable **2025**



Actualizado en Barcelona,
a 28 de octubre de 2025

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 2025 para sociedades y empresarios o profesionales	8
1.1. Principales novedades en el IS y en el IRPF para empresarios y profesionales a tener en cuenta en el Cierre del ejercicio 2025.....	9
1.2. Novedades contables en el cierre del ejercicio 2025.....	21
1.3. Algunos consejos a tener en cuenta para hacer el cierre fiscal de la empresa.....	44
2. Periodificaciones.....	47
3. Chequeo de ingresos que no tributan	51
3.1. Transmisión de inmuebles urbanos.....	51
3.2. Capitalización de deudas	53
3.3. Exención de dividendos o de rentas generadas en la transmisión de participaciones	54
3.4. Condonación de préstamos entre entidades del grupo.....	59
3.5. Subvenciones, donaciones y legados.....	60
4. Diferencias de cambio en moneda extranjera.....	63
4.1 Partidas monetarias y no monetarias	63
5. Transmisiones patrimoniales y operaciones societarias.....	65
6. Previsiones, cambios de criterio, errores y estimaciones contables.....	68
6.1. Cambios de estimación contable	68
6.2. Cambios de criterio contable.....	69
6.3. Errores contables	70
7. Operaciones vinculadas.....	72
7.1. El principio de libre competencia y la valoración a valor de mercado.....	72
7.2. ¿Cuándo existe vinculación?.....	72
7.3. La documentación: un requisito no formal, sino sustantivo	73
7.4. Sociedades profesionales	74

8. Gastos contables que no son fiscalmente deducibles o tienen limitada su deducibilidad	75
8.1. Retribución de fondos propios (no deducible).....	75
8.2. Impuesto sobre Sociedades y otros tributos	77
8.3. Multas, sanciones, recargos y demora	77
8.4. Juego y liberalidades	77
8.5. Retribución de administradores y directivos.....	77
8.6. Atenciones a clientes y proveedores (límite 1 %).....	78
8.7. Indemnizaciones por despido/ceses.....	78
8.8. Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento	78
8.9. Gastos financieros (límite general)	78
9. Pérdidas por deterioro de existencias y de créditos.....	81
10. Rentas negativas por transmisión de activos	84
11. Amortizaciones.....	86
12. Provisiones para gastos	90
13. Reversión de deterioros.....	92
14. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles -Patent Box-	96
15. Exención parcial de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles..	98
16. Reserva de capitalización	99
16.1. ¿Qué cambia en 2025?	99
16.2. El nuevo escalado por empleo	100
16. 3. Límite de la reducción.....	100
16.4. Requisitos que no cambian.....	100
17. Reserva de nivelación.....	103
17.1. Quién puede aplicarla	103
17.2. ¿En qué consiste?	103
17.3. ¿Qué pasa después?	104

17.4. Reserva indisponible	104
17.5. ¿Por qué es interesante para 2025?	104
18. Contabilización del IVA y del Impuesto sobre Sociedades al cierre del ejercicio.....	108
19. Principales diferencias entre el resultado contable y la base imponible (diferencias permanentes o temporarias).....	111
20. Compensación de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores	118
20.1. Regla general (art. 26 LIS)	118
20.2. Límite agravado para empresas grandes (reactivado).....	119
20.3. Derecho a compensar fuera de plazo	119
20.4. Prescripción y comprobación.....	119
20.5. Compra de sociedades con pérdidas: prohibiciones	120
20.6. Operaciones de reestructuración	120
20.7. Contabilidad: activos por impuesto diferido	120
20.8. Estrategia con entidades de nueva creación	121
20.9. Cuándo no se aplica la limitación	121
20.10. Ideas de cierre	121
21. Tipos de gravamen	123
21.1. Tributación mínima del 15% a determinados contribuyentes (artículo 30 bis LIS)	127
21.2. Tributación global mínima del 15% para multinacionales y grandes grupos empresariales	129
22. Deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto.....	135
22.1. Bonificaciones.....	135
22.2. Deducción para evitar la doble imposición jurídica	136
22.3 Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades e inversiones	141
23. Régímenes especiales	186
23.1. Régimen de empresas de reducida dimensión (ERD).....	186
23.2. Régimen especial de arrendamiento de viviendas	187

23. 3. Régimen del arrendamiento financiero (leasing).....	188
23.4. Régimen de fusiones, escisiones y otras operaciones de reestructuración	188
23.5. Agrupaciones de Interés Económico (AIE) y Uniones Temporales de Empresas (UTE).....	189
23.6. Régimen de consolidación fiscal: tributación del grupo como una sola entidad	189
23.7. Transparencia fiscal internacional	190
23.8. Entidades sin ánimo de lucro y régimen de la Ley 49/2002	190
23.9. Otros regímenes especiales: navieras, hidrocarburos y cooperativas	191
24. Peculiaridades del cierre fiscal en el País Vasco y Canarias	192
24.1. Peculiaridades del cierre fiscal en Canarias.....	192
24.2. Peculiaridades del Cierre Fiscal en País Vasco	198
25. Las cuentas anuales.....	215
25.1. Introducción	215
25.2. Estructura	215
25.3. Tipos de modelos.....	216
25.4. Novedades normativas 2025.....	216
25.5. Contenido detallado de los estados financieros	217
25.6. Procedimiento: formulación, firma, aprobación y depósito	219
25.7. Auditoría de cuentas	220
25.8. Cuentas consolidadas 2025	220
25.9. Recomendaciones prácticas para el cierre fiscal y contable	221
26. El cierre fiscal en el IRPF/IP 2025 (empresarios y profesionales)	222
26.1. IRPF	222
26.2. El Impuesto sobre el Patrimonio 2025.....	251
26.3. Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.....	262

1. Introducción. Principales novedades a tener en cuenta en el cierre del ejercicio 2025 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 2025 se presenta como un año que va a ofrecer múltiples novedades, derivadas tanto del “paquete normativo” aprobado por el legislador, como de la normativa prevista que se apruebe antes de que acabe el año de gran trascendencia para el cálculo del cierre del ejercicio.

Aunque el Impuesto sobre Sociedades de 2025, de las entidades cuyo ejercicio coincide con el año natural, se autoliquidará en julio de 2026, el gasto por impuesto sobre beneficio habrá que contabilizarlo a finales de este ejercicio y, por lo tanto, eso exi-

girá calcular el impuesto a pagar y realizar todos los ajustes al resultado contable, cuantificar la reserva de capitalización, decidir la compensación de bases imponibles negativas (BIN) o determinar el importe de las deducciones.

Mediante nuestra “Solución integral del cierre fiscal-contable 2025” 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 2025.

Esta Solución incluye:

- **Guía práctica y actualizada** con todos los puntos clave del cierre fiscal, desde periodificaciones hasta deducciones y regímenes especiales.
- **Cuestionarios con check-list interactivos** para que cada profesional pueda autoevaluarse y detectar áreas de mejora.
- **Herramienta Excel de simulación** para realizar precierres, calcular el Impuesto sobre Sociedades y anticiparse a posibles ajustes.

1.1. Principales novedades en el IS y en el IRPF para empresarios y profesionales a tener en cuenta en el Cierre del ejercicio 2025

Considerando que ya está próximo el cierre del ejercicio fiscal y contable de 2025 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 2025, 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, la **Ley 7/2024, de 20 de diciembre**, ha introducido relevantes modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, reforzando la reserva de capitalización mediante un incremento del porcentaje de reducción del 15 % al 20 % del incremento de los fondos propios, con escalas crecientes vinculadas al aumento de plantilla media y una reducción del plazo de mantenimiento de los fondos a tres años. Asimismo, se ajustan los tipos de gravamen para microempresas y entidades de reducida dimensión, con un régimen transitorio entre 2025 y 2028, y se actualiza la tributación mínima del artículo 30 bis LIS. La norma restablece, además, los límites a la compen-

sación de bases imponibles negativas y deducciones internacionales para grandes empresas, en coherencia con la sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024, y proroga la limitación al 50 % de integración de pérdidas individuales en grupos consolidados.

A estas medidas se añade la vigencia temporal del **Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre**, que, aunque no convalidado por el Congreso, permitió durante su aplicación la libertad de amortización en inversiones en autoconsumo energético de hasta 500.000 €, siempre que se mantuviese el empleo. Por su parte, el **Real Decreto-ley 6/2024, de 7 de noviembre**, amplió los plazos de presentación de autoliquidaciones e introdujo la exención de ayudas públicas concedidas por daños de la DANA, medidas que alcanzan tanto al IS como al IRPF.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la **Ley 5/2025, de 24 de julio**, incorpora una nueva deducción por rentas del trabajo bajas y regula el procedimiento para la devolución a mutualistas por retenciones indebidas, mientras que el **Real Decreto-ley 3/2025, de 18 de abril**, proroga las deducciones por adquisición de vehículos eléctricos y puntos de recarga en el marco del programa MOVES III.

La **Ley 7/2024** eleva el tipo marginal del ahorro al 30 %, introduce una reducción del 30 % en rendimientos irregulares artísticos y extiende un año más la aplicación del régimen de estimación objetiva (módulos) y del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

En el plano autonómico, las **Islas Canarias** consolidan la ampliación del régimen de la **Reserva para Inversiones (RIC)**, mediante la nueva disposición adicional 15.^a de la **Ley 19/1994**, que permite su materialización en viviendas destinadas al alquiler protegido y en instrumentos financieros orientados a proyectos sostenibles, mientras que el **Reglamento RD 710/2024** desarrolla el régimen especial de **Illes Balears**, aplicable entre 2023 y 2028, con incentivos para inversiones productivas, medioambientales y de transporte.

Por último, debe tenerse en cuenta la entrada en vigor, prevista para el **1 de julio de 2026**, del sistema **VeriFactu**, que obligará a autónomos y profesionales a utilizar software certificado para la emisión de facturas verificables, conforme al **Real Decreto 1007/2023** y la **Ley 11/2021**, en lo que supondrá una nueva fase de digitalización tributaria y de control del cumplimiento.

Todo ello sin perjuicio de la normativa propia aprobada por las Comunidades Autónomas.

Por último, de cara al ejercicio 2025-2026 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 la implantación del régimen de franquicia en el IVA para autónomos y pequeñas empresas. También no podemos perder de vista las medidas que se incorporarán en los Presupuestos Generales del Estado de 2025 (si finalmente el Gobierno cuenta con el apoyo parlamentario suficiente) o en leyes que permitan su puesta en marcha el próximo año como ha informado el Gobierno.

A la vista de todo ello, se recomienda a los responsables fiscales y contables de las empresas evaluar antes del cierre del ejercicio las posibles ventajas fiscales disponibles (especialmente las relativas a capitalización, amortizaciones, deducciones y reservas) y revisar las estrategias de planificación de rentas personales y societarias a la luz de estas reformas.

PROYECTOS NORMATIVOS TRIBUTARIOS PENDIENTES 2025-2026

Medida/Proyecto	Modificación de la LGT (DAC8 y ajustes conexos)
Ámbito	Cooperación administrativa, criptoactivos, gestión tributaria, sanciones.
Tipo de norma	Proyecto de Ley + Proyecto de Real Decreto
Estado (23/10/2025)	En tramitación parlamentaria. Enmiendas rechazadas. RD en audiencia pública (julio 2025).
Próximo hito	Informe de Comisión y aprobación final. Aprobación del RD tras la ley.
Entrada en vigor estimada	Por fases durante 2026.

Medida/Proyecto	Factura electrónica B2B (Ley Crea y Crece)
Ámbito	Obligación de e-factura entre empresas y autónomos.
Tipo de norma	Reglamento + Orden ministerial
Estado (23/10/2025)	Pendiente de aprobación reglamentaria definitiva.
Próximo hito	Publicación del reglamento y orden con plazos e interoperabilidad.
Entrada en vigor estimada	Durante 2026 por tramos (según facturación).

Medida/Proyecto	IVA en la Era Digital (ViDA)
Ámbito	Reporting en tiempo real, plataformas y registro único UE.
Tipo de norma	Transposición futura UE → LIVA y Reglamento IVA español.
Estado (23/10/2025)	Marco UE adoptado; pendiente desarrollo nacional.
Próximo hito	Borradores nacionales para adaptación e-factura.
Entrada en vigor estimada	A definir (previsible 2026–2027).

Medida/Proyecto	Ley de Presupuestos Generales del Estado 2026
Ámbito	Ajustes anuales en IRPF, IS, IVA, IIEE, etc.
Tipo de norma	Proyecto de Ley
Estado (23/10/2025)	Orden de elaboración publicada; pendiente registro en Cortes.
Próximo hito	Presentación del proyecto y debate parlamentario.
Entrada en vigor estimada	Previsible 1 enero 2026 (si se aprueba).

Medida/Proyecto	Plan Fiscal y Estructural 2025–2028
Ámbito	Estrategia general de reforma, fraude y sostenibilidad.
Tipo de norma	Plan gubernamental (no norma en sí)
Estado (23/10/2025)	En ejecución, con reformas por fases (2025–2028).
Próximo hito	Aplicación progresiva mediante proyectos de ley específicos.
Entrada en vigor estimada	Horizonte 2025–2028.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

1. Gastos no deducibles vinculados al Impuesto Complementario. Desde los períodos impositivos que comiencen el 1 de enero de 2024, se excluyen como deducibles los gastos derivados de la contabilización del Impuesto Complementario diseñado para garantizar una tributación mínima global del 15 % a los grandes grupos.

Referencia: Art. 15 b) LIS, modificado por DF 8.^a Uno de la Ley 7/2024.

2. Reserva de capitalización reforzada. El incentivo clásico de capitalización se amplía y flexibiliza. A partir del 1 de enero de 2025, la reducción en base imponible pasa del 15 % al 20 % del incremento de fondos propios. Además, se introduce un sistema progresivo vinculado al crecimiento de plantilla:

- +2 % a 5 % → reducción del 23 %.
- +5 % a 10 % → reducción del 26,5 %.
- +10 % → reducción del 30 %.

La plantilla deberá mantenerse durante tres años.

Referencia: Art. 25 LIS, modificado por DF 8.^a Dos de la Ley 7/2024.

Paralelamente, el RDL 4/2024, con efectos desde 1 de enero de 2024, redujo de cinco a tres años el plazo de mantenimiento y elevó la reducción general del 10 % al 15 %.

Referencia: Art. 25 y DA 18.^a LIS, modificado por art. 4 Dos RDL 4/2024.

3. Tipos de gravamen escalonados

La estructura de tipos cambia significativamente. Desde los ejercicios iniciados en 2025, las microempresas con cifra de negocios inferior a un millón de euros tributarán:

- 17 % hasta 50.000 € de base imponible.
- 20 % por el resto.

Las entidades de reducida dimensión lo harán al **20 %**.

Referencia: Art. 29 LIS, DF 8.^a Tres Ley 7/2024.

No obstante, el régimen transitorio prevé una reducción gradual hasta 2028 (DT 44.^a LIS). En concreto:

- Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea inferior a 1 millón de euros se les aplicará un tipo de gravamen en dos escalas: los primeros 50.000€ de base imponible **tributarán al 21% en 2025**, 19% en 2026 y 17% en 2027, y el exceso de base imponible tributará a los tipos del **22%, 21% y 20%**, respectivamente.
- Por su parte, las empresas de reducida dimensión (aquellas cuyo INCN del año anterior es inferior a 10 millones de euros) tributarán a un tipo fijo de gravamen, que irá reduciéndose anualmente un 1% a partir de 2025. En concreto, **tributarán al 24% en 2025** hasta llegar al 20% que se aplicará en 2029 y los ejercicios siguientes.

4. Tributación mínima adaptada

La cuota líquida mínima se recalcula conforme a los nuevos tipos: se aplica el 15/25 del tipo nominal, redondeado al alza.

Referencia: Art. 30 bis LIS, DF 8.^a Cuatro Ley 7/2024.

5. Reintroducción de límites a grandes empresas

Tras la sentencia del Tribunal Constitucional 11/2024, se reincorporan —ya sin vicios de forma— los límites a la compensación de BIN y a las deducciones por doble imposición:

- 50 % si la cifra de negocios es ≥ 20 M € y < 60 M €.
- 25 % si ≥ 60 M €.

Referencia: DA 15.^a LIS, DF 8.^a Cinco Ley 7/2024.

6. Consolidación fiscal y deterioros históricos

Se prorroga hasta 2025 el límite del 50 % de BIN individuales en grupos consolidados (DA 19.^a LIS). Asimismo, se regula la reversión de los deterioros deducidos antes de 2013, que deberán integrarse, como mínimo, en tercios durante los tres primeros ejercicios iniciados desde 2024.

Referencias: DA 19.^a y DT 16.^a LIS, DF 8.^a Seis y Siete Ley 7/2024.

7. Amortización acelerada verde

Aunque el RDL 9/2024 fue derogado, durante su vigencia (23 dic 2024–22 ene 2025) permitió amortización libre hasta 500.000 € para inversiones en autoconsumo renovable con mantenimiento de empleo.

8. Medidas extraordinarias DANA

El RDL 6/2024 extendió plazos de presentación hasta el 30 de enero de 2025 y declaró exentas las ayudas directas concedidas a los damnificados.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

1. Nuevas exenciones

Se amplían los supuestos exentos: indemnizaciones abonadas por el Consorcio de Compensación de Seguros, ayudas públicas derivadas de fenómenos naturales (como la DANA) y determinadas compensaciones laborales.

Referencia: Ley 5/2025 y RDL 6/2024 (arts. 8 y 11). Efectos 2025.

2. Deducción por rentas del trabajo bajas

Se crea una **deducción estatal** para trabajadores con rentas reducidas, que actúa como mecanismo de progresividad efectiva.

Referencia: Art. 2 Ley 5/2025. Entrada en vigor 24 julio 2025.

3. Inversión en movilidad eléctrica

Se prorrogan las deducciones del Plan MOVES III tanto por adquisición de vehículos eléctricos como por instalación de puntos de recarga domésticos.

Referencia: RDL 3/2025. Efectos desde 01-01-2025.

4. Actividades artísticas

Los rendimientos irregulares en actividades culturales y artísticas excepcionales disfrutan de una reducción del 30 %.

Referencia: Ley 7/2024, modif. art. 32 LIRPF. Efectos 01-01-2025.

5. Incremento del tipo marginal del ahorro

El tipo máximo sobre rentas del ahorro se eleva hasta el 30 %, reforzando la progresividad del impuesto.

Referencia: Ley 7/2024 (art. 66 LIRPF). Efectos 01-01-2025.

6. Régimen de módulos y agricultura

Se prorroga para 2025 la aplicación de los límites actuales del método de estimación objetiva y del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

Referencia: Ley 7/2024 (DF transitoria). Efectos 01-01-2025.

7. Mutualistas

Se regula un nuevo procedimiento de devolución de retenciones en exceso para antiguos mutualistas, cerrando un largo contencioso con la Administración.

Referencia: Ley 5/2025, art. 4. Efectos 24-07-2025.

8. VeriFactu y facturación electrónica

Se confirma la **entrada progresiva del sistema VeriFactu**, que será obligatoria para empresarios y profesionales a partir del **1 de julio de 2026**.

Referencia: Ley 11/2021 y RD 1007/2023.

RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS

En el ámbito del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la **Ley 19/1994**, en su nueva **disposición adicional 15.^a**, incorpora medidas tanto para el **IS** como para el **IRPF**, ampliando las posibilidades de materialización de la **Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)**.

A partir de 2025, será posible aplicar la RIC a **viviendas destinadas al alquiler protegido**, incluso cuando la gestión se canalice a través de entes públicos, siempre que se cumplan los requisitos de mantenimiento y arrendamiento efectivo en el plazo de seis meses. (DA 15.^a y arts. 27.4 y 27.8 Ley 19/1994; efectos 01/01/2025).

Se permite también la **materialización de la RIC en instrumentos financieros** emitidos para financiar proyectos de inversión en las islas, incluidos los de colaboración público-privada, y se aclara la afectación territorial de los **activos intangibles** utilizados exclusivamente en Canarias.

Estas medidas, aplicables a contribuyentes de **IS e IRPF en estimación directa**, refuerzan el atractivo del archipiélago como territorio de inversión y de localización empresarial con ventajas fiscales reales y cuantificables.

RÉGIMEN ESPECIAL DE ILLES BALEARS

Por su parte, el **Real Decreto 710/2024** desarrolla el **régimen especial de Illes Balears**, aplicable a los ejercicios comprendidos entre 2023 y 2028, con efectos en el **IS** y el **IRPF**.

El texto permite dotar la **reserva para inversiones en Illes Balears (RIB)** con beneficios obtenidos por establecimientos situados en el archipiélago, incentivando la reinversión en activos nuevos o usados, así como en elementos intangibles (patentes, know-how, software y otros derechos). (RD 710/2024; efectos 01/01/2023 a 31/12/2028).

Además, se regulan incentivos fiscales adicionales para **inversiones medioambientales, rehabilitación turística y transporte interinsular**, estableciendo condiciones específicas para buques con pabellón español y aeronaves que realicen más del 50 % de sus vuelos entre las islas.

CUADRO-RESUMEN DE NOVEDADES FISCALES 2025
(IS, IRPF Y RÉGIMENES ESPECIALES)

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

Materia / Concepto	Descripción breve	Referencia legal	Entrada en vigor
Reserva de capitalización	Aumento de la reducción al 20% del incremento de fondos propios; hasta el 30% si se incrementa plantilla media.	Art. 25.1 LIS, DF 8ª.Dos Ley 7/2024	01-01-2025
Tipos de gravamen	Nuevos tipos para micropymes: 17% hasta 50.000€ y 20% resto; ERD 20%. Régimen transitorio 2025–2028.	Art. 29 LIS y DT 44ª, DF 8ª Ley 7/2024	01-01-2025
Tributación mínima	Adaptación de la cuota líquida mínima a los nuevos tipos reducidos (15/25 del tipo nominal).	Art. 30 bis LIS, DF 8ª Ley 7/2024	01-01-2025
Límites a grandes empresas	Reintroducción de límites a BIN y deducciones: 50% o 25% según cifra de negocios.	DA 15ª LIS, DF 8ª Ley 7/2024	01-01-2024
Consolidación fiscal	Prórroga 2024–2025 del límite del 50% en integración de BIN individuales.	DA 19ª LIS, DF 8ª Ley 7/2024	01-01-2024
Reversión deterioros previos a 2013	Reversión mínima en tercios durante tres ejercicios desde 2024.	DT 16ª LIS, DF 8ª Ley 7/2024	01-01-2024
Libertad de amortización renovables	Prórroga de 2025 para instalaciones de autoconsumo (RDL no convalidado).	RDL 9/2024	23-12-2024 a 22-01-2025
DANA – medidas fiscales	Ampliación de plazos hasta 30-01-2025 y exención de ayudas directas.	RDL 6/2024	07-11-2024

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

Materia / Concepto	Descripción breve	Referencia legal	Entrada en vigor
Nuevas exenciones	Incluye ayudas por daños DANA, indemnizaciones CCS y determinadas compensaciones laborales.	Ley 5/2025 y RDL 6/2024	2025
Deducción por rentas bajas	Nueva deducción estatal para trabajadores con rentas del trabajo reducidas.	Ley 5/2025, art. 2	24-07-2025
Vehículos eléctricos y recarga	Deducciones del programa MOVES III prorrogadas (vehículos eléctricos y puntos de recarga).	RDL 3/2025	01-01-2025
Reducción actividades artísticas	Reducción del 30% sobre rendimientos irregulares en actividades artísticas excepcionales.	Ley 7/2024	01-01-2025
Tipo marginal ahorro	Incremento del tipo marginal máximo del ahorro al 30%.	Ley 7/2024	01-01-2025
Prórroga módulos y REAGP	Se prorroga el régimen de módulos y el de agricultura, ganadería y pesca para 2025.	Ley 7/2024	01-01-2025
Devolución mutualistas	Nuevo procedimiento para devolución de cantidades a mutualistas por exceso de tributación.	Ley 5/2025	24-07-2025
Sistema VeriFactu	Entrada en vigor progresiva de la obligación de software VeriFactu para autónomos (2026).	Ley 11/2021 y RD 1007/2023	01-07-2026

RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS

Materia / Concepto	Descripción breve	Referencia legal	Entrada en vigor
RIC vivienda protegida	Materialización en inmuebles para arrendamiento de vivienda con nuevos requisitos.	DA 15ª Ley 19/1994	01-01-2025
Actividad económica arrendamiento	Se exige empleado a jornada completa para considerar actividad económica.	Art. 27.8 Ley 19/1994	01-01-2025
Instrumentos financieros	Se amplía la posibilidad de materializar la RIC en instrumentos financieros para proyectos en Canarias.	Art. 27.4.D.3º Ley 19/1994	01-01-2025

Illes Balears – Régimen especial

Materia / Concepto	Descripción breve	Referencia legal	Entrada en vigor
RIB – ámbito y sujetos	Reserva para inversiones aplicable a IS e IRPF por rentas en Baleares; efectos 2023–2028.	RD 710/2024	01-01-2023
Inversiones aptas	Incluye activos nuevos o usados y elementos intangibles (know-how).	RD 710/2024	01-01-2023
Medioambiente y transporte	Define inversiones medioambientales y transporte interinsular (aeronaves y buques).	RD 710/2024	01-01-2023

1.2. Novedades contables en el cierre del ejercicio 2025

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. Resolución ICAC 16 de octubre de 2025 para información pública de la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría NIA-ES relacionada con el proceso de emisión y contenido del informe de auditoría de cuentas anuales

En la página web del ICAC se ha publicado la [Resolución ICAC 16 de octubre de 2025](#) para información pública de la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría NIA-ES relacionadas con el proceso de emisión y contenido del informe de auditoría de cuentas anuales.

Entre tantas modificaciones contables y fiscales que nos llegan cada año, hay resoluciones que pueden pasar desapercibidas... pero no deberían. La del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) del 16 de octubre de 2025 es una de ellas. No cambia las reglas del juego de un día para otro, pero sí ajusta el corazón de los informes de auditoría, adaptando las normas españolas a los cambios internacionales más recientes.

Dicho de forma sencilla: a partir de ahora, los informes de auditoría deberán incluir una referencia expresa a la obligación de informar sobre el Impuesto sobre Sociedades.

Este cambio se incorpora dentro de la NIA-ES 700 Revisada, y por coherencia, también afecta a otras normas complementarias (NIA-ES 510, 570, 600, 705, 706, 710 y 720).

Por qué se modifica la norma

La modificación no surge de la nada. Todo parte de la Ley 28/2022, la llamada *Ley de Startups*, que introdujo una nueva disposición adicional undécima en la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC). Desde entonces, ciertas empresas deben publicar información sobre el Impuesto sobre Sociedades en el Registro Mercantil y en su web, como parte del esfuerzo europeo por aumentar la transparencia fiscal.

El ICAC, en consecuencia, se ve obligado a trasladar esa obligación al informe de auditoría, para que los auditores informen si la entidad ha cumplido (o no) con la publicación de ese informe fiscal. No se trata de auditar el contenido del impuesto, sino de declarar si la empresa estaba obligada a publicar dicho informe y si lo ha hecho.

Qué normas concretas se tocan

Aunque el foco principal está en la **NIA-ES 700 (Revisada)** -la norma que regula la formación de la opinión y el contenido del informe de auditoría-, la resolución modifica también los ejemplos prácticos de las siguientes:

- **NIA-ES 510:** encargos iniciales y saldos de apertura.
- **NIA-ES 570 (Revisada):** empresa en funcionamiento.
- **NIA-ES 600 (Revisada):** auditoría de grupos.
- **NIA-ES 705 y 706 (Revisadas):** opiniones modificadas y párrafos de énfasis.
- **NIA-ES 710 y 720:** información comparativa y otra información.

La intención es que todos los modelos de informes de auditoría reflejen un apartado nuevo bajo el epígrafe "*Obligación de informar acerca del Impuesto sobre Sociedades o impuestos de naturaleza idéntica o análoga*", dentro de la sección final del informe titulada "*Otros requerimientos legales y reglamentarios*".

Qué implica en la práctica para el auditor

Desde la óptica de un asesor contable o un auditor, el cambio tiene una lectura muy clara: a partir de ahora, en todos los informes de auditoría de cuentas anuales deberá incluirse un nuevo párrafo específico, siempre que la empresa esté sujeta a esa obligación de información fiscal.

Ese párrafo debe:

- Indicar si la entidad auditada estaba obligada a presentar el informe sobre el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio previo.
- Confirmar, si procede, que lo publicó en el Registro Mercantil y en su web.

Importante: el auditor no revisa el contenido del informe fiscal, ni certifica su veracidad. Solo declara si la obligación existía y si la empresa ha cumplido con su publicación.

Es un matiz técnico relevante que evita sobrecargar al auditor con responsabilidades ajenas a su ámbito.

El contexto europeo y ético

El ICAC no actúa en solitario. Esta modificación viene precedida por los cambios introducidos por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) y el International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), que reforzaron los requisitos de independencia y transparencia para entidades de interés público.

En la práctica, esto significa que los auditores deberán declarar de manera expresa que han aplicado las normas de independencia previstas por el IESBA, especialmente en las auditorías de empresas cotizadas o de interés público. Es un paso más hacia la rendición de cuentas y la confianza en la profesión.

Cómo se tramita la modificación

El ICAC somete la norma a información pública durante dos meses. Durante ese tiempo, cualquier profesional, firma de auditoría o corporación (como el Consejo General de Economistas o el Instituto de Censores Jurados de Cuentas) puede presentar observaciones.

Una vez finalizado el plazo y analizadas las aportaciones, el ICAC aprobará la versión definitiva y la publicará tanto en el BOE como en su web oficial. Este proceso garantiza que el cambio no sea improvisado, sino debatido y contrastado con los profesionales del sector.

Aplicación temporal

La norma entrará en vigor para ejercicios económicos iniciados a partir del 22 de junio de 2025. Sin embargo, en la práctica, la mayoría de los informes donde se refle-

jará este cambio serán los correspondientes a trabajos contratados o iniciados en 2026.

Por tanto, los auditores deben empezar ya a actualizar sus modelos de informes, para no encontrarse con sorpresas cuando llegue la campaña de auditorías del próximo año.

B. Recomendación sobre la Norma Voluntaria de Información sobre Sostenibilidad para Microempresas, Pequeñas y Medianas Empresas

La Comisión Europea ha adoptado, en forma de Recomendación, la Norma Voluntaria de Información sobre Sostenibilidad para Microempresas, Pequeñas y Medianas Empresas (VSME), publicado por el EFRAG en diciembre de 2024. Esta norma proporciona un marco sencillo y simplificado para que las PYMES informen sobre cuestiones relacionadas con la sostenibilidad.

El estándar VSME tiene como objetivo ayudar a las PYMES a:

- Proporcionar información que responda a solicitudes de datos por parte de grandes empresas.
- Facilitar información a bancos e inversores, mejorando así el acceso de las PYMES a financiación.
- Gestionar mejor sus cuestiones de sostenibilidad, apoyando su competitividad a corto, medio y largo plazo.
- Contribuir a una economía más sostenible e inclusiva.

En la página web del ICAC se puede acceder a la norma en el siguiente enlace:

[RECOMENDACIÓN \(UE\) 2025/1710 \(Norma voluntaria PYMES\)](#)

C. El ICAC aprueba las nuevas NIA-ES 260 y 700

El ICAC ha emitido la Resolución de 17 de julio de 2025 por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, NIA-ES 260 (Revisada) y Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, NIA-ES 700 (Revisada), una [re-solución](#) que, si bien puede pasar desapercibida para el profano, representa un ajuste técnico de calado para los profesionales de la auditoría. Se trata de la **aprobación**

oficial de las versiones revisadas de las NIA-ES 260 y NIA-ES 700, normas fundamentales para la praxis del auditor, centrada respectivamente en la **comunicación con los responsables del gobierno de la entidad** y en la **formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros**.

Estas revisiones no nacen de la nada. Responden a un ecosistema normativo en constante evolución, que bebe de fuentes internacionales como el **IAASB** (International Auditing and Assurance Standards Board) y el **IESBA** (International Ethics Standards Board for Accountants). Aunque el Código Ético del IESBA no resulta de aplicación directa en España, el ICAC ha considerado prudente y necesario incorporar algunos de sus principios, **especialmente en lo que respecta a la transparencia sobre la independencia del auditor** en auditorías de entidades de interés público.

El cambio más simbólico y sustancial es precisamente ese: **la obligación expresa de comunicar la aplicación de principios de independencia cuando la normativa así lo exija**. Esto convierte al informe de auditoría en un vehículo no solo de información contable, sino también de **compromiso ético explícito**.

En cuanto a la NIA-ES 260 (Revisada), se refuerza su vocación de crear canales de comunicación bidireccionales entre el auditor y los responsables del gobierno corporativo, consolidando el papel de la auditoría como herramienta de diálogo institucional. Se amplían las directrices para definir quiénes ostentan esa responsabilidad y se exige una mayor concreción en las comunicaciones escritas sobre aspectos significativos del proceso de auditoría, incluyendo **estimaciones críticas, políticas contables cuestionables, riesgos relevantes y cuestiones estructurales del control interno**.

La NIA-ES 700 (Revisada), por su parte, se adapta a los tiempos de la digitalización y la transparencia informativa, manteniendo la exigencia de pronunciarse sobre el cumplimiento del **formato electrónico único europeo (FEUE)**. Además, se ajusta la estructura del informe para facilitar su comprensión y se eliminan ciertas notas al pie o apartados que, por exceso de generalidad o desajuste con el marco normativo español, se han considerado prescindibles.

Tanto la NIA-ES 260 como la 700, ahora revisadas, vienen a sustituir las versiones anteriores publicadas por Resolución del ICAC de 11 de abril de 2024. Su adopción no solo actualiza el contenido técnico, sino que **marca una voluntad clara de convergencia internacional, sin renunciar al marco jurídico propio**.

1. Declaración explícita sobre la independencia del auditor

Una de las modificaciones más significativas es la introducción de la obligación de manifestar expresamente en el informe de auditoría el cumplimiento de los requisitos de independencia, siempre que así lo exija la normativa aplicable. Aunque en España no se aplica de forma directa el Código de Ética del IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants), la norma asume algunos de sus principios como referencia. El auditor, en especial cuando audita entidades de interés público, deberá pronunciarse de manera clara sobre su independencia y la aplicación de normas éticas relevantes. Esta novedad tiene un claro impacto en la credibilidad del informe de auditoría y en la percepción que los usuarios del mismo tienen sobre la imparcialidad del profesional.

2. Mejora de la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

La revisión de la NIA-ES 260 busca reforzar el papel de la auditoría como instrumento de comunicación estructurada y profesional entre el auditor y los órganos de gobierno de la entidad auditada. Ya no se trata solo de cumplir con una obligación formal: el auditor debe informar con claridad sobre cuestiones clave del proceso, tales como riesgos significativos, estimaciones contables sensibles, deficiencias en el control interno y políticas contables relevantes. Esta comunicación no puede ser superficial ni ambigua, sino que debe apoyarse en criterios técnicos sólidos y ser entendible para los órganos destinatarios, fomentando así un diálogo técnico riguroso y útil.

3. Reformulación del contenido del informe de auditoría (NIA-ES 700)

La nueva versión de la NIA-ES 700 no solo revisa la estructura formal del informe, sino que introduce un lenguaje más claro y preciso en la exposición de las conclusiones. Se eliminan tecnicismos innecesarios, se aclaran secciones como la opinión del auditor, y se mejora la legibilidad global del documento. El objetivo es que los usuarios, incluso sin conocimientos contables avanzados, puedan comprender mejor los mensajes esenciales del informe. Esta reforma busca también armonizar el contenido con los estándares internacionales y con las expectativas crecientes de los mercados en términos de transparencia.

4. Verificación del Formato Electrónico Único Europeo (FEUE)

La resolución confirma la obligatoriedad de que el auditor incluya en su informe la verificación del cumplimiento del FEUE, es decir, del formato electrónico único europeo (XHTML) establecido por el Reglamento Delegado (UE) 2019/815. Aunque esta exigencia ya estaba vigente, se reafirma su aplicación para garantizar que las entidades que cotizan en mercados regulados presenten sus cuentas en el formato digital estructurado requerido. Esta obligación tiene especial relevancia en un contexto de digitalización de la información financiera y de supervisión transfronteriza.

5. Supresión de elementos del texto original no aplicables en España

Las nuevas normas revisadas incorporan una depuración del texto original emitido por el IAASB, suprimiendo aquellos apartados, notas al pie o referencias que no encajan con el marco jurídico-contable español. El ICAC aclara que estas supresiones no afectan al fondo técnico de la norma, sino que persiguen evitar contradicciones normativas o referencias inaplicables en nuestro entorno. Con ello, se gana en coherencia regulatoria y se facilita una aplicación más directa por parte de los auditores.

6. Entrada en vigor progresiva

La resolución establece un doble criterio temporal para la aplicación de estas normas revisadas: se aplicarán obligatoriamente a los trabajos de auditoría sobre ejercicios económicos iniciados desde el 1 de enero de 2025, y también a cualquier encargo de auditoría contratado a partir del 1 de enero de 2026, aunque dicho encargo se refiera a un ejercicio anterior. Esta cláusula busca ofrecer claridad jurídica y un margen razonable de adaptación a los despachos y firmas.

CUADRO RESUMEN - NOVEDADES CLAVE DE LAS NIA-ES 260 y 700 (REVISADAS)

Aspecto	Antes (versión 2024)	Ahora (Resolución ICAC 2025)
Normas afectadas	NIA-ES 260 (Rev.) y NIA-ES 700 (Rev.)	Se actualizan ambas para alinearse con los últimos cambios internacionales (IAASB, IESBA)

Aspecto	Antes (versión 2024)	Ahora (Resolución ICAC 2025)
Marco ético internacional	No exigía reflejar explícitamente aplicación del Código Ético del IESBA	Se incluye la obligación de informar públicamente sobre la aplicación de requisitos de independencia, cuando así se exija legalmente
Contenido del informe de auditoría	Requisitos anteriores de estructura y comunicación ya regulados	Se clarifica la comunicación de prácticas contables significativas, estimaciones clave y otras revelaciones
Referencia al FEUE (formato electrónico único europeo)	Ya incluido tras el Reglamento Delegado (UE) 2019/815	Se mantiene la exigencia de verificación del FEUE, sin modificaciones
Obligación de comunicación con gobierno de la entidad	En términos generales, sin cambios recientes	Se refuerza la claridad y sistemática de la comunicación con responsables de gobierno y comités de auditoría
Supresión de apartados y notas al pie	No contemplada	Se suprimen partes del texto original de las NIA cuando no son aplicables en España o entran en conflicto normativo
Aplicación del principio de independencia	Se recogía de forma implícita	Ahora el auditor debe declarar activamente el cumplimiento de requisitos éticos y de independencia (entidades cotizadas)
Entrada en vigor	Última versión: 11 de abril de 2024	Aplicables a trabajos de auditoría sobre ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2025 y encargos desde el 1 de enero de 2026
Interpretación normativa	Basada en criterios del ICAC 2024	Se mantienen los criterios interpretativos de la resolución de 11 de abril de 2024
Derogación	Normas anteriores de abril de 2024	Se derogan expresamente las NIA-ES 260 y 700 anteriores, así como cualquier contenido normativo que las contradiga

D. Actualización de la norma contable NIIF para PYMES de junio de 2025

La contabilidad para PYMES, durante años, ha buscado ese delicado equilibrio entre rigor técnico y operatividad sencilla. Con la publicación de la tercera edición de la NIIF para PYMES en febrero de 2025, y el correspondiente boletín de actualización de junio de 2025, el IASB da un paso más en esa dirección. Sin renunciar al alineamiento con los estándares internacionales plenos, esta nueva versión reordena secciones, refuerza los principios de clasificación y medición y, al mismo tiempo, dota a las pequeñas entidades de recursos adicionales para facilitar su implementación sin perder solidez contable.

Con fecha de entrada en vigor aún no establecida de forma generalizada para todos los países, pero con aplicación ya en marcha en los marcos que adopten de inmediato la actualización, el boletín de junio de 2025 pone el foco en la reconfiguración de la Sección 11 Instrumentos Financieros como núcleo de las novedades. Se trata de una modificación en profundidad, que agrupa y racionaliza lo que antes aparecía fragmentado entre las secciones 11 y 12. Ahora, ambas secciones confluyen en una única estructura que distingue entre instrumentos básicos (Parte I) y otros instrumentos más complejos (Parte II).

1. Fin de la opción NIC 39

El texto abandona definitivamente la posibilidad de aplicar la antigua NIC 39. A partir de ahora, todas las entidades que se rijan por la NIIF para PYMES deberán aplicar criterios homogéneos de reconocimiento y medición, según el enfoque alineado con la NIIF 9.

2. Principio adicional para clasificar deuda

Se incorpora una herramienta conceptual complementaria que facilita a las entidades la decisión de clasificación. Si los flujos contractuales de un instrumento de deuda se limitan a capital e intereses, el tratamiento contable será a coste amortizado, dentro de la Parte I.

3. Contratos de garantía financiera

Una de las novedades más celebradas es la simplificación del tratamiento de garantías financieras emitidas. Se distingue si existe o no contraprestación, y se regula con

claridad su imputación contable, bien en la Sección 21 o en la Parte II de la nueva Sección 11, según corresponda.

4. Mejora de las divulgaciones

Aunque se mantiene el modelo de pérdida incurrida en el deterioro, el IASB ha decidido reforzar los requerimientos de información sobre riesgos de crédito, vencimientos de cuentas por cobrar y pasivos financieros. En particular, se exige un análisis de antigüedad de las cuentas por cobrar y un análisis de vencimientos para los pasivos financieros.

5. SMEIG: continuidad y renovación

El Grupo de Implementación para PYMES (SMEIG), órgano asesor clave del IASB, ha renovado el mandato de cuatro de sus miembros y se prepara para un relevo en la presidencia. Jianqiao Lu dejará el cargo el 31 de agosto de 2025, siendo sustituido por Zach Gast. Este cambio pretende reforzar la interlocución técnica entre emisores, usuarios y reguladores, en un momento crucial de consolidación de esta nueva etapa normativa.

6. Recursos para apoyar la implementación

El IASB no solo modifica el estándar, también lanza una batería de materiales educativos:

- **Norma marcada:** versión comentada que compara la tercera y segunda edición
- **Módulos actualizados:** disponibles el Módulo 11 (ya publicado), y se anuncian para el tercer trimestre de 2025 los Módulos 1, 2 y 7
- **Serie de webcasts y podcasts:** para explicar de forma práctica los cambios normativos

Todo ello con un enfoque eminentemente didáctico, que busca facilitar a contables, auditores y asesores la aplicación real de los nuevos principios.

7. Próxima gran cita: Conferencia WSS 2025

El boletín cierra con una referencia a la Conferencia Mundial de Establecedores de Normas (WSS) que se celebrará los días 29 y 30 de septiembre de 2025. Un espacio donde responsables técnicos, organismos nacionales y representantes del IASB se

encontrarán para debatir sobre la implantación global del estándar y sus implicaciones.

8. Fecha de entrada en vigor

La tercera edición de la NIIF para PYMES fue emitida en febrero de 2025, y aunque no se establece en este boletín una fecha universal de entrada en vigor, se entiende que los países que adoptan directamente las NIIF podrán empezar a aplicarla en 2026 o antes, si así lo deciden las autoridades competentes. En este boletín de junio no se modifica ni se especifica un calendario obligatorio de adopción.

Fuente: <https://www.ifrs.org/>

E. Reforma de las NIIF 9 y 7: así se adaptan a los préstamos sostenibles

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) ha introducido, mediante este [REGLAMENTO \(UE\) 2025/1047 DE LA COMISIÓN de 27 de mayo](#), modificaciones sustanciales a las NIIF 9 y 7, con el objetivo de adecuar su marco normativo a las nuevas realidades financieras, donde los instrumentos con componentes ambientales, sociales y de gobernanza (ASG) reclaman una regulación más clara, coherente y alineada con las exigencias del mercado sostenible.

Estas modificaciones responden, entre otras fuentes, a los hallazgos de la revisión posterior a la aplicación (post-implementation review) de la NIIF 9 llevada a cabo en 2022, así como a peticiones explícitas de partes interesadas, canalizadas a través del Comité de Interpretaciones de las NIIF.

Clasificación de activos financieros con condiciones ASG

Se aclaran los criterios que deben cumplir los instrumentos financieros para ser clasificados como amortizados según el modelo de negocio, incluso cuando incluyen condiciones asociadas a objetivos ASG. En este sentido, se matiza el análisis del cumplimiento del criterio de "pagos exclusivamente de principal e intereses" (PEPI), estableciendo que:

- Las variaciones en los flujos de efectivo por cumplimiento de objetivos ASG no invalidan automáticamente la clasificación como PEPI, siempre que no introduzcan

una exposición a riesgos o rendimientos ajenos al crédito del prestatario o al valor temporal del dinero.

Instrumentos con características contingentes

Se incorporan criterios específicos para la clasificación de activos financieros con elementos contingentes, como pagos o modificaciones de tipo vinculados a metas ASG, que requieren evaluación detallada caso por caso, sin presuponer su exclusión del modelo PEPI.

Liquidación de pasivos mediante sistemas electrónicos de pago

Otra novedad destacada es la aclaración de cuándo se considera que un pasivo ha sido extinguido si el pago se efectúa mediante plataformas electrónicas. El cambio normativo incorpora una definición más precisa del momento de la liquidación en estos entornos digitales, lo cual resulta esencial para la correcta contabilización de pasivos en un entorno cada vez más desmaterializado.

Requisitos ampliados de revelación en NIIF 7

La NIIF 7 se ve también modificada para introducir nuevas exigencias de transparencia en relación con:

- Instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en otro resultado global (OCI).
- Activos con condiciones contingentes ligadas a variables ASG.

Estas revelaciones deberán detallar los criterios de valoración aplicados, las estimaciones empleadas y los posibles efectos en la variabilidad de los flujos de efectivo, todo ello orientado a una mayor comprensión del perfil de sostenibilidad de las inversiones.

Objetivo político y económico: Pacto Verde Europeo

Estas reformas se alinean estratégicamente con las metas del Pacto Verde Europeo, en la medida en que dotan de mayor legitimidad contable a los instrumentos financieros que apoyan la transición ecológica y la financiación responsable, facilitando su inclusión en carteras gestionadas bajo criterios ESG.

Entrada en vigor

El Reglamento entra en vigor a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea, es decir, el **17 de junio de 2025**, y es directamente aplicable en todos los Estados miembros.

F. Se prorroga en 2025 la suspensión de la causa de disolución por pérdidas derivadas del COVID-19

El Gobierno ha aprobado una nueva prórroga de la suspensión de la causa legal de disolución obligatoria por pérdidas, aplicable a sociedades cuyo patrimonio neto se haya visto reducido por debajo de la mitad del capital social como consecuencia de las pérdidas generadas durante la pandemia. Esta medida se recoge en el [Real Decreto-ley 4/2025, de 8 de abril](#), publicado en el BOE el 9 de abril de 2025.

¿Qué implica esta suspensión?

La norma afecta al artículo 363.1.e) de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), que establece la obligación de disolver una sociedad cuando su patrimonio neto cae por debajo del 50% del capital social. Con esta prórroga, **no se computarán las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021** a efectos de determinar si concurre esta causa de disolución.

Ámbito temporal de la medida

La suspensión se extiende **hasta el cierre del ejercicio iniciado en 2025**. Esto significa que, si al cierre de los ejercicios 2022, 2023, 2024 o 2025 una sociedad presenta pérdidas que, excluyendo las de 2020 y 2021, reducen su patrimonio neto por debajo del umbral legal, deberá adoptar las medidas previstas por la ley (como convocar junta, disolver la sociedad o realizar un aumento 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.

G. Modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, NIA-ES 260 (Revisada) y NIA-ES 700 (Revisada)

Con el objetivo de mantener alineado el marco técnico de la auditoría en España con los desarrollos internacionales más recientes, el Instituto de Contabilidad y Audito-

ría de Cuentas (ICAC) ha publicado, mediante [Resolución de 24 de abril de 2025](#), la **modificación de las NIA-ES 260 (Revisada)** y **NIA-ES 700 (Revisada)**, normas fundamentales en materia de comunicación con los órganos de gobierno de las entidades auditadas y en la formación y emisión de la opinión de auditoría.

Estas revisiones responden a los cambios introducidos por el **IAASB**, las exigencias del **Código de Ética del IESBA**, y a la necesidad de adaptar las normas a las obligaciones derivadas del **Reglamento Delegado (UE) 2019/815 (ESEF)** y del **Reglamento (UE) 537/2014** sobre auditoría de entidades de interés público. Se establece un periodo de **información pública de dos meses** a contar desde el 2 de mayo de 2025.

Entrada en vigor

Según el **apartado tercero** de la resolución:

Las normas modificadas serán **obligatorias**:

- Para auditorías de ejercicios económicos que **se inicien a partir del 1 de enero de 2025**.
- Para **encargos contratados a partir del 1 de enero de 2026**, independientemente del ejercicio económico al que se refieran los estados financieros.

Modificación de la NIA-ES 260 (Revisada): comunicación con los responsables del gobierno

La reforma refuerza la comunicación como un **elemento clave para la gobernanza**, incluyendo:

- Obligación de identificar correctamente a los responsables del gobierno (órganos de administración o comisiones de auditoría en entidades de interés público).
- Mayor claridad en los **contenidos de las comunicaciones obligatorias** (art. 14 a 18), incluyendo: Evaluación de prácticas contables; Dificultades encontradas en la auditoría; Declaración sobre la independencia del auditor en entidades cotizadas (art. 18).
- Refuerzo del cumplimiento de los artículos 36 de la **Ley de Auditoría de Cuentas (LAC)**, del **art. 11 del Reglamento (UE) 537/2014** y del **art. 80.1.d) del Reglamento de la LAC (RLAC)**.

Modificación de la NIA-ES 700 (Revisada): formación de la opinión y emisión del informe de auditoría

Entre las novedades destaca:

- La **incorporación obligatoria del cumplimiento del formato electrónico único europeo (ESEF)** en la emisión del informe de auditoría cuando aplique.
- Inclusión de información sobre el proceso de auditoría relacionado con la presentación electrónica, en línea con lo establecido en el **Reglamento Delegado (UE) 2019/815**.
- Adaptación terminológica y supresión de apartados que no se ajustan a la normativa española vigente (mencionados con la anotación "suprimido").
- La modificación también responde a requerimientos del **Código de Ética del IESBA**, aunque no tenga aplicación directa en España, anticipando exigencias internacionales en materia de independencia y transparencia.

Proceso de consulta pública y aprobación

- **Plazo de alegaciones:** Dos meses desde el día siguiente a la publicación en el BOE (es decir, hasta el 1 de julio de 2025).
- Las observaciones pueden remitirse al ICAC, al **Registro de Economistas Auditores** o al **Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España**.

H. Resolución del ICAC 24 de abril de 2025 para información pública de la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría NIA-ES 260R y 700R

Mediante Resolución de 24 de abril de 2025, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha sometido a información pública la modificación de dos normas cruciales en el ejercicio profesional de la auditoría: la **NIA-ES 260 (Revisada)** relativa a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, y la **NIA-ES 700 (Revisada)** sobre la formación de la opinión y la emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

Esta [revisión](#) se inscribe en la evolución continua de las Normas Técnicas de Auditoría en España, tras la inicial adaptación a las Normas Internacionales (NIA-ES) en 2013 y las posteriores revisiones de 2016, 2021 y 2024. En esta ocasión, el ICAC se ve impulsado por los recientes cambios introducidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) y por las exigencias de actualización

técnica derivadas del Código de Ética del International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), aun cuando este no resulta directamente aplicable en España.

Alcance y justificación de las modificaciones propuestas

El núcleo de la modificación propuesta responde a varias necesidades regulatorias:

- Incorporar en la NIA-ES 260 (Revisada) la exigencia de que el auditor revele que ha aplicado los requisitos de independencia cuando así lo requiera la normativa española, en línea con los ajustes del Código de Ética del IESBA.
- Introducir en la NIA-ES 700 (Revisada) nuevas precisiones sobre el contenido y estructura del informe de auditoría, particularmente en cuanto a la transparencia del cumplimiento de los requisitos éticos y de independencia en relación con las entidades de interés público, conforme al Reglamento (UE) 537/2014 y la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas (LAC).

Así, las referencias legales que vertebran esta reforma se apoyan, entre otras, en el **artículo 36 de la Ley 22/2015**, en el **artículo 11 del Reglamento (UE) n.º 537/2014**, y en el **artículo 80.1.d) del Reglamento de Auditoría de Cuentas (RLAC)**.

Revisión crítica y adaptación a la normativa española

La propuesta del ICAC no supone una traslación automática de los textos internacionales. Se han eliminado expresamente -y señalado como "suprimidas"- aquellas frases o notas al pie que contravenían la legislación nacional, excedían del marco normativo aplicable o carecían de operatividad práctica en el contexto español. De esta manera, se garantiza la coherencia entre las NIA-ES y las disposiciones de la LAC y el Reglamento de Auditoría.

Asimismo, se han efectuado ajustes de concordancia entre la NIA-ES 260 (Revisada) y la NIA-ES 700 (Revisada) para preservar la unidad técnica del cuerpo normativo, como ya se había hecho en las anteriores modificaciones de 2021 y 2024.

Procedimiento de participación pública y entrada en vigor

El texto provisional queda sometido a un **periodo de información pública de dos meses**, conforme al artículo 2.4 de la LAC y al artículo 5 del RLAC. Durante este plazo, podrán presentarse alegaciones ante el ICAC o ante las corporaciones profesionales

representativas: el **Consejo General de Economistas de España (REA)** y el **Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE)**.

Una vez consideradas las eventuales observaciones recibidas, el ICAC procederá a la aprobación definitiva mediante nueva resolución, que será publicada en el Boletín Oficial del Estado y en su propia sede electrónica.

Las nuevas normas serán de **aplicación obligatoria**:

- Para auditorías de ejercicios económicos iniciados a partir del **1 de enero de 2025**.
- Y, en cualquier caso, para trabajos de auditoría contratados o encargados a partir del **1 de enero de 2026**, independientemente del ejercicio al que se refieran los estados financieros auditados.

Con ello, se deroga la anterior versión de ambas normas, publicada en abril de 2024.

Principales novedades de la Resolución de 24 de abril de 2025 del ICAC

1. Incorporación de las nuevas exigencias de independencia del auditor

La modificación de ambas normas (260 y 700) incorpora las revisiones realizadas por el IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) como consecuencia de los cambios en el **Código de Ética del IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants)**.

Aunque el Código del IESBA no es directamente aplicable en España, se adaptan las normas nacionales para que:

- El auditor de cuentas de **entidades de interés público** deba **informar expresamente en su comunicación** a los responsables del gobierno de la entidad de que ha aplicado los requerimientos de independencia pertinentes.
- Esta información también se refleje de forma explícita en el **informe de auditoría** que se emite.

2. Modificaciones en la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad (NIA-ES 260 Revisada)

Se refuerzan los requerimientos sobre:

- **Qué debe comunicarse:** Se detallan las relaciones y circunstancias que pudieran afectar a la independencia del auditor.
- **Cómo debe documentarse:** Se clarifica la forma de registrar las comunicaciones relevantes.
- **Qué debe revelarse en caso de amenazas a la independencia** que no se hayan podido reducir a un nivel aceptable.

3. Cambios en la estructura y contenido del informe de auditoría (NIA-ES 700 Revisada)

En la nueva versión:

- Se exige que el informe **indique claramente** que el auditor ha cumplido con los principios de independencia.
- Se actualizan los modelos de informe para incluir referencias al **cumplimiento de requisitos éticos y de independencia** respecto a entidades de interés público, en consonancia con la normativa europea (Reglamento (UE) 537/2014) y la **Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas**.

4. Supresión de apartados o frases no aplicables en España

No se ha trasladado de forma literal todo el contenido de las normas internacionales:

- Se han **suprimido** apartados, frases o notas al pie que:
 - › Contradicen el marco normativo español.
 - › Resultan ajenos a las obligaciones de los auditores en España.
 - › No tienen aplicación práctica en nuestro entorno.

5. Aplicación obligatoria

- Las modificaciones serán **obligatorias**:
- Para auditorías de **ejercicios económicos iniciados a partir del 1 de enero de 2025**.

- Y, en cualquier caso, para auditorías contratadas o encargadas a partir del **1 de enero de 2026**, con independencia del ejercicio económico.

6. Derogación expresa

Desde la fecha de entrada en vigor, **quedarán derogadas** las versiones anteriores de las normas que resulten contradictorias.

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 2025 y última parte del año 2024.

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

- [Ingreso percibido a cambio de la cesión de ahorro energético en el marco del sistema de Certificados de Ahorro Energético \(CAE\).](#)

Fecha de Publicación:21-10-2025 | Número BOICAC:143/octubre2025-1

- [Pago de retribuciones extraordinarias a favor de una serie de empleados, de un directivo, del presidente y del consejero delegado.](#)

Fecha de Publicación:21-10-2025 | Número BOICAC:143/octubre2025-2

- [Adquisición de acciones propias por parte de una sociedad de profesionales a uno de los socios, incluyendo una cláusula de no competencia.](#)

Fecha de Publicación:21-10-2025 | Número BOICAC:143/octubre2025-3

- [IVA soportado no deducible en las cuotas de arrendamiento financiero.](#)

Fecha de Publicación:21-10-2025 | Número BOICAC:143/octubre2025-4

- [Escisión parcial de una sociedad a favor de una sociedad de nueva creación.](#)

Fecha de Publicación:18-07-2025 | Número BOICAC:142/Junio2025-1

- [Tratamiento contable de las cesiones de uso sobre inmuebles.](#)

Fecha de Publicación:18-07-2025 | Número BOICAC:142/Junio2025-2

- [Sobre la imputación de ayudas concedidas a una sociedad para la adquisición de participaciones.](#)

Fecha de Publicación:18-07-2025 | Número BOICAC:142/Junio2025-3

- [Sobre el plazo para formular cuentas anuales consolidadas si algunas de las sociedades dependientes tiene su domicilio social en municipios afectados por la DANA](#)

Fecha de Publicación:18-07-2025 | Número BOICAC:142/Junio2025-4

- [Gastos incurridos en la aprobación de un convenio de acreedores y el registro del ingreso derivado de la quita.](#)

Fecha de Publicación:07-04-2025 | Número BOICAC:141/Abril2025-1

- [Tratamiento contable de las ayudas directas, subvenciones recibidas y de las pérdidas del inmovilizado causadas por la DANA.](#)

Fecha de Publicación:07-04-2025 | Número BOICAC:141/Abril2025-2

- [Tratamiento contable de los salarios de los trabajadores con un contrato eventual para cubrir vacaciones.](#)

Fecha de Publicación:07-04-2025 | Número BOICAC:141/Abril2025-3

- [Sobre el concepto de negocio en un proceso de fusión.](#)

Fecha de Publicación:07-04-2025 | Número BOICAC:141/Abril2025-4

- [Sobre el tratamiento contable del impuesto especial de gases fluorados tras la modificación aprobada en el año 2022.](#)

Fecha de Publicación:24-01-2025 | Número BOICAC:140/Enero2025-1

- [Sobre la cesión sin contraprestación de un inmueble por parte de una sociedad filial a favor de su sociedad matriz.](#)

Fecha de Publicación:24-01-2025 | Número BOICAC:140/Enero2025-2

- [Sobre el cálculo del número medio de trabajadores en una sociedad que participa en una Unión Temporal de Empresas \(UTE\).](#)

Fecha de Publicación:24-01-2025 | Número BOICAC:140/Enero2025-3

- [Sobre el tratamiento contable del importe abonado entre sociedades por la cesión de un contrato público de obra.](#)

Fecha de Publicación:24-10-2024 | Número BOICAC:139/Septiembre2024-1

- [Sobre el tipo de gravamen que debe aplicar una empresa en el reconocimiento de un crédito fiscal cuando su importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio 2022 no superó el millón de euros y en el año 2023 ha sufrido pérdidas.](#)

Fecha de Publicación:24-10-2024 | Número BOICAC:139/Septiembre2024-2

- [Sobre el registro contable de los ingresos generados por una empresa dedicada al desarrollo de proyectos de I+D+i.](#)

Fecha de Publicación:24-10-2024 | Número BOICAC:139/Septiembre2024-3

RESUMEN DE CONSULTAS DEL ICAC (BOICAC 139 A 143)

Nº BOICAC y Fecha	Tema principal	Breve reseña y resumen práctico
143/octubre 2025-1 (21/10/2025)	Ingreso por cesión de ahorro energético (CAE)	Analiza cómo deben reconocerse los ingresos obtenidos por ceder derechos de ahorro energético dentro del sistema de Certificados de Ahorro Energético. El ICAC aclara que el ingreso se reconoce cuando la cesión es efectiva y se ha producido el ahorro verificable, no al recibir el certificado.
143/octubre 2025-2 (21/10/2025)	Retribuciones extraordinarias a directivos y empleados	Se examina el momento del registro contable de bonus o gratificaciones especiales. El ICAC precisa que deben contabilizarse como gasto del ejercicio en que se generan los derechos, aunque su pago se produzca con posterioridad.
143/octubre 2025-3 (21/10/2025)	Compra de acciones propias con cláusula de no competencia	Una sociedad profesional adquiere participaciones a un socio saliente con pacto de no competencia. El ICAC aclara que la parte del precio atribuible a dicha cláusula no se considera reducción de capital, sino un gasto diferido a distribuir durante el periodo pactado.

Nº BOICAC y Fecha	Tema principal	Breve reseña y resumen práctico
143/octubre 2025-4 (21/10/2025)	IVA soportado no deducible en leasing	Se precisa el tratamiento del IVA no deducible incluido en las cuotas de arrendamiento financiero. El ICAC indica que este importe forma parte del coste del activo y se amortiza junto a él, en lugar de registrarse como gasto inmediato.
142/junio 2025-1 (18/07/2025)	Escisión parcial y nueva sociedad	La consulta aclara cómo contabilizar una escisión parcial cuando se crea una nueva sociedad. Se confirma que el reparto de activos y pasivos debe realizarse a valor contable si cumple las condiciones del régimen especial de neutralidad.
142/junio 2025-2 (18/07/2025)	Cesiones de uso de inmuebles	Se trata el caso de cesiones de uso sin transmisión de propiedad. El ICAC señala que deben reconocerse como arrendamientos operativos, salvo que se transfieran sustancialmente los riesgos y beneficios del inmueble.
142/junio 2025-3 (18/07/2025)	Ayudas para adquisición de participaciones	Analiza cuándo deben imputarse las ayudas públicas destinadas a la compra de participaciones. El criterio es que se reconozcan como ingreso a medida que se cumplan las condiciones impuestas por la subvención.
142/junio 2025-4 (18/07/2025)	Cuentas consolidadas y DANA	Se pronuncia sobre la ampliación del plazo para formular cuentas consolidadas cuando alguna dependiente tiene su domicilio en zonas afectadas por la DANA. El ICAC admite la ampliación excepcional del plazo en estos casos.
141/abril 2025-1 (07/04/2025)	Convenio de acreedores y quita	Estudia cómo registrar los gastos del convenio y el ingreso derivado de la quita. El ICAC determina que los gastos se reconocen en resultados y la quita como ingreso extraordinario, una vez aprobada judicialmente.

Nº BOICAC y Fecha	Tema principal	Breve reseña y resumen práctico
141/abril 2025-2 (07/04/2025)	Ayudas y pérdidas por DANA	Se aborda el tratamiento contable de las ayudas y subvenciones recibidas por daños en inmovilizado. Las ayudas se reconocen como ingreso en función de los gastos compensados, y las pérdidas del inmovilizado se registran de forma inmediata.
141/abril 2025-3 (07/04/2025)	Salarios por sustitución de vacaciones	El ICAC aclara que el gasto por los contratos eventuales para cubrir vacaciones debe imputarse en el mismo ejercicio en que se prestan los servicios, sin diferirlo.
141/abril 2025-4 (07/04/2025)	Concepto de negocio en fusiones	Se analiza cuándo una fusión constituye un “negocio” a efectos contables. El ICAC concluye que existe negocio cuando los elementos transferidos son capaces de generar rendimientos por sí mismos.
140/enero 2025-1 (24/01/2025)	Impuesto de gases fluorados	Se clarifica cómo contabilizar este impuesto tras su reforma de 2022. El ICAC indica que debe tratarse como mayor coste de las existencias cuando incide directamente en la adquisición de productos.
140/enero 2025-2 (24/01/2025)	Cesión gratuita de inmueble filial-matriz	En los casos de cesión sin contraprestación, se interpreta como una distribución de resultados en especie y no como gasto. La matriz reconoce el activo recibido al valor razonable.
140/enero 2025-3 (24/01/2025)	Cálculo de plantilla media en una UTE	Se precisa cómo computar los trabajadores cuando la sociedad participa en una UTE. El ICAC considera que deben incluirse proporcionalmente según el porcentaje de participación.

Nº BOICAC y Fecha	Tema principal	Breve reseña y resumen práctico
139/ septiembre 2024-1 (24/10/2024)	Cesión de contrato público de obra	Aclara cómo registrar el importe abonado entre empresas por la cesión de un contrato público. El ICAC lo considera un inmovilizado intangible amortizable durante el tiempo restante del contrato.
139/ septiembre 2024-2 (24/10/2024)	Tipo de gravamen y crédito fiscal	Se analiza qué tipo de gravamen aplicar al reconocer un crédito fiscal cuando la empresa ha pasado de beneficios a pérdidas. El ICAC señala que debe aplicarse el tipo esperado en los ejercicios en que se compensarán las bases.
139/ septiembre 2024-3 (24/10/2024)	Ingresos en proyectos de I+D+i	Estudia el reconocimiento de ingresos en empresas de innovación. Se concluye que deben registrarse a medida que se cumplan hitos verificables o entregas parciales, evitando anticipar beneficios.

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 per-

sonal 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 revela 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 2025.

2. Periodificaciones

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

La Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) 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 debidos 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.

Ejemplo

La sociedad Textilnova, S.L., dedicada a la confección y distribución de prendas técnicas, entregó a uno de sus principales clientes un pedido el 22 de diciembre de 2025, por un importe total de 60.000 euros. La factura se emitió el 10 de enero de 2026, y el cobro se producirá previsiblemente a finales de febrero.

De acuerdo con el principio de devengo, el ingreso debe imputarse al ejercicio 2025, ya que la entrega —y, por tanto, la transmisión de los riesgos y beneficios— se realizó en dicho año. El hecho de que la factura se emita posteriormente o que el cobro se produzca en 2026 no altera el momento de devengo, conforme al artículo 11 de la LIS.

Si la empresa hubiera contabilizado la venta en enero de 2026, deberá reclasificar el ingreso al ejercicio 2025, efectuando el correspondiente ajuste extracontable positivo en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2025 y el ajuste negativo en la de 2026, para evitar una doble imputación o una minoración indebida de la base imponible.

En el proceso de cierre, también conviene revisar si se ha producido algún cambio de estimación contable (por ejemplo, variaciones en provisiones o amortizaciones), o un cambio de criterio contable (como pasar de valorar existencias por FIFO a PMP), ya que sus efectos difieren:

- Los cambios de estimación se aplican prospectivamente y afectan solo al ejercicio en curso.
- Los cambios de criterio contable tienen efecto retroactivo, exigiendo ajustar ejercicios anteriores y modificar las reservas.

Tenga en cuenta también 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 de-

recho 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 acogándose 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.

Ejemplo

La sociedad Tecnoequip, S.A., especializada en maquinaria industrial, vendió el 2 de enero de 2025 una línea de producción por 120.000 euros. El coste de adquisición ascendía a 90.000 euros, con una amortización acumulada de 45.000 euros. El contrato establecía el pago de 60.000 euros al contado y los 60.000 restantes el 31 de marzo de 2026.

El beneficio total de la operación asciende a 75.000 euros (120.000 – 45.000). En aplicación del principio general, la renta debería imputarse íntegramente a 2025, año en que se produce la transmisión. Sin embargo, al tratarse de una operación a plazo, en la que el último pago vence más de un año después, Tecnoequip puede acogerse a la regla especial del artículo 11.4 LIS, imputando el beneficio de forma proporcional conforme los cobros sean exigibles.

De este modo, imputará 37.500 euros de beneficio en 2025 (por el cobro inmediato) y diferirá los otros 37.500 euros al ejercicio 2026, cuando se produzca la exigibilidad del segundo pago.

En la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2025, la sociedad deberá practicar un ajuste extracontable negativo de 37.500 euros, que revertirá como ajuste positivo en 2026.

Si llegado el vencimiento de 2026 el comprador no abonase el importe, Tecnoequip podrá dotar un deterioro por insolvencia del crédito conforme al artículo 13 LIS, siempre que se cumplan los requisitos exigidos (transcurso del plazo, reclamación judicial o insolvencia del deudor).

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.

3.1. Transmisión de inmuebles urbanos

Al preparar el cierre del ejercicio 2025, conviene revisar si la sociedad ha realizado la venta de algún inmueble urbano adquirido a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, ya que estas operaciones pueden beneficiarse de una importante reducción fiscal del 50 % sobre la ganancia obtenida.

Esta medida, introducida en plena crisis inmobiliaria para reactivar el mercado y estimular la inversión patrimonial, continúa generando efectos positivos en ejercicios posteriores. De hecho, sigue aplicándose en el ejercicio 2025 a cualquier transmisión que cumpla los requisitos establecidos en la Disposición Adicional 16.^a de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

La reducción del 50 % se aplica exclusivamente sobre la renta positiva derivada de la transmisión, siempre que concurran las siguientes condiciones:

1. Que el inmueble tenga naturaleza urbana.
2. Que la adquisición se realizara a título oneroso (es decir, mediante compraventa, permuta o arrendamiento financiero calificado como tal a efectos contables).
3. Que la adquisición se produjera entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012.
4. Que ni el adquirente ni el transmitente pertenezcan al mismo grupo de sociedades, con independencia de la obligación de consolidar cuentas.

La DGT en su Consulta V2129-12 interpretó que esta exención también puede aplicarse cuando el inmueble se adquirió mediante un contrato de arrendamiento financiero, siempre que el arrendatario registrara contablemente el bien como un activo propio, pues ello implica una adquisición a título oneroso.

Ejemplo

La sociedad Inmuebles del Norte, S.L., dedicada al arrendamiento de oficinas, adquirió el 15 de julio de 2012 un local comercial por 400.000 €, de los cuales un 25 % corresponde al valor del terreno. En noviembre de 2025 decide venderlo a un tercero no vinculado por 560.000 €. A la fecha de transmisión, el valor amortizado acumulado del edificio (sin incluir el terreno) asciende a 60.000 €.

Cálculo del beneficio y aplicación del incentivo fiscal:

- Valor contable inicial: 400.000 €
- Valor del terreno (no amortizable): 100.000 €
- Valor amortizable del edificio: 300.000 €
- Amortización acumulada: 60.000 €
- Valor neto contable total: 340.000 €
- Precio de venta: 560.000 €
- Ganancia contable: 220.000 €

De acuerdo con lo previsto en la norma, la mitad de esta ganancia (110.000 €) estará exenta de tributación.

En el Impuesto sobre Sociedades 2025, la entidad practicará un ajuste extracontable negativo por 110.000 €, correspondiente al 50 % de la renta positiva derivada de la transmisión.

Resumen de efectos fiscales:

- Ganancia total: 220.000 €
- Renta exenta (50 %): 110.000 €
- Renta sujeta a tributación: 110.000 €
- Ajuste extracontable: -110.000 €

3.2. Capitalización de deudas

En los últimos ejercicios, muchas empresas han recurrido a la capitalización de deudas como fórmula para fortalecer su patrimonio neto y mejorar su solvencia, especialmente en contextos de refinanciación o reestructuración interna de pasivos. Sin embargo, esta operación, que a primera vista puede parecer puramente contable, tiene implicaciones fiscales relevantes que deben analizarse cuidadosamente al preparar el Impuesto sobre Sociedades 2025.

Cuando una sociedad realiza un aumento de capital por compensación de créditos, lo esencial es determinar el valor razonable de la deuda que se aporta y si este valor coincide o no con el importe nominal de las acciones emitidas. De esa diferencia derivará el tratamiento fiscal.

Si el aumento se realiza por el valor razonable de la deuda (inferior al nominal). Cuando el valor razonable de la deuda es inferior al nominal, la diferencia se contabiliza como ingreso en la sociedad deudora. En este caso, el ingreso contable es también ingreso fiscal, es decir, tributa íntegramente, dado que refleja una ganancia real para la empresa que ve reducida su obligación sin contraprestación adicional. Por su parte, el acreedor (sociedad prestamista) no reconoce resultado contable ni fiscal por esta operación, ya que se limita a canjear su crédito por participaciones sociales, manteniendo la equivalencia económica.

Si el aumento se realiza por el valor nominal de la deuda (superior al razonable). Distinto es el caso en que la sociedad decide aumentar capital por el valor nominal de la deuda, aunque el valor razonable sea inferior. En ese supuesto, el ingreso contable no tiene reflejo fiscal, al no existir un beneficio económico efectivo, por lo que se deberá realizar un ajuste extracontable negativo para neutralizar su efecto en la base imponible. Si el acreedor había registrado un deterioro no deducible fiscalmente sobre el crédito aportado, no tributará por la reversión de dicho deterioro, puesto que no generó un gasto deducible en su momento.

Gastos asociados a la ampliación de capital. Los gastos de notaría, registro o asesoría vinculados a la ampliación de capital, si se contabilizan con cargo a reservas, son fiscalmente deducibles, lo que obliga a practicar un ajuste extracontable negativo en la declaración del IS para el ejercicio 2025.

Ejemplo

La sociedad Finansteel, S.A., dedicada a la fabricación de estructuras metálicas, mantiene desde 2023 una deuda con su principal accionista por 150.000 €, de los cuales 60.000 € son líquidos, vencidos y exigibles a 31 de diciembre de 2025, y 90.000 € vencen en el año 2027. Con el objetivo de reforzar su estructura patrimonial, la sociedad acuerda en diciembre de 2025 una ampliación de capital por compensación de deudas, emitiendo 1.500 acciones de 100 € de valor nominal cada una, equivalentes a los 150.000 € de deuda contabilizada.

A efectos contables, el valor razonable de la deuda se estima en 140.000 €, ya que parte de los créditos son a largo plazo y sin devengo de intereses.

1. Valor contable de la deuda: 150.000 €
2. Valor razonable estimado: 140.000 €
3. Diferencia (ingreso contable): 10.000 €

El ingreso contable de 10.000 € tiene también carácter fiscalmente imponible, puesto que refleja la reducción real de la deuda respecto a su valor contable. Por tanto, Finansteel, S.A. deberá integrarlo en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades 2025.

Si, en lugar de valorar la operación al valor razonable, la sociedad hubiese decidido mantener el valor nominal (150.000 €) pese a que la deuda valía 140.000 €, el ingreso contable no sería fiscalmente computable, debiendo realizarse un ajuste extracontable negativo de 10.000 € para evitar una sobreimposición.

Asimismo, los gastos notariales y registrales de la ampliación (por ejemplo, 1.200 € contabilizados con cargo a reservas) serán fiscalmente deducibles, debiendo reflejarse como ajuste negativo adicional en la declaración de 2025.

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.

A. Exención por dividendos percibidos

En el cierre del ejercicio 2025, conviene revisar con detalle los **ingresos financieros procedentes de participaciones en otras entidades**, tanto residentes como no residentes. En muchos casos, los dividendos o plusvalías derivados de la transmisión de participaciones pueden **no integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades**, siempre que se cumplan los requisitos legales.

Este tratamiento, previsto en el **artículo 21 de la LIS** busca evitar la doble imposición económica, es decir, que una misma renta tribute dos veces: primero en la sociedad que la genera y luego en la que la percibe.

A.1. Requisitos generales para aplicar la exención

Para que los dividendos o participaciones en beneficios estén exentos (al **95 %** con carácter general), deben cumplirse simultáneamente las siguientes condiciones:

1. **Participación significativa:** la sociedad perceptora debe poseer, directa o indirectamente, **al menos el 5 % del capital o de los fondos propios** de la entidad que reparte los dividendos.
2. **Periodo mínimo de tenencia:** la participación debe haberse mantenido **durante al menos un año ininterrumpido** antes de la exigibilidad del dividendo o, si no se cumple aún, comprometerse a mantenerla hasta alcanzar ese plazo.
3. **Tributación efectiva de la filial:** si la participada está situada en el extranjero, debe residir en un país con **convenio para evitar la doble imposición** o haber tributado por un **impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades** con un **tipo nominal mínimo del 10 %**.

Cuando la entidad participada obtiene más del 70 % de sus ingresos de dividendos o plusvalías procedentes de otras filiales, adquiere la condición de **“holding”**. En tal caso, la exención solo será aplicable si la entidad matriz acredita que, de forma indirecta, mantiene **al menos un 5 % de participación en esas filiales** y cumple también el requisito de permanencia.

A.2. Exenciones especiales y transitorias

Las participaciones adquiridas antes del **1 de enero de 2021** cuyo **valor de adquisición supere los 20 millones de euros**, aunque no alcancen el 5 %, **mantienen el derecho a la exención** hasta los ejercicios que se inicien dentro de **2025**, siempre que cumplan el resto de los requisitos.

Además, las entidades con **ingresos netos inferiores a 40 millones de euros**, que **no formen parte de un grupo mercantil** y que **no posean participaciones iguales o superiores al 5 % en otras entidades** antes de 2021, podrán aplicar una **exención del 100 %** en los dividendos percibidos de sociedades constituidas a partir de 2021, siempre que mantengan la totalidad de su capital y los dividendos se perciban dentro de los **tres años siguientes a la constitución** de la filial.

Por otro lado, si se trata de una **sociedad patrimonial**, la exención no se aplicará sobre la parte de la plusvalía vinculada a **reservas o beneficios obtenidos durante los ejercicios en que tuvo dicha condición**.

Ejemplo

*La sociedad **Inverlogística, S.L.** posee desde el **1 de julio de 2023** el **10 %** del capital de **Distribuciones Atlántico, S.A.**, entidad residente en España. En diciembre de 2025, Atlántico acuerda repartir un dividendo de **200.000 €**, de los cuales a Inverlogística le corresponden **20.000 €**.*

La participación supera el 5 %, y se ha mantenido durante más de un año. Además, la sociedad participada es residente en España y tributa por el Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, **Inverlogística, S.L.** puede aplicar la **exención del 95 %**, integrando en su base imponible únicamente el **5 % del dividendo**, es decir, **1.000 €**.

B. Exención por transmisión de participaciones con plusvalías

Este régimen (artículo 21 LIS) busca evitar la doble imposición económica, del mismo modo que lo hace con los dividendos, permitiendo que la renta obtenida en la venta de participaciones no tribute nuevamente si la sociedad participada ya lo hizo por los beneficios que originan esa plusvalía.

B.1. Requisitos para aplicar la exención

Para que la ganancia derivada de la transmisión de participaciones quede exenta (al 95 % con carácter general), deben cumplirse las siguientes condiciones:

1. Participación significativa: La sociedad transmitente debe poseer, directa o indirectamente, al menos el 5 % del capital o de los fondos propios de la entidad cuyas participaciones transmite en el momento de la operación.
2. Periodo de tenencia: Dicha participación debe haberse mantenido durante un año ininterrumpido antes de la transmisión. Si no se cumple en la fecha de la venta, puede completarse el plazo después.
3. Participación indirecta en filiales: Si la sociedad participada obtiene más del 70 % de sus ingresos de dividendos o plusvalías de otras filiales, se exige que la transmitente tenga al menos un 5 % de participación indirecta en dichas entidades (el llamado test de *look through*).
4. Entidades no residentes: Si la sociedad participada está en el extranjero, deberá residir en un país con convenio para evitar la doble imposición o haber tributado por un impuesto análogo al IS con tipo nominal mínimo del 10 %, requisito que debe cumplirse durante todos los ejercicios de tenencia de la participación.

B.2. Excepción: entidades patrimoniales y plusvalías tácitas

Cuando la sociedad cuyas participaciones se transmiten tiene la condición de entidad patrimonial, la exención no se aplica a la parte del beneficio que provenga de plusvalías tácitas —esto es, del incremento de valor de los activos acumulado durante los ejercicios en los que la entidad fue patrimonial—.

En estos casos, la exención solo podrá aplicarse sobre la parte de la renta correspondiente a los ejercicios en los que la entidad no tuvo esa condición, conforme a la Consulta Vinculante DGT V2353-21.

B.3. Exención total del 100 %: régimen especial para entidades de reducida dimensión

Excepcionalmente, la exención podrá ser plena (100 %) cuando concurren simultáneamente las siguientes circunstancias:

- La entidad perceptora tiene un importe neto de la cifra de negocios inferior a 40 millones de euros en el ejercicio anterior.
- No tiene carácter patrimonial.
- No forma parte de un grupo mercantil antes de 2021.
- No posee participaciones iguales o superiores al 5 % en otras entidades antes de esa fecha.
- Los dividendos o plusvalías proceden de una sociedad constituida a partir del 1 de enero de 2021, en la que la matriz ostenta el 100 % del capital desde su constitución, y las rentas se perciben dentro de los tres ejercicios siguientes a su creación.

Este incentivo fue introducido para favorecer el crecimiento de nuevas sociedades filiales creadas tras la reforma de 2021 y sigue siendo aplicable en 2025.

Ejemplo

La sociedad Tecnovisión, S.L. adquirió en marzo de 2021 el 20 % del capital de DataOptima, S.A., empresa dedicada al análisis de datos. El coste de adquisición fue de 500.000 €.

Durante 2024 y 2025, DataOptima ha generado beneficios recurrentes y ha tributado por el Impuesto sobre Sociedades al tipo general del 25 %. En octubre de 2025, Tecnovisión decide vender su participación por 1.200.000 €, obteniendo una plusvalía contable de 700.000 €.

- La participación supera el 5 % y se ha mantenido más de un año.
- La sociedad participada no tiene carácter patrimonial.
- Los beneficios que originan la plusvalía ya han tributado en la entidad participada.

Por tanto, Tecnovisión, S.L. podrá aplicar la exención del 95 %, integrando en la base imponible solo el 5 % de la renta obtenida.

Concepto	Importe (€)	Exento (%)	Base imponible (€)
Plusvalía total	700.000	95 %	35.000

La ganancia fiscal sujeta a tributación será únicamente de 35.000 €, lo que refleja una tributación efectiva sobre la operación de apenas el 1,25 % (considerando un tipo del IS del 25 %).

3.4. Condonación de préstamos entre entidades del grupo

En las operaciones intragrupo, la condonación de préstamos entre sociedades vinculadas continúa siendo una práctica recurrente, especialmente en procesos de saneamiento patrimonial, reordenación de balances o simplificación de estructuras societarias.

Aun tratándose de movimientos internos que no implican flujos reales de efectivo, su tratamiento contable y fiscal exige una atención minuciosa, pues pueden generar efectos distintos en la sociedad matriz y en la filial afectada.

Cuando una sociedad matriz condona el préstamo concedido a su filial, de la que posee el 100 % del capital, se produce, desde el punto de vista contable, un ingreso financiero en la matriz por el importe de la deuda perdonada, y un cargo a reservas en la filial, sin reflejo en su cuenta de pérdidas y ganancias.

Fiscalmente, el ingreso reconocido por la matriz no tributa en la medida en que puede acogerse a la exención por doble imposición interna o internacional (art. 21 LIS), al equipararse esta condonación a una distribución de reservas procedente de la filial.

Por su parte, el cargo a reservas en la filial no es gasto deducible, al no representar una salida económica vinculada a la obtención de ingresos. En la práctica, se trata de una reclasificación patrimonial, sin incidencia fiscal, que refuerza los fondos propios de la dependiente.

La DGT, en su Consulta V1067-21, confirma que la condonación de préstamos entre entidades del grupo no genera gasto fiscal para la filial, ya que se considera un reparto de reservas hacia su dominante. En consecuencia, el ingreso reconocido en la matriz se integrará en su base imponible, pudiendo quedar exento en la proporción correspondiente.

Si la matriz no posee el 100 % del capital de la filial, la operación adquiere una naturaleza mixta:

- La parte condonada correspondiente a su participación sí puede acogerse al régimen de exención.

- La parte atribuible a los socios minoritarios constituye un ingreso excepcional para la matriz, que tributa en su totalidad, y un gasto no deducible en la filial, por tratarse de una liberalidad.

En estos casos, la operación deja de ser puramente neutral y puede alterar la base imponible de ambas entidades, especialmente si no se documenta adecuadamente el acuerdo societario de condonación.

No puede considerarse condonado un préstamo de forma tácita por el mero paso del tiempo o la inactividad del acreedor. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de noviembre de 2018 establece que mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción civil para su cobro —o no exista un acuerdo expreso de condonación—, la deuda sigue siendo exigible. Solo una vez vencido el plazo o formalizada la condonación se entiende extinguida la obligación, generando entonces los efectos contables y fiscales correspondientes.

Por tanto, el devengo fiscal de la operación se produce en el momento en que la condonación es expresa o jurídicamente firme, nunca antes.

3.5. Subvenciones, donaciones y legados

3.5.1. Aportaciones de socios a la sociedad sin aumento de capital (cuenta 118 PGC)

En el cierre del ejercicio 2025, resulta habitual que los socios o propietarios realicen aportaciones voluntarias a la sociedad para reforzar su estructura financiera sin recurrir a un aumento de capital ni a un préstamo formalizado. Estas aportaciones, también denominadas donaciones no reintegrables, tienen un tratamiento contable y fiscal específico que conviene analizar cuidadosamente para evitar errores de imputación.

Cuando un socio entrega a la sociedad una cantidad no reintegrable, sin contraprestación y sin obligación de devolución, debe registrarse en los fondos propios de la entidad receptora, en la cuenta 118 “Aportaciones de socios o propietarios” del Plan General de Contabilidad.

Estas aportaciones no tributan en la sociedad que las recibe, puesto que incrementan su patrimonio neto sin constituir un ingreso de explotación ni un rendimiento sujeto al Impuesto sobre Sociedades.

Por su parte, el socio —tanto si es persona física como jurídica— aumentará el valor de adquisición de su participación en la sociedad por el importe aportado.

La DGT (Consulta V2333-11) y el ICAC (BOICAC nº 79, consulta 7) coinciden en que entre socio y sociedad no cabe hablar de liberalidades, sino de movimientos patrimoniales internos que reflejan un reforzamiento del capital económico de la entidad.

El tratamiento cambia cuando la aportación no se realiza de forma proporcional al porcentaje de participación. En ese caso:

- Para la sociedad receptora, la parte que exceda del porcentaje correspondiente constituye un ingreso fiscal que debe integrarse en la base imponible del ejercicio.
- Para el socio aportante, el exceso se considera gasto no deducible, al tratarse de una liberalidad, y no incrementa el valor de su participación.

La Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 aclara que, cuando los socios financian a su empresa sin aumentar el capital ni formalizar un préstamo, el registro en la cuenta 118 es suficiente y no requiere escritura pública ni inscripción en el Registro Mercantil. Sin embargo, si la aportación no es proporcional, el ajuste fiscal descrito es obligatorio.

3.5.2. Diferencia con las subvenciones de terceros

Debe distinguirse entre las aportaciones de socios (registradas en la cuenta 118) y las subvenciones procedentes de terceros.

Las subvenciones se imputan como ingresos del ejercicio en que se conceden, salvo que se destinen a financiar déficits de explotación futuros o activos concretos, en cuyo caso su imputación se realiza en proporción a los gastos o amortizaciones asociados. Por tanto, las aportaciones de socios no siguen el criterio del devengo de ingresos, sino que se incorporan directamente al patrimonio neto sin pasar por la cuenta de resultados.

Ejemplo

La sociedad Innovatech, S.L., dedicada al desarrollo de software, presenta a finales de 2025 un fondo de maniobra negativo. Dos de sus socios acuerdan realizar una aportación voluntaria sin derecho a devolución para reforzar la tesorería:

- Socio A: 60.000 € (posee el 60 % del capital).
- Socio B: 30.000 € (posee el 40 % del capital).

*Sin embargo, el Socio A aporta 10.000 € adicionales como gesto de apoyo a la empresa.
Tratamiento contable y fiscal*

1. Innovatech, S.L. (sociedad receptora): contabiliza la aportación total de 100.000 € en la cuenta 118, como incremento de fondos propios.
 - Los 90.000 € proporcionales a los porcentajes de participación no tributan.
 - Los 10.000 € excedentarios del Socio A constituyen ingreso fiscal y se integran en la base imponible del ejercicio 2025.
2. Socio A:
 - Incrementa el valor de adquisición de su participación en 90.000 €.
 - Los 10.000 € excedentarios son gasto no deducible, al tratarse de una liberalidad.

Concepto	Sociedad receptora	Socio aportante
Aportación proporcional	No tributa (fondo propio)	Aumenta el valor de la participación
Aportación no proporcional	Ingreso fiscal	Gasto no deducible
Registro contable	Cuenta 118 PGC	

4. Diferencias de cambio en moneda extranjera

Debemos de comprobar si al cierre del ejercicio hemos valorado las cuentas de tesorería, créditos y débitos en moneda extranjera al tipo de cambio en vigor y las diferencias se han cargado o abonado a pérdidas y ganancias.

El tratamiento contable de las diferencias de cambio se regula en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 11.^a del PGC, completada por el artículo 61 del Real Decreto 1159/2010, que aprueba las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, y desarrollada en diversos criterios interpretativos de la Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021. De acuerdo con esta normativa, es necesario distinguir entre partidas monetarias y no monetarias, ya que su valoración difiere en función de su naturaleza y del momento del cierre.

4.1 Partidas monetarias y no monetarias

a) Partidas monetarias

Comprenden el efectivo, las cuentas bancarias, los créditos, préstamos, cuentas a cobrar y a pagar, así como cualquier otro derecho u obligación a recibir o entregar una cantidad fija o determinable de dinero en moneda extranjera.

Estas partidas deben revalorizarse al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio.

Las diferencias de cambio —positivas o negativas— se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias:

- (768) Diferencias positivas de cambio, cuando la revalorización genere un beneficio.
- (668) Diferencias negativas de cambio, cuando origine una pérdida.

La Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021 recuerda que estas variaciones deben reconocerse en resultados de forma inmediata y no diferida, reflejando fielmente el efecto económico del riesgo de cambio al cierre.

b) Partidas no monetarias

Incluyen activos como el inmovilizado material o intangible, las inversiones en el patrimonio neto de otras empresas, el patrimonio propio, y otros elementos cuyo valor no se espera recuperar o cancelar mediante un flujo monetario fijo.

Estas partidas se convertirán a euros utilizando el tipo de cambio histórico, es decir, el vigente en la fecha en que se realizó la operación. De este modo, las fluctuaciones posteriores del tipo de cambio no afectan al valor contable ni a los resultados del ejercicio.

Si la sociedad utiliza una **moneda funcional distinta del euro** (por ejemplo, una filial española dependiente de un grupo cuya contabilidad se lleva en dólares), deberá registrar todas sus operaciones en euros a efectos de presentación de cuentas. Las diferencias surgidas al convertir los estados financieros a la moneda de presentación (euro) se reflejarán en el patrimonio neto, dentro del epígrafe de ajustes por conversión, sin impacto directo en la cuenta de resultados, conforme al criterio recogido por la Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021.

5. Transmisiones patrimoniales y operaciones societarias

Conviene analizar operaciones societarias y permutas que, sin haber tenido incidencia en el resultado contable, haya que valorar a valor de mercado y, por lo tanto, originen una diferencia entre la base imponible y aquél.

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. Previsiones, cambios de criterio, errores y estimaciones contables

El cierre contable del ejercicio 2025 debe incluir una revisión exhaustiva de las **estimaciones, criterios y posibles errores contables** aplicados por la empresa. Estos ajustes son habituales en la práctica profesional y, aunque parten de un ámbito contable, pueden **tener efectos fiscales relevantes**, especialmente en el Impuesto sobre Sociedades.

La **Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021**, en desarrollo de las normas del **Plan General de Contabilidad (NRV 22.^a)**, define claramente los tres supuestos — **cambio de estimación contable, cambio de criterio contable y error contable**— y establece el modo en que deben reflejarse en las cuentas anuales y en la base imponible.

6.1. Cambios de estimación contable

Un **cambio de estimación contable** surge cuando se dispone de **nueva información o experiencia adicional** que permite modificar la valoración de activos, pasivos o gastos que dependían de juicios previos. Ejemplos habituales son la revisión de la vida útil de un inmovilizado, el ajuste de provisiones por litigios o la actualización de deterioros de créditos.

Conforme al **ICAC (Resolución de 10.02.2021, norma tercera)** y al **PGC (NRV 22.^a)**, estos cambios deben aplicarse **de forma prospectiva**, es decir, sin alterar los ejercicios anteriores.

Su efecto se imputa como **ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias** del ejercicio en que se produce, o directamente al patrimonio neto cuando corresponda (por ejemplo, ajustes actuariales de planes de pensiones).

No se consideran cambios de criterio contable, sino ajustes derivados del paso del tiempo y del acceso a nueva información.

Ejemplo

Si en 2025 una sociedad revisa la vida útil de un vehículo de 8 a 10 años, la modificación afectará solo a los ejercicios futuros. No será necesario reformular cuentas ni rectificar declaraciones anteriores.

6.2. Cambios de criterio contable

Los **cambios de criterio contable** son aquellos en los que la empresa **sustituye un principio o método contable por otro diferente**, alterando la forma de reconocer, valorar o presentar un hecho económico (por ejemplo, pasar del método especulativo al administrativo para contabilizar existencias).

En este caso, la aplicación es **retroactiva**: se debe actuar **como si el nuevo criterio se hubiera aplicado siempre**, ajustando las cifras comparativas y las reservas de ejercicios anteriores.

La **Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021 (Norma 4.^a)** obliga, además, a **informar detalladamente en la Memoria** de los efectos de dicho cambio y de su impacto en el patrimonio neto y en los resultados.

Desde el punto de vista fiscal, esta modificación puede exigir **ajustes extracontables** o **declaraciones complementarias** si el nuevo criterio afecta a ejercicios no prescritos.

En los ejercicios prescritos, no puede alterarse la base imponible salvo que el cambio produzca **una menor tributación indebida** para la Administración, en cuyo caso sí deberá regularizarse.

Ejemplo

*Una empresa que hasta 2024 valoraba sus existencias con el método especulativo y en 2025 pasa al método administrativo, siguiendo el criterio contable obligatorio, deberá ajustar las reservas de apertura de 2025, pero no reformular ejercicios prescritos. Según la **DGT (CV1110-20)**, se considera que el resultado contable determinado conforme a las normas del PGC es válido a efectos del Impuesto sobre Sociedades.*

6.3. Errores contables

Los **errores contables** son omisiones o inexactitudes que se producen por descuido, mal cálculo o interpretación incorrecta de los hechos económicos. Ejemplos frecuentes son:

- Registrar un gasto en un ejercicio distinto al de su devengo.
- No practicar una amortización.
- Omitir ingresos o deterioros que debieron reconocerse en ejercicios anteriores.

Conforme al ICAC, los errores **se corrigen retroactivamente**, ajustando las reservas de apertura del ejercicio en que se detectan y, cuando proceda, reformulando los estados financieros comparativos.

Desde la óptica fiscal, la corrección de errores puede requerir **presentar declaración complementaria o rectificativa** del ejercicio afectado. Si el periodo está prescrito, el error se regulariza en el ejercicio actual **solo si no implica menor tributación**, tal como ha establecido el **Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de marzo de 2024** y la **Audiencia Nacional (4 de febrero de 2022)**.

Ejemplo

*Una sociedad que en 2025 descubre que no amortizó un inmovilizado adquirido en 2019 podrá deducir la amortización de los ejercicios no prescritos (2022 a 2025). Si la pérdida derivada de la falta de amortización no genera una menor tributación global, el **Tribunal Supremo** permite su deducción íntegra, incluso por los años prescritos.*

Situación	Aplicación contable	Efecto fiscal	Declaración complementaria
Cambio de estimación contable	Prospectiva (solo ejercicios futuros)	Se imputa al ejercicio actual	No
Cambio de criterio contable	Retroactiva (como si siempre se hubiera aplicado)	Puede requerir ajuste en ejercicios anteriores	Solo si afecta a no prescritos
Error contable	Retroactiva (ajuste de reservas)	Regularización en el ejercicio afectado o actual	Sí, salvo prescripción

Ejemplo

*La sociedad **TecnoSur, S.A.** adquirió en 2018 un equipo informático por **10.000 €** con una vida útil de 8 años (coeficiente fiscal 12,5 % - 25 %). Por un error, nunca registró amortización contable. En 2025 vende el activo por **100 €** y detecta la omisión.*

Cálculo contable y fiscal:

- Valor contable: 10.000 €
- Valor de venta: 100 €
- Pérdida contable: 9.900 €

De esa pérdida, solo será **fiscalmente deducible** la parte correspondiente a los ejercicios **no prescritos** (2022–2025), es decir, **4 años x 12,5 % = 5.000 €**, salvo que, conforme a la doctrina del **Tribunal Supremo (sentencia del 22 de marzo de 2024)**, se demuestre que admitir la deducción completa **no reduce la tributación global** frente a la aplicación estricta del devengo.

En ese caso, podría aceptarse la deducción íntegra de los 9.900 €, siempre que no exista perjuicio para la Hacienda Pública.

7. Operaciones vinculadas

Las **operaciones vinculadas** constituyen uno de los ámbitos más vigilados por la Administración tributaria. Su complejidad reside no tanto en la existencia de la operación —que puede ser completamente legítima— sino en **la valoración económica que se le atribuye**. En un contexto donde la transparencia fiscal y la trazabilidad de las relaciones empresariales son ya norma, **valorar correctamente las operaciones entre partes vinculadas a precio de mercado** no es una opción: es una obligación.

7.1. El principio de libre competencia y la valoración a valor de mercado

El **artículo 18.1 de la LIS** exige que todas las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valoren a **valor de mercado**, entendido como el **precio que habrían pactado partes independientes** en condiciones normales de libre competencia. Cuando el valor convenido por las partes **difiere del valor de mercado**, la Administración puede **practicar un ajuste primario**, corrigiendo el resultado fiscal. Pero además, puede derivarse un **ajuste secundario**, que atribuye naturaleza económica a la diferencia detectada: préstamo, retribución, dividendo o aportación.

Este **ajuste secundario** puede evitarse si, **antes de que se emita la liquidación**, las partes restituyen los importes que originan la divergencia, regularizando así de forma voluntaria su situación.

7.2. ¿Cuándo existe vinculación?

La vinculación se presume en múltiples supuestos, recogidos en el **artículo 18.2 de la LIS**, entre ellos:

- Una sociedad y sus socios o partícipes, cuando su participación sea igual o superior al 25 %.
- Una sociedad y sus **administradores o consejeros**, salvo en lo relativo a la retribución por sus funciones.

- Una sociedad y los **familiares** de socios o administradores hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad.
- Dos sociedades **pertenecientes al mismo grupo**, según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio.
- Una sociedad y **otra participada indirectamente** por al menos el 25 % de su capital o fondos propios.
- Una sociedad residente y sus **establecimientos permanentes** en el extranjero.

En definitiva, la vinculación abarca **todo vínculo económico o personal** que pueda influir en las condiciones pactadas entre las partes.

7.3. La documentación: un requisito no formal, sino sustantivo

El **artículo 18.3 de la LIS** y el **artículo 13 del RIS** obligan a las empresas a mantener a disposición de la Administración la **documentación específica** que acredite que sus operaciones vinculadas se han valorado conforme al principio de libre competencia.

Esta documentación —que no se presenta con la declaración, pero debe estar disponible— tiene una doble finalidad:

1. **Demostrar la razonabilidad de los precios o retribuciones** fijados entre partes vinculadas.
2. **Evitar sanciones** por falta o deficiencia documental (que pueden alcanzar el 15 % de la corrección practicada).

La obligación varía según el tamaño del contribuyente:

Importe neto de la cifra de negocios	Documentación del grupo	Documentación del contribuyente
≥ 45 millones €	Obligatoria	Obligatoria
< 45 millones €	No obligatoria	Sí, salvo operaciones excluidas
Empresa de reducida dimensión (ERD)	No obligatoria	Sí, salvo excepciones

Quedan **exentas de documentación** las operaciones:

- Entre entidades del mismo grupo fiscal.
- En ofertas públicas de venta o adquisición.
- De importe conjunto con una misma persona vinculada ≤ 250.000 €.
- Realizadas entre AIE o UTE del mismo grupo fiscal, salvo las vinculadas a rentas exentas en el extranjero.

7.4. Sociedades profesionales

Las **sociedades profesionales** merecen un tratamiento específico. El artículo 18.6 de la LIS permite aplicar una “**norma de seguridad**” para evitar controversias sobre el valor de mercado de las retribuciones de los socios profesionales. Puede aplicarse si concurren **todas estas condiciones**:

1. **Más del 75 % de los ingresos** de la sociedad proceden de actividades profesionales.
2. La entidad **dispone de medios materiales y humanos suficientes** para su actividad.
3. Las retribuciones de los socios profesionales representan **al menos el 75 % del resultado previo** a su deducción.
4. La cuantía percibida por cada socio se fija **en función de su aportación efectiva, y consta por escrito** (estatutos o pacto interno).
5. La retribución de cada socio **no puede ser inferior a 1,5 veces** el salario medio de los trabajadores con funciones equivalentes o, en su defecto, **cinco veces el IPREM**.

Cumpliendo estas condiciones, la Administración **no puede discutir la valoración** de dichas retribuciones, quedando estas automáticamente **reconocidas como valor de mercado**.

El **Tribunal Supremo (STS de 17 de diciembre de 2019)** advirtió, no obstante, que esta estructura debe responder a **motivos económicos reales**, y no constituir una simple **pantalla fiscal**. Cuando la sociedad no tiene medios propios o los ingresos proceden íntegramente del socio, puede apreciarse **simulación**.

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

En el cierre fiscal y contable conviene pasar un peine fino por todos aquellos gastos que, por su naturaleza, no son deducibles o tienen límites. Muchos ajustes vienen por tres frentes: retribución de fondos propios, gastos legalmente vetados, y gastos financieros con techo.

8.1. Retribución de fondos propios (no deducible)

Por definición, todo lo que **remunera al socio por su condición de tal** no es gasto fiscal. Ojo a estos supuestos típicos:

- **Dividendos en especie** (p. ej., compra de obsequios para socios en la Junta): **no deducible**.
- **Alquiler pagado al socio** por su vivienda o por su vehículo, cuando no se acredita contraprestación real a valor de mercado y responde, en esencia, a su condición de socio: **retribución de fondos propios → no deducible**.
- **Intereses/retornos de acciones sin voto o acciones rescatables**: gasto **no deducible**.
- **Cancelación** de cuentas corrientes con socios **deudores** sin devolución efectiva: el **cargo a reservas** se considera **retribución de fondos propios → no deducible**.

Cuentas en participación

- La renta que paga el **gestor al cuentapartícipe** es, a efectos del gestor, **gasto deducible** (retribución por cesión de capitales a terceros).
- El cuentapartícipe **no** aplica exención por doble imposición sobre ese ingreso.

- No equiparar **cuentas en participación** a **préstamos participativos**: su régimen fiscal **no es el mismo**.

Préstamos participativos

Regla general: la remuneración es **gasto financiero** para la prestataria e **ingreso** para la prestamista.

Regla especial intragrupo doméstico (desde 20-06-2014): si **ambas** son **residentes en España** y pertenecen al **mismo grupo mercantil**:

- La remuneración **se trata como retribución de fondos propios** en la **prestataria** → **no deducible** (ajuste positivo).
- En la **prestamista**, el ingreso tiene **exención por doble imposición** (ajuste negativo), con independencia del porcentaje de participación.

Transfronterizo:

- Si la **prestataria extranjera** **se deduce** la retribución, la **prestamista residente** **no** puede aplicar exención.
- Si para la **prestataria extranjera** **no es deducible**, la **prestamista residente** **sí** puede aplicar exención.
- Si la **prestataria es residente en España** y la **prestamista es no residente del grupo**, la retribución **no es deducible en ningún caso** en la prestataria española.

Nota operativa: los **préstamos participativos intragrupo** (posteriores a 20-06-2014) **no computan** para el **límite del 30 % del beneficio operativo**: son **no deducibles per se** como retribución de fondos propios (no es “deuda” a estos efectos). Si el préstamo participativo lo otorga **una persona física** (no grupo), los intereses **son deducibles** (fuera de la regla anti-deducibilidad intragrupo).

Ejemplo

Grupo Alfa (España) concede a su filial Beta (España) un préstamo participativo en 2025. Remuneración 100.

- **Beta:** +100 gasto contable → **no deducible** (ajuste +100).
- **Alfa:** +100 ingreso contable → **exento** (ajuste -100).

8.2. Impuesto sobre Sociedades y otros tributos

- **Gasto por IS** (español o extranjero): **no deducible**.
- **Excepción:** parte del **impuesto extranjero no deducible** en cuota que **proviene de actividad económica** en el extranjero **puede ser gasto deducible** si el impuesto español teórico sería **inferior** al efectivamente soportado fuera.
- Si el impuesto de origen **contradice el CDI, ni gasto ni deducción**.

8.3. Multas, sanciones, recargos y demora

- **Multas y sanciones** (penales/administrativas), **recargo de período ejecutivo y recargo por extemporánea: no deducibles**.
- Si aseguradora **indemniza** por la sanción a tu favor → ese **ingreso es imponible** (no cabe neutralizarlo con ajuste).
- **Intereses de demora** (liquidación, suspensión, etc.): **gasto deducible** (criterio jurisprudencial consolidado).

8.4. Juego y liberalidades

- **Pérdidas del juego: no deducibles** (no ligadas al objeto social).
- **Premios** contabilizados como ingreso: podrás **deducir el gasto** incurrido solo en la parte correlacionada con ese ingreso.
- **Donativos y liberalidades: no deducibles**. Para distinguir gasto de atención/comercial de liberalidad, analiza **correlación con ingresos, falta de “animus donandi” y trazabilidad contable**.

8.5. Retribución de administradores y directivos

- **Funciones deliberativas** (órgano de administración): exige **previsión estatutaria** (carácter remunerado y sistema).
- **Funciones laborales o de alta dirección: deducibles** si hay **realidad del servicio, contabilización, devengo y soporte** (aunque la pura función de administrador requiera estatutos).
- Jurisprudencia reciente:
 - Aun sin previsión estatutaria estricta, **no todo** gasto retributivo es liberalidad si **acreditas** que retribuye **servicios reales** ligados al negocio (línea TS/AN).
 - Si los estatutos dicen “cargo remunerado”, **no es preciso** acuerdo anual de junta para cada cuantía (TS 27-06-2023), pero el **sistema** debe estar **determinado** con suficiente certeza.

Ejemplo

*Administrador único con contrato de alta dirección y nómina por labores ejecutivas reales, horas fichadas e informes: **deducible**, aunque la parte estricta de “ser administrador” precise cobertura estatutaria.*

8.6. Atenciones a clientes y proveedores (límite 1 %)

- **Deducibles con tope del 1 % del INCN del ejercicio.**
- No confundir con **promoción/marketing** (éstos **no** tienen límite, si son reales y correlacionados).
- **Prueba:** identifica **quién, cuándo, para qué**. Tickets sueltos sin soporte **no** superan inspección.

Ejemplo

*INCN 2025: 5.000.000 €. Tope 1 % = **50.000 €**. Has contabilizado comidas, eventos y transportes a clientes por 62.000 €. Deduce **50.000 €** y ajusta **+12.000 €**.*

8.7. Indemnizaciones por despido/ceses

- No deducible la parte que **exceda de 1.000.000 €** o del **importe estatutario/ET** si es **mayor**, para **laborales, altos directivos y administradores**.
- Se computa el **conjunto de pagos** del grupo y a lo largo de **varios ejercicios**.
- Pagos de **bonus** o **planes de incentivos no derivados** de la extinción **no** están sujetos a ese límite.

8.8. Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento

- No todo incumplimiento invalida gastos. El veto se reserva a **conductas antijurídicas cualificadas** (sobornos, etc.). Evitar interpretaciones expansivas.

8.9. Gastos financieros (límite general)

- **Deducibles hasta el 30 % del beneficio operativo (EBITDA fiscal)**; en todo caso, **mínimo 1.000.000 €** deducible.
- No entran en el cómputo del límite: deterioros de créditos, diferencias de cambio y coberturas **no vinculadas** a endeudamiento, ni cuentas en participación.

- No deducibles los intereses de **deuda intragrupo** destinada a **adquirir participaciones del propio grupo** o a **aportar capital** a entidades del grupo, **salvo** motivos económicos **válidos**.
- Regla especial de adquisiciones con fusión < 4 años: ojo a **exclusión de EBITDA** de la adquirida salvo que el apalancamiento se reduzca del **70 %** al **30 %** en **8 años**.

Incluso si el préstamo financió **dividendos** a socios, los **intereses** pueden ser **deducibles** si cumplen **realidad, devengo, contabilización y correlación** con la actividad onerosa.

Concepto	Deducibilidad	Ajuste fiscal
Retribución de fondos propios (dividendos en especie, acciones rescatables, alquiler “socio” sin mercado)	No deducible	+
Préstamo participativo intragrupo España-España (post 20-06-2014)	En prestataria: no deducible	+ (prestataria) / - (prestamista por exención)
IS contabilizado (ES/EXT)	No deducible	+
Multas, sanciones y recargos	No deducible	+
Intereses de demora	Deducible	—
Atenciones clientes/proveedores	Deducible con límite 1 % INCN	+ si supera
Indemnizaciones > 1.000.000 € (o > ET si mayor)	No deducible el exceso	+
Gastos contrarios al ordenamiento (sobornos, etc.)	No deducible	+
Gastos financieros netos	Límite 30 % EBITDA (mín. 1 M€)	+ si excede
Administradores: funciones ejecutivas reales	Deducible (prueba y soporte)	—

Mini-checklist para el cierre

- **Rastrea** todo pago a **socios/administradores**: separa **servicio real vs retribución de fondos propios**.
- **Clasifica** préstamos participativos: **intragupo doméstico** $\Rightarrow$ no deducible en prestataria.
- **Calcula** el **1 % INCN** para atenciones y ajusta el exceso.
- **Computa** el **30 % EBITDA** y el **mínimo de 1 M€** en gastos financieros.
- **Depura** multas, recargos e IS: fuera base.
- **Documenta** funciones ejecutivas del administrador (contratos, objetivos, evidencias).
- **Motivos económicos válidos** en deudas intragupo destinadas a adquisiciones/aportes: deja rastro.

9. Pérdidas por deterioro 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.

Deberemos hacer un seguimiento de la cartera de clientes y de cuentas a cobrar para determinar si se ha producido un incremento significativo del riesgo de crédito o si podemos encontrar cuentas a cobrar en las que se haya incurrido en pérdidas. Prestar atención con situaciones de posible incumplimiento de cláusulas contractuales.

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

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

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

10. Rentas negativas por transmisión de activos

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

Si los elementos son amortizables, las rentas negativas, antes de que se produzcan las circunstancias anteriores, se irán integrando en lo que reste de vida útil al elemento y al mismo ritmo en que se amortiza. En estos casos la adquirente debe comunicar a la transmitente el número de años en que va a amortizar los activos adquiridos para que ésta pueda imputar correctamente la pérdida.

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

Respecto a la no deducción de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, solo se aplicará cuando el porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por 100, pero no si el precio de adquisición de la participación es superior a 20.000.000€ y no se alcanza el citado porcentaje.

De manera simétrica al régimen transitorio de la exención para las plusvalías procedentes de la transmisión de participaciones con valor de adquisición mayor de 20.000.000€ y porcentaje inferior al 5 por 100, adquiridas en los períodos impositivos iniciados antes de 2021, no se podrán integrar las rentas negativas producidas por su transmisión durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.

11. Amortizaciones

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

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.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024 (modificación introducida por el Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio,)se sustituye la vigente amortización acelerada (consistente, como hemos visto, en aplicar el duplo del coeficiente de amortización lineal máximo según tablas oficialmente aprobadas), por **una amortización libre**, siempre que se trate de inversiones nuevas que entren en funcionamiento en los períodos impositivos iniciados en 2024 y 2025.

En todo caso, la aplicación de la libertad de amortización, en los términos previamente señalados, exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a. Aportación de la documentación técnica preceptiva, según las características de la instalación, en forma de Proyecto o Memoria, prevista en el Real Decreto 842/2002, de 2 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento electrotécnico

para baja tensión, elaborada por el instalador autorizado debidamente registrado en el Registro Integrado Industrial, regulado en el título IV de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria, y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

- b. Obtención del certificado de instalación eléctrica diligenciado por la Comunidad Autónoma competente.

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. Tienen por objeto el reconocimiento contable de pasivos no financieros de carácter no corriente que surgen de obligaciones expresas o tácitas, claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

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

La foto a 31 de diciembre no es solo ver qué ha caído de valor, sino también qué se ha recuperado. Y cuando un activo recupera valor, la contabilidad exige reconocerlo; Hacienda, casi siempre, también. Pero —y aquí está la parte delicada— no siempre puede meterse en base imponible todo el ingreso contable, porque quizás el deterioro que se contabilizó en su día no fue totalmente deducible. Así que la regla madre es sencilla: si el deterioro no fue 100 % gasto fiscal, la reversión tampoco será 100 % ingreso fiscal.

Además, para 2025 hay que tener muy presente la reintroducción legal (Ley 7/2024) de la obligación de ir revirtiendo deterioros antiguos de participaciones deducidos antes de 2013, pese a que el TC 11/2024 los había dejado en el aire. Ahora vuelve la obligación, pero “bien hecha”.

- Contabilidad: si el activo recupera valor → se registra un ingreso por reversión del deterioro hasta el límite de lo que se deterioró en su día.
- Fiscalidad: ese ingreso en principio es ingreso fiscal.
- Si cuando se deterioró el activo tuvimos que hacer ajustes positivos porque el deterioro no era fiscalmente deducible, ahora no hay que tributar por la parte que ya no se dedujo entonces.

Es decir: fiscalmente solo revierte lo que fiscalmente se dedujo.

¿Qué pasa según el tipo de activo?

Aquí es donde siempre hay lío. No todas las reversiones se tratan igual. Lo ordenamos por bloques:

a) Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

- Ingreso contable: 
- Ingreso fiscal: 

- Límite: ninguno.

Si deterioraste una nave o una máquina y ahora recupera valor, todo el ingreso va a base imponible.

b) Inmovilizado intangible con vida útil no fiable (el típico “vida útil indefinida”)

- Ingreso contable: 
- Ingreso fiscal: , pero solo hasta el valor fiscal del activo que veníamos trayendo tras los ajustes negativos del 5 % / 1 % de los años en que no se podía amortizar.
Aquí hay que mirar el “valor fiscal” que te quedó después de esos ajustes extra-contables.

c) Valores representativos de deuda

- Ingreso contable: 
- Ingreso fiscal:  hasta donde hubo gasto fiscal.
¿Por qué? Porque muchas veces el deterioro solo fue deducible hasta la pérdida global de la cartera, no exactamente por el título concreto. Por tanto, puede haber un trozo de ingreso contable que no tribute.

d) Participaciones cotizadas (acciones cotizadas)

- Ingreso contable:  (normalmente se revierte en patrimonio neto si están a VR con cambios en PN).
- Ingreso fiscal: 
Solo tiene sentido si se trataba de un activo financiero a valor razonable con cambios en patrimonio neto y en su día te dedujiste el deterioro (casos más de nicho). Entonces la reversión sí hay que pasarla por fiscal.

e) Participaciones no cotizadas (el punto caliente)

Aquí llega lo bueno.

- Hasta 2012 era muy frecuente deteriorar participaciones de filiales no cotizadas y deducir ese deterioro.
- Luego vino la reforma y en 2016 se dijo: “lo que te dedujiste antes lo vas a ir metiendo en base, como mínimo, 1/5 cada año”.

- Después, el Real Decreto-ley 3/2016 endureció esto.
- El Tribunal Constitucional 11/2024 dijo: ojo, algunas de esas reversiones forzosas no estaban bien hechas.
- Y ahora la Ley 7/2024 vuelve a poner la obligación... pero esta vez sí con cobertura legal clara.

Conclusión práctica para 2025:

- Si tienes deterioros de participaciones no cotizadas que fueron fiscalmente deducibles en ejercicios iniciados antes del 1-1-2013, tienes que empezar a revertirlos obligatoriamente en los ejercicios que empiecen a partir del 1-1-2024 y que no hayan concluido el 22-12-2024 (fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2024).
- Es decir: en 2025 sigues revirtiendo.
- Y, como mínimo, lo harás por partes iguales (1/5, 1/4... según remanente) aunque contablemente no hayas recuperado valor. Este es el matiz importante: la obligación fiscal de revertir no siempre coincide con la contabilidad.

¿Por qué Hacienda insiste tanto en esto?

Porque durante años se “bajó” base imponible con deterioros de participaciones que, en realidad, no respondían a una pérdida económica real y la AEAT no quiere que esos deterioros se queden para siempre en el limbo. Por eso la Ley 7/2024 “recoloca” la obligación de ir incorporándolos, subsanando lo que el TC había anulado, pero sin tocar los efectos ya firmes.

Ejemplo

- *La sociedad Holding Ibérica, S.L. deterioró en 2012 su participación en Servicios Delta, S.L. por 200.000 €.*
- *Ese deterioro fue fiscalmente deducible en su día.*
- *A 1 de enero de 2024 todavía quedaban 100.000 € de ese deterioro sin revertir fiscalmente.*
- *Ejercicio 2025: ejercicio normal a 31 de diciembre.*

Con la **Ley 7/2024**, la sociedad está obligada a **integrar en la base imponible** la parte que corresponda de ese deterioro pendiente.

Si la norma te obliga a hacerlo **por partes iguales en 5 ejercicios**, en 2025 tendrás que integrar **20.000 €** ($100.000 / 5$).

- **Contabilidad 2025:** puede que **no** haya reversión contable (porque la participada no ha mejorado valor o no ha repartido dividendos).
- **Fiscalidad 2025:** **sí** hay ingreso fiscal obligatorio de **20.000 €** → **ajuste extracontable positivo**.

Este es el típico caso de **reversión fiscal obligatoria sin reversión contable**.

¿Qué tenemos que revisar en el cierre 2025?

1. **Listado de deterioros contables** de años anteriores (inmovilizado, inversiones inmobiliarias, financieros...).
2. **Para cada deterioro**, comprobar:
 - ¿Fue gasto contable y fiscal?
 - ¿Fue gasto contable pero **no** fiscal (o solo en parte)?
3. Si 2025 tiene reversión contable, ver si **hay que limitar el ingreso fiscal**.
4. Si hay deterioros antiguos de participaciones no cotizadas deducidos antes de 2013, aplicar **reversión fiscal obligatoria** por la Ley 7/2024, **aunque contablemente no haya nada**.
5. Documentar en **Memoria** los cambios, sobre todo si hay **reversión fiscal sin asiento** (porque lo haces por ajuste).
 - **No todo ingreso por reversión es fiscal** → hay que “recordar” el tratamiento fiscal original del deterioro.
 - **No todo se puede dejar sin revertir** porque el TC lo anuló: la Ley 7/2024 lo ha vuelto a poner en marcha.
 - **La Administración mirará 2012 y anteriores** en participaciones no cotizadas que se deterioraron “a lo alegre”.
 - Hay que **coordinar contabilidad-fiscalidad**: si el contable te trae un ingreso por reversión de valores de deuda por 50.000 €, pero en su día solo se admitió 30.000 € de deterioro, **solo tributas 30.000 €**.

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

La reserva de capitalización era, hasta ahora, uno de los incentivos más “limpios” del Impuesto sobre Sociedades: aumentabas fondos propios, no repartías todo, dotabas una reserva indisponible y, a cambio, reducías base. Sin pedirte ni inversiones ni localización ni nada.

Con la modificación del artículo 25 LIS por la Ley 7/2024, aplicable a los ejercicios iniciados desde 01-01-2025, Hacienda mantiene la lógica del incentivo pero lo hace más generoso y, al mismo tiempo, lo conecta con el empleo. Es decir: si creces y contratas (o amplías plantilla), puedes deducir más.

16.1. ¿Qué cambia en 2025?

Hasta 2024 (con la mejora al 15 %):

- Reducción general: 15 % del incremento de fondos propios.
- Límite general: 10 % de la base imponible previa.
- Mantenimiento de fondos + reserva indisponible: 5 años (rebajado a 3 desde 2024).

Desde 2025:

1. La reducción base sube al 20 % del incremento de fondos propios (para quienes tributen al tipo general o al 29.6 LIS).
2. Se introduce un “plus” por empleo: si la plantilla media sube, la reducción puede ser del 23 %, del 26,5 % o incluso del 30 %.
3. Se mantiene la obligación de mantener el incremento de fondos propios 3 años y de dotar reserva indisponible 3 años.
4. El límite de la reducción también se toca:

- Con carácter general: 20 % de la base imponible positiva previa.
- Para entidades con INCN < 1 millón de euros: 25 %.

16.2. El nuevo escalado por empleo

La novedad más destacada es esta: no todas las empresas van a poder reducir lo mismo. La norma premia a las que, además de capitalizarse, aumentan plantilla.

- Incremento de plantilla media $\geq 2\%$ y $< 5\%$ → reducción **23 %** del incremento de fondos propios.
- Incremento de plantilla media $\geq 5\%$ y $< 10\%$ → reducción **26,5 %**.
- Incremento de plantilla media $\geq 10\%$ → reducción **30 %**.

Y muy importante: ese incremento de plantilla hay que mantenerlo 3 años desde el cierre del periodo en que aplicas la reserva. No vale contratar en diciembre para aplicarla en julio y despedir en septiembre.

16.3. Límite de la reducción

Aquí también hay cambio. Hasta ahora estábamos acostumbrados al tope del 10 % de la base imponible previa. Desde 2025:

- **Regla general:** la reducción por reserva de capitalización no puede superar el 20 % de la base imponible positiva previa (antes de la propia reserva, antes de la integración del 11.12 LIS y antes de la compensación de BIN).
- **Pequeñas (INCN < 1 M€):** el tope sube al 25 %.

16.4. Requisitos que no cambian

Aunque la Ley 7/2024 mejora el porcentaje, no toca la esencia del incentivo. Siguen vigentes:

1. Debe haber incremento de fondos propios entre el inicio y el final del ejercicio sin contar el resultado del ejercicio.
2. Hay que dotar una reserva indisponible por el importe de la reducción.
3. Hay que mantener ese incremento 3 años. Si no, hay que ingresar lo ahorrado + intereses.

4. Es opcional: si no la aplicas en plazo → pierdes el derecho. No hay “rectificativa para meter reserva” más tarde.
5. Las partidas que NO cuentan como incremento de fondos propios siguen sin contar:
 - Aportaciones de socios (dinero o especie).
 - Ampliaciones por compensación de créditos.
 - Incrementos por reestructuración (fusiones, canjes...)
 - Reservas legales/obligatorias.
 - Reservas de nivelación, RIC, reservas de Baleares.
 - Variaciones por DTA/BIN/ tipos de gravamen.

Sí cuenta, como venía diciendo la DGT, la propia reserva de capitalización. Es decir: no todo lo que sube en patrimonio neto sirve para la reserva.

Ejemplo

- *Sociedad que tributa al tipo general.*
- *Ejercicio: 1-1-2025 / 31-12-2025.*
- *INCN 2025: 850.000 € → menor de 1.000.000 € → puede llegar al 25 % de límite.*
- *Base imponible previa a reserva, integración art. 11.12 y compensación BIN: 200.000 €.*
- *Fondos propios 1-1-2025 (sin resultado 2024): 500.000 €.*
- *Fondos propios 31-12-2025 (sin resultado 2025): 560.000 €.*

→ *Incremento de fondos propios = 60.000 €.*

Plantilla media 2024: 10 trabajadores.

Plantilla media 2025: 10,6 trabajadores (contratación estable de 1 persona a mitad de año).

→ *Incremento = 6 % → tramo entre 5 % y 10 % → te corresponde el 26,5 %.*

Cálculo de la reducción

- Base del incentivo: 60.000 €
- Porcentaje aplicable (por empleo): 26,5 %
- Reducción teórica = $60.000 \times 26,5 \% = 15.900 \text{ €}$

Comprobación del límite

- Límite general de la empresa (INCEN < 1 M€): $25 \% \text{ de } 200.000 = 50.000 \text{ €}$

- Como 15.900 € < 50.000 €, puede aplicar toda la reducción en 2025.

Asientos / requisitos

- Dotará en 2025 una reserva indisponible de 15.900 €.
- Deberá mantener los fondos propios incrementados (los 60.000 €) y la plantilla durante 3 años (2026, 2027 y 2028).
- Si en 2027 baja plantilla por debajo del nivel exigido → deberá reintegrar la reducción con intereses de demora en la declaración de 2027.

Imaginemos que es la misma empresa, mismos datos, pero no aumenta plantilla en 2025.

- Incremento de FP: 60.000 €
- Porcentaje general (sin empleo): 20 %
- Reducción = $60.000 \times 20 \% = 12.000 \text{ €}$

Límite: sigue pudiendo hasta 50.000 €, así que aplica 12.000 €.

17. Reserva de nivelación

La reserva de nivelación es el incentivo “más de oficio” que tiene el régimen de empresas de reducida dimensión (ERD): no exige invertir, no exige contratar, no exige Canarias... pero sí exige orden. Su lógica es muy simple: te dejo bajar hoy la base imponible hasta un 10 %, pero me lo devolverás si en los 5 años siguientes no tienes bases negativas. Es, en realidad, una especie de compensación de pérdidas hacia atrás diseñada para pymes.

17.1. Quién puede aplicarla

Solo pueden usarla las entidades que sean ERD en el período (las del Título VII, Capítulo XI, LIS) y que tributen al tipo general del 25 %.

Por eso las entidades de nueva creación, mientras estén en el tipo reducido del 15 %, no pueden aplicarla. La DGT (V3495-19) ya lo dijo claro: primero agotas los dos ejercicios al 15 %, y luego, si sigues siendo ERD y pasas al 25 %, ya puedes nivelar.

17.2. ¿En qué consiste?

Se reduce la base imponible del ejercicio hasta el 10 % de su importe.

Límite absoluto: 1.000.000 € al año.

Si el período es inferior al año, el millón se prorratea por días.

Pero ojo: no se aplica sobre la base bruta, sino después de:

- Hacer los ajustes extracontables.
- Compensar BIN.
- Aplicar la reserva de capitalización (si la aplicas).

Es decir: primero capitalización y luego nivelación. Y las mismas cantidades no pueden servir para las dos.

17.3. ¿Qué pasa después?

La reserva de nivelación funciona así:

Hoy (2025) → reduces base imponible (pagas menos IS).

Durante los 5 ejercicios siguientes (2026-2030) → si tienes bases imponibles negativas, estarás obligado a compensarlas con la reserva de nivelación que dotaste.

Si pasan los 5 años y no has tenido bases negativas suficientes → lo que quede pendiente se añade a la base imponible del quinto año.

Es decir: no es un regalo, es un adelanto de deducción. La ventaja es de tesorería y de planificación.

17.4. Reserva indisponible

Por el importe que hayas reducido la base, debes dotar una reserva indisponible.

Se dota con cargo a los beneficios de 2025.

Si no hay beneficio suficiente, se dota en cuanto lo haya en ejercicios siguientes.

Es indisponible hasta que “vuelve” la reserva (porque hubo base negativa que la absorbió, o porque llegó el quinto año y hubo que integrarla).

Solo puedes tocarla en los supuestos clásicos: separación de socio, reestructuración, o que lo diga una ley.

17.5. ¿Por qué es interesante para 2025?

Porque muchas pymes prevén un 2026-2027 más flojo (por sector, por subida de costes o por inversión prevista) y la reserva de nivelación permite bajar la cuota de 2025 y luego absorber pérdidas futuras con algo que ya bajó impuestos.

Dicho de otro modo: si sospechas que en los próximos 5 años vas a tener algún año malo, la reserva de nivelación tiene todo el sentido.

Ejemplo

Datos

- Sociedad ERD.
- Tipo: 25 %.
- Base imponible 2025 después de ajustes, después de compensar BIN y después de aplicar reserva de capitalización: 420.000 €.
- La entidad quiere aplicar reserva de nivelación.

Cálculo

- 10% de 420.000 € = 42.000 €
- Límite anual: 1.000.000 € → no aplica porque estamos muy por debajo.
- Base imponible final 2025 = 420.000 – 42.000 = 378.000 €
- Ahorro inmediato (25 % sobre 42.000) = 10.500 € de menos de IS en 2025.

Contabilidad/fondos propios

- Debe dotar en 2025 una reserva de nivelación por 42.000 €.
- Si el resultado no da, la dotará en 2026 con los primeros beneficios.

¿Qué ocurre después?

- Año 2027: la sociedad tiene una base imponible negativa de 30.000 €.
 - Esa BIN no se compensa con BIN “normales”, sino con la reserva de nivelación que tenía pendiente.
 - De los 42.000 €, absorbe 30.000 → quedan 12.000 € de reserva de nivelación pendientes.
- Año 2030 (quinto posterior): si aún quedan esos 12.000 € sin absorber por BIN → se añaden a la base imponible de 2030.

Resultado: en 2025 pagaste menos; en 2027 compensaste la pérdida con algo ya descontado; y solo si no tuviste pérdidas suficientes lo devuelves al quinto año.

¿Qué pasa si incumplo?

La LIS es muy clara y tú lo has puesto: si no cumples (no dotas la reserva, dispones de ella, no eres ERD, aplicas tipo distinto...), tienes que integrar lo dejado de ingresar en el año del incumplimiento + 5 % + intereses de demora.

Es más duro que la reserva de capitalización porque aquí la norma presume que te has beneficiado de un desplazamiento temporal del impuesto.

A tener en cuenta...

- No es una opción tributaria en sentido estricto → el TEAR Illes Balears (01-10-2024) dijo que la presentación extemporánea no mata por sí sola la reserva de nivelación. Es un derecho del contribuyente si se cumplen requisitos.
- No puedes usar el mismo dinero para capitalización y nivelación. Son incentivos distintos.
- Si al quinto año la devuelves, no puedes volver a aplicar otra reserva “por ese mismo importe” solo porque ha vuelto.
- Si obtienes una base negativa en cualquiera de los 5 años, estás obligado a aplicarla contra la reserva; no es opcional.
- Si no había beneficios para dotar la reserva, puedes hacerlo en el primer ejercicio con beneficios (esto es muy útil para pymes con resultado contable finito).
- Las ERD con tipo 25 % pueden aplicarla aunque hayan aplicado ya capitalización (respetando el orden: primero capitalización, luego nivelación).
- No se puede aplicar si tributas al 15 % (nueva entidad) o a otro tipo inferior.

DIFERENCIA CLAVE CON LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

Aspecto	Reserva de capitalización	Reserva de nivelación
Quién puede aplicarla	Casi todas (tipo general, incluso patrimoniales)	Solo ERD y tipo 25 %
Base de la reducción	Incremento de fondos propios	Base imponible ya depurada
% reducción	20 % (o 23-30 % con empleo desde 2025)	10 %
Límite	20 % / 25 % BI según INCN	1.000.000 €/año

Aspecto	Reserva de capitalización	Reserva de nivelación
Plazo de mantenimiento	3 años	5 años “de seguimiento”
Filosofía	Premia capitalizar	Suaviza futuros años malos

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

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

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

Si la empresa realiza actividades sujetas y exentas al impuesto, deberá aplicar la regla de prorata 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 (Artículo 29 LIS, en su redacción modificada por Ley 7/2024, de 20 de diciembre).

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

El esquema es el siguiente:

Resultado contable +/- correcciones al resultado contable = Base imponible

Base imponible - reducciones a la base- bases imponibles negativas de ejercicios anteriores = Base imponible del ejercicio

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

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

Si el resultado fuera a devolver, haríamos:

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

19. Principales diferencias entre el resultado contable y la base imponible (diferencias permanentes o temporarias)

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

Ajustes positivos

- Gastos que representen una retribución de fondos propios, tales como los gastos por adquisiciones de regalos para los accionistas.
- Los intereses derivados de contratos de préstamos participativos otorgados a partir del 20 de junio de 2014, por entidades del grupo, ya sean residentes o no.
- Los dividendos procedentes de acciones sin voto o de acciones rescatables.
- Gastos contables derivados de multas, 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, y solo por la diferencia entre el Impuesto pagado en el extranjero y el que hubiera pagado en España si fuera inferior.
- Gasto por el importe satisfecho por el prestamista correspondiente a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y
- Actos Jurídicos Documentados en la constitución de préstamos hipotecarios.

- Gasto contabilizado del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.
- Gasto contabilizado del Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras
- Las pérdidas del juego.
- Gastos por liberalidades.
- Donativos y donaciones.
- Gastos por atenciones a clientes y proveedores que excedan del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.
- Gastos por servicios prestados en Jurisdicciones no cooperativas, salvo prueba en contrario.
- Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- Deterioros contables, a excepción de los correspondientes a existencias e insolencias de deudores, ya que estos últimos sí serán deducibles cuando se cumplan determinados requisitos.
- Gastos derivados del exceso pagado con motivo de la extinción de una relación laboral o mercantil (que exceda de 1.000.000€ o del importe exento si es superior a esa cifra).
- Provisión por devoluciones de ventas.
- Provisión por contratos onerosos.
- Provisión por planes internos de pensiones a los trabajadores.
- Excesos de amortizaciones o provisiones.
- Imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo, respectivamente, si no lo permite la norma fiscal.
- Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no.
- Amortizaciones contables de activos totalmente amortizados fiscalmente por haberles aplicado una libertad de amortización o una amortización acelerada.
- Integración de rentas, en el ejercicio 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 integración de reserva de nivelación por el saldo pendiente después de que transcurran 5 años desde su constitución o, antes, por su adición a la base imponible para absorber bases negativas.
- Gastos imputables exclusivamente a actividades exentas y los imputables solo en parte a las actividades no exentas, en el régimen especial de entidades parcialmente exentas.
- Abonos a reservas por errores o cambios de criterio contable que constituyan ingresos fiscales.

Ajustes negativos

- Libertad de amortización.
- Reversión de la parte correspondiente del 30 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, por ejemplo, en operaciones de reestructuración, reducción de capital o devolución de la prima de emisión.
- Reversión de pérdidas no deducidas en la transmisión de elementos a empresas del grupo.
- Reversión de deterioros contables no deducidos fiscalmente.
- Deducción de gastos financieros que vieron limitada su deducción en ejercicios anteriores.
- Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- Rentas generadas en operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión, por la parte no cobrada, cuando se aplica la regla especial de imputación.
- El 50 por 100 de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.
- Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes.
- Reducción por los ingresos obtenidos de determinados activos intangibles (Patent Box).

- Las reducciones por las reservas de capitalización o de nivelación.
- Las rentas por quitas y esperas que no se imputen fiscalmente en el ejercicio en el que se tomó el acuerdo.
- Los gastos de ampliación de capital que se contabilizan con cargo a reservas y son deducibles.
- Los cargos a reservas por errores o cambios de criterio contable que constituyan gastos deducibles fiscalmente

Estado de cambios en el patrimonio neto (III): estado total de cambios en el patrimonio neto (*) (cont.)

	Resultado del ejercicio (N, A, P)	(Dividendo a cuenta) (N, A, P)	Otros instrumentos de patrimonio neto (N, A)	Ajustes por cambios de valor (N, A)	Ajustes en patrimonio neto (P)	Subvenciones, donaciones y legados recibidos (N, A, P)	Total (N, A, P)
SALDO, FINAL DEL EJERCICIO ANTERIOR (N, A, P)	00387	00388	00389	00390	00391	00392	00393
Ajustes por cambio de criterio de ejercicios anteriores (N, A, P)	00401	00402	00403	00404	00405	00406	00407
Ajustes por errores de ejercicios anteriores (N, A, P),	00415	00416	00417	00418	00419	00420	00421
SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO (N, A, P),	00429	00430	00431	00432	00433	00434	00435
Total ingresos y gastos reconocidos (N, A),	00443	00444	00445	00446		00448	00449
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (P)	00457	00458			00461	00462	00463
Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto (P)	00471	00472			00475	00476	00477
Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios (P),	00485	00486			00489	00490	00491
Otros ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto (P)	00499	00502			00503	00504	00505
Operaciones con socios o propietarios (N, A, P)	00513	00514	00515	00516	00517	00518	00519
Aumentos de capital (N, A, P)	00527	00528	00529	00530	00531	00532	00533
(1) Reducciones de capital (N, A, P)	00541	00542	00543	00544	00545	00546	00547
Conversiones de préstamos convertibles en patrimonio neto (aumento de capital y reducción de pasivos financieros deudas) (N)	00555	00556	00557	00558		00560	00561
(2) Distribución de dividendos (N)	00569	00570	00571	00572		00574	00575
Operaciones con acciones o participaciones propias (netas) (N)	00583	00584	00585	00586		00588	00589
Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios (N)	00597	00598	00599	00600		00602	00603
Otras operaciones con socios o propietarios (N, A, P) ...	00611	00612	00613	00614	00615	00616	00617
Otras variaciones del patrimonio neto (N, A, P)	00625	00626	00627	00628	00629	00630	00631
Movimiento de la reserva de revalorización (N, A, P)	00722	00723	00724	00725	00726	00727	00728
Otras variaciones (N, A, P),	00736	00737	00738	00739	00740	00741	00742
SALDO, FINAL DEL EJERCICIO (N, A, P)	00639	00640	00641	00642	00643	00644	00645

(*) El estado de cambios en el patrimonio neto será de cumplimentación voluntaria si se utiliza el modelo abreviado o PYMES del PGC.
(N) Modelo normal de depósito de cuentas en el Registro Mercantil; (A) Modelo abreviado de depósito de cuentas en el Registro Mercantil; (P) Modelo PYMES de depósito de cuentas en el Registro Mercantil

Modelo
200

NIF

Apellidos y nombre o razón social

2024

Página 12

Liquidación (I)

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias 00500

Correcciones por Impuesto sobre Sociedades..... 00301

Correcciones por Impuesto Complementario 00004

Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes de Impuesto sobre Sociedades e Impuesto Complementario 00501

Correcciones al resultado contable al considerar los requisitos o calificaciones contables referidos al grupo fiscal (art. 62.1a) LIS) (i.e., operaciones con acciones propias a nivel de grupo fiscal, coberturas, etc.) 01230

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluidas las correcciones por IS y por Impuesto Complementario)

	Aumentos	Disminuciones
Corrección por Gravamen temporal energético (Art. 1 Ley 38/2022)	00093	
Corrección por Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito (Art. 2 Ley 38/2022)	02971	
Cambio de criterios contables (art. 11.3.2º LIS)	00355	00356
Operaciones a plazos (art. 11.4 LIS)	00357	00358
Reversión del deterioro del valor de los elementos patrimoniales (art. 11.6 LIS)	00359	00360
Rentas negativas (art. 11.9 y 11.10 LIS)	00225	00226
Ajustes por rentas derivadas de operaciones con quita o espera (art. 11.13 LIS)	01514	00272
Otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos (art. 11 LIS)	00361	00362
Diferencias entre amortización contable y fiscal (art. 12.1 LIS)	00303	00304
Deducción del 30% importe gastos de amortización contable (excluidas empresas reducida dimensión) (art. 7 Ley 16/2012)		00505
Amortización del inmovilizado intangible y fondo de comercio (art. 12.2 LIS) y amortización de la DT 13ª.1 LIS	01005	01006
Amortización de inmovilizado afecto a actividades de investigación y desarrollo (art. 12.3 b) LIS)	00305	00306
Libertad de amortización de gastos de investigación y desarrollo (art. 12.3 c) LIS)	00307	00308
Libertad de amortización inmovilizado material nuevo (art. 12.3 e) LIS)	01003	01004
Otros supuestos de libertad de amortización (art. 12.3 a) y d), DA 16ª y 17ª LIS)	00309	00310
Amortización acelerada de determinados vehículos y de nuevas infraestructuras de recarga (DA 18ª LIS RDL 5/2023)	00775	00776
Libertad de amortización de determinados vehículos y de nuevas infraestructuras de recarga (DA 18ª LIS RDL 4/2024)	00005	00006
Libertad de amortización con mantenimiento de empleo (RDL 6/2010 y DT 13ª.2 LIS)	00514	00509
Libertad de amortización sin mantenimiento de empleo (RDL 13/2010 y DT 13ª.2 LIS)	00516	00551
Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS no afectada por el art. 11.12 ni por DT 33ª.1 LIS	00321	00322
Pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS) a los que se refiere el art. 11.12 y DT 33ª.1 LIS	00415	00211
Pérdidas por deterioro de IM, inversiones inmobiliarias e II, incluido el fondo de comercio (art. 13.2 a) y DT 15 LIS)	00331	00332
Ajustes por pérdidas por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (art. 13.2 b) LIS)	00325	00326
Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda (art. 13.2 c) LIS y DT 15ª LIS)	00327	00328
Ajustes por deterioro de valores representativos de participaciones en el capital o fondos propios (DT 16ª.1 y 2 LIS) ...	02919	02920
Ajustes por deterioro de valores representativos de participaciones en el capital o fondos propios (DT 16ª.3 LIS)	00524	00525
Aplicación del límite del art. 11.12 LIS a las pérdidas por deterioro del art. 13.1 LIS y provisiones y gastos (art. 14.1 y 14.2 LIS)	00416	00543
Gastos y provisiones por pensiones no afectados por el art. 11.12 LIS (art. 14.1, 14.6 y 14.8 LIS)	00335	00336
Otras provisiones no deducibles fiscalmente (art. 14 LIS) no afectadas por el art. 11.12 LIS	00337	00338
Subvenciones públicas incluidas en el resultado del ejercicio, no integrables en la base imponible (art. 14.8 LIS)		00368
Gastos no deducibles por considerarse retribución de fondos propios (art. 15 a) LIS)	01002	
Multas, sanciones y otros (art. 15 c) LIS)	01815	
Pérdidas del juego (art. 15 d) LIS)	00343	
Gastos por donativos y liberalidades (art. 15 e) LIS)	00339	
Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (art. 15 f) LIS)	01816	
Operaciones realizadas con jurisdicciones no cooperativas (art. 15 g) LIS)	00341	00342
Gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo (art. 15 h) LIS)	00508	
Gastos derivados de la extinción de la relación laboral o mercantil (art. 15 i) LIS)	01817	
Asimetrías híbridas (art. 15 bis LIS, excepto art. 15 bis.12 LIS)	02469	02470
Entidad en régimen de atribución de rentas: asimetrías híbridas (art. 15 bis.12 LIS)	00333	00334
Pérdidas por deterioro de valores repr. de partic. en el capital o fondos propios (art. 15 k) LIS)	01807	01811
Disminución de valor originada por criterio de valor razonable (art. 15 l) LIS)	01808	01812
Deuda tributaria de actos jurídicos documentados (ITP y AJD) (art. 15 m) LIS)	01813	01814
Gastos que sean objeto de la deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias (art. 15 n) LIS)	02311	
Ajustes por la limitación en la deducibilidad de gastos financieros (art. 16 LIS)	00363	00364
Revalorizaciones contables (art. 17.1 LIS)	00345	00346
Operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos (art. 17.2 LIS)	01818	01819
Socio SICAV: Reducciones de capital y distribución de la prima de emisión (art. 17.6 LIS)	00371	
Transmisiones lucrativas y societarias: aplicación del valor de mercado (art. 17.4 LIS)	00347	00348
Operaciones vinculadas: aplicación del valor de mercado (art. 18 LIS)	01011	01012
Cambio de residencia a Estados miembros de la Unión Europea o EEE (art. 19.1 LIS)	01572	01573

Modelo
200

NIF

Apellidos y nombre o razón social

2024

Página 13

Liquidación (II)

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluidas las correcciones por IS y por Impuesto Complementario) (continuación)

	Aumentos (cont.)	Disminuciones (cont.)
Operaciones del art. 19 LIS distintas del cambio de residencia a Estados miembros de la Unión Europea o EEE	01574	01575
Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal (art. 20 LIS)	01015	01016
Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes (art. 21.1, 21.10 y DT 40ª LIS)		00370
Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes (art. 21.1, 21.10 y DT 40ª LIS)		02181
Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes (art. 21.11 LIS)		01764
Exención sobre dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes (art. 21.11 LIS)		01765
Exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores entidades residentes (art. 21.3, 21.10 y DT 40ª LIS)	02182	02183
Exención sobre la renta obtenida en la transmisión de valores entidades no residentes (art. 21.3, 21.10 y DT 40ª LIS)	02184	02185
Exención sobre la renta obtenida en los supuestos del art. 21.3, 21.10 y DT 40ª LIS distintos a transmisiones de valores entidades residentes	02186	02187
Exención sobre la renta obtenida en los supuestos del art. 21.3, 21.10 y DT 40ª LIS distintos a transmisiones de valores entidades no residentes	02188	02189
Exención de rentas en el extranjero (art. 22 LIS)	00256	00278
Reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 LIS)	01822	00372
Obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias (art. 24 LIS)	00373	00374
Impuesto extranjero soportado por el contribuyente, no deducible por afectar a rentas con deducción por doble imposición (art. 31.2 LIS)	00340	01589
Impuesto extranjero sobre los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos objeto de deducción por doble imposición internacional (art. 32.1 LIS)	00351	
Agrupación de interés económico (Cap. II del Tit. VII LIS)	00375	00376
Unión temporal de empresas, ajustes del art. 45.1 LIS	01320	01321
Unión temporal de empresas, ajustes por rentas exentas de UTE que opera en el extranjero (art. 45.2 LIS)	00184	00544
Unión temporal de empresas, ajustes por rentas exentas por participar en el extranjero en fórmulas de colaboración análogas a las UTE (art. 45.2 LIS)	01022	01023
Unión temporal de empresas, ajustes por criterios de imputación temporal (art. 46.2 LIS)	01018	01019
Bases impositivas negativas generadas dentro del grupo fiscal por la ent. transmitida y que hayan sido compensadas (art. 62.2 LIS)	01275	01276
Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional (capítulo IV del título VII LIS)	00377	00378
Valoración de bienes y derechos. Régimen especial operaciones reestructuración (capítulo VII del título VII LIS)	00379	00380
Minería e hidrocarburos: factor agotamiento (arts. 91 y 95 LIS)	00381	00382
Hidrocarburos: Amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación (art. 99 LIS)	00383	00384
Transparencia fiscal internacional (art. 100 LIS)	00387	00388
Empresas de reducida dimensión: libertad de amortización (art. 102 LIS)	00311	00312
Empresas de reducida dimensión: amortización acelerada (art. 103 LIS y DT 28ª LIS)	00313	00314
Empresas de reducida dimensión: pérdidas por deterioro créditos insolvencias (art. 104 LIS)	00323	00324
Arrendamiento financiero: régimen especial (art. 106 LIS)	00317	00318
Régimen fiscal entidades de tenencia de valores extranjeros (capítulo XIII del título VII LIS)	00385	00386
Régimen de entidades parcialmente exentas (capítulo XIV del título VII LIS)	00389	00390
Montes vecinales en mano común (capítulo XV del título VII LIS)		00396
Régimen de entidades navieras en función del tonelaje (capítulo XVI del título VII LIS)	00397	00398
Aportaciones y colaboración a favor de entidades sin fines lucrativos	00250	00251
Régimen fiscal entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002)	00391	00392
Cooperativas: Fondo de reserva obligatorio (Ley 20/1990)		00400
Reserva para inversiones en Canarias (Ley 19/1994)	00403	00404
Reserva para inversiones en Illes Balears (DA 70ª Ley 31/2022)	00778	00813
Exención transmisión bienes inmuebles (DA 6ª LIS)	00518	00519
Rentas procedentes de transmisión de inmovilizado obtenidas por las Autoridades Portuarias (DA 68ª Ley 6/2018)		01824
XXXVII Copa América Barcelona (Ley 31/2022)	01905	01906
Operaciones a plazos (DT 1ª LIS)	00510	00512
Adquisición de participaciones en entidades no residentes (DT 14ª LIS) (Para participaciones adquiridas hasta el 21/12/07).....	00329	00330
Reinversión de beneficios extraordinarios (DT 24ª LIS)	00365	01026
Socio SICAV: Rentas derivadas de liquidaciones de SICAV (DT 41.2 LIS)		01014
Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español (art. 38 TRLIRNR)	00409	00410
Correcciones específicas de entidades sometidas a la normativa foral	00411	00412
Eliminaciones pendientes de incorporar de sociedades que dejen de pertenecer a un grupo	01027	01028
Otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	00413	00414
Total correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluidas las correcciones por IS y por IC) (desglose en página 20 bis y en páginas 26 bis a 26 septies)	00417	00418

Entidades navieras en régimen de tributación en función del tonelaje

Base imponible de actividades o rentas que tributen en régimen general	00578
Base imponible derivada de la aplicación del régimen especial	00579

Entidades que forman parte de grupos de consolidación fiscal

Base imponible individual a integrar por las entidades que forman parte del grupo	01029
Eliminaciones e incorporaciones correspondientes a la entidad	01030
Integración individual de las dotaciones del art. 11.12 LIS	01031

20. Compensación de bases imponible negativas de ejercicios anteriores

La compensación de bases imponible negativas (BIN) sigue siendo, en 2025, el mecanismo más valioso que tiene una sociedad para suavizar su tributación a lo largo del tiempo. La LIS mantiene la idea central: si un año te fue mal, ese año no se pierde, lo podrás ir restando de los años buenos. Pero esa generosidad (no hay límite temporal) viene acompañada de varias “puertas de seguridad”: límite porcentual, plazo de comprobación de 10 años, prohibición en compras de cascarones con pérdidas y, desde 2024-2025, reactivación de los límites agravados para grandes empresas.

20.1. Regla general (art. 26 LIS)

Las bases imponible negativas que hayan sido declaradas (en liquidación o autoliquidación) se pueden compensar sin límite de años. Esa compensación se hace contra la base imponible positiva del ejercicio, antes de la reserva de capitalización y de su integración.

Límite general: puedes compensar hasta el 70 % de la base imponible previa.

PERO SIEMPRE PUEDES COMPENSAR HASTA 1.000.000 € AL AÑO, AUNQUE EL 70 % TE DIERA MENOS. SI EL EJERCICIO DURA MENOS DE 12 MESES, SE PRORRATEA.

Este límite no se aplica a las rentas derivadas de quitas o esperas.

Es decir: a una pyme normal, con INCN < 20 M€, le basta con recordar: “70 %... pero, como mínimo, 1 millón”.

20.2. Límite agravado para empresas grandes (reactivado)

El Tribunal Constitucional (TC) tumbó en enero de 2024 parte del RDL 3/2016 por el modo en que se aprobó. Pero el legislador ha vuelto a poner en pie los límites mediante la Ley 7/2024, con efectos para periodos que empiecen el 1-1-2024 y sigan vigentes en 2025.

Por tanto, en el cierre 2025 tenemos esto:

INCEN 12 meses anteriores	Límite de compensación de BIN
< 20.000.000 €	70 % (con mínimo 1 M€)
20.000.000 – 60.000.000 €	50 %
> 60.000.000 €	25 %

Es la vuelta al esquema clásico: cuanto más grande eres, menos BIN puedes aplicar cada año. No las pierdes, pero te obligan a repartirlas en más ejercicios.

20.3. Derecho a compensar fuera de plazo

Esto es importante para 2025 porque todavía hay muchas entidades que en 2022-2023 presentaron fuera de plazo.

El Tribunal Supremo (30-11-2021) y después el TEAC (25-02-2022) dijeron: que compensar BIN no es una opción tributaria, es un derecho autónomo del contribuyente. Por tanto, si cumples requisitos, puedes compensar aunque la autoliquidación sea extemporánea. La Administración no puede denegarlo solo por eso. Se acabó el criterio restrictivo de la DGT (CV2496-18).

20.4. Prescripción y comprobación

La Administración puede comprobar las BIN durante 10 años desde que terminó el plazo para declarar el ejercicio donde se generaron.

Después de esos 10 años, la Administración ya no puede entrar a revisar el cómo se generó, pero tú sí tienes que acreditar la existencia de la BIN con:

- la autoliquidación del año en que nació,

- la contabilidad,
- y el depósito en el Registro Mercantil.

Atención. No puedes “crear” ahora una BIN de 2015 mediante una rectificativa de 2025. El TS (22-07-2021) lo dejó clarísimo: la rectificación sirve para aplicar BIN, pero no para inventar BIN de ejercicios prescritos.

20.5. Compra de sociedades con pérdidas: prohibiciones

La LIS sigue blindando las operaciones de “compro la SL que tiene 800.000 de BIN y me las llevo”.

No podrás compensar las BIN anteriores a la compra si:

1. Después de la BIN entra un socio nuevo con mayoría (pasa del <25 % a controlar la sociedad), y
2. La sociedad estaba inactiva los 3 meses anteriores, o cambia de actividad en 2 años y factura >50 % más que antes, o es patrimonial, o estaba de baja en el índice de entidades.

La idea es sencilla: si la sociedad no tenía una actividad real, las BIN no valen.

20.6. Operaciones de reestructuración

En fusiones/escisiones, las BIN pueden pasar a la adquirente, pero:

- Solo en la parte que corresponda a la rama de actividad.
- Y si hay participaciones previas o grupo, hay que restar la diferencia entre el valor de las aportaciones y su valor fiscal.

Es decir, no todo lo que pone la transmitente en la mochila llega íntegro a la absorbente.

20.7. Contabilidad: activos por impuesto diferido

Desde el punto de vista contable (NRV 13 PGC, resoluciones ICAC, y la que está para sustituir a la de 1997), las BIN no son “nada” hasta que hay una expectativa razonable de recuperar.

Esto significa que en el cierre 2025 hay que preguntarse: ¿Voy a tener bases positivas suficientes los próximos años? ¿Está respaldado por un plan de negocio real? ¿O las pérdidas de 2025 son estructurales?

Si no hay evidencia de recuperación, no se activa el crédito por BIN o se da de baja el que ya estaba. Esto en 2025 será muy frecuente en empresas con caída de márgenes por costes financieros.

20.8. Estrategia con entidades de nueva creación

Si la sociedad está en tipo 15 % (nueva empresa), puede interesar NO compensar las BIN en esos dos primeros ejercicios con base positiva y guardarlas para cuando pase al 25 %. Al final, restar 100.000 en un IS al 15 % te ahorra 15.000; restar 100.000 al 25 % te ahorra 25.000.

La LIS te deja decidir qué BIN compensas primero: no hay prelación legal.

20.9. Cuándo no se aplica la limitación

No se aplica la limitación (puedes compensar más) cuando:

- La renta proviene de quitas o esperas.
- Es una entidad de nueva creación en los tres primeros ejercicios con base positiva.
- La renta deriva de reversión de deterioro de participaciones no cotizadas en el supuesto muy específico que trae la LIS (el clásico 90 % de gastos en 2013).

20.10. Ideas de cierre

- **Compensa hasta 1.000.000 € siempre:** es lo más eficiente.
- **Si eres grande (INCEN > 20 M)** revisa bien tus límites: con la Ley 7/2024 volvemos a 50 % / 25 %.
- **No actives créditos por BIN “por inercia”:** 2025 es un año en el que hay que justificar negocio futuro.
- **Si estás al 15 %:** plantéate no consumir BIN hasta pasar al 25 %.
- **Documenta la procedencia** de las BIN de 2015-2016 porque muchas están entrando ya en el borde de los 10 años de comprobación.

Ejemplo

- Sociedad X, **INCN 2024 = 17.500.000 €** → no llega a 20 M → **límite general del 70 %**.
- Ejercicio: 1-1-2025 / 31-12-2025.
- Base imponible previa a reserva de capitalización y antes de compensar BIN: **1.300.000 €**.
- BIN pendientes de ejercicios anteriores: **3.000.000 €**.
- Tipo IS: 25 %.

Cálculo

1. Límite de compensación por porcentaje:
 - $1.300.000 \times 70 \% = 910.000 \text{ €}$
2. Pero la LIS permite **siempre** compensar **hasta 1.000.000 €** → aplico **1.000.000 €**.
3. **Base imponible 2025 tras compensación** = $1.300.000 - 1.000.000 = 300.000 \text{ €}$
4. **BIN pendientes** para años siguientes = $3.000.000 - 1.000.000 = 2.000.000 \text{ €}$
5. **Cuota IS 2025** = $300.000 \times 25 \% = 75.000 \text{ €}$
6. Contablemente, si se reconoce el crédito por BIN, se registraría **activo por impuesto diferido** por lo compensado: $1.000.000 \times 25 \% = 250.000 \text{ €}$.

Si esta misma sociedad hubiera tenido INCN 22 millones, el límite no sería 70 %, sería 50 %:

- $1.300.000 \times 50 \% = 650.000 \text{ €}$
- Como el mínimo de 1.000.000 se mantiene → **se aplica 1.000.000 igualmente**.
Por eso el mínimo salva a muchas medianas que pasan por poco de los 20 M.

21. Tipos de gravamen

La Ley 7/2024, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2025, ha tocado uno de los artículos más sensibles de la LIS, el **artículo 29** (tipos de gravamen), y, para que todo encaje, también el **artículo 30 bis** (tributación mínima). No es un cambio espectacular en el tipo general —se mantiene el 25 %—, pero sí es **muy relevante** para dos colectivos que son mayoría en la economía real:

1. **Las sociedades con INCN < 1.000.000 €** (microempresas)
2. **Las entidades de reducida dimensión (ERD) (art. 101 LIS).**

A partir de 2025 **ya no todas las pymes pagarán el mismo 25 % plano**. Aparece una **escala** para las microempresas y una **rebaja específica** para las ERD. Y, ojo, la propia Ley trae **una disposición transitoria** (DT 44.ª LIS) que dice: “esto lo vamos a bajar, pero **no de golpe**: 2025, 2026, 2027 y 2028”.

Lo que no cambia

- **Tipo general IS 2025: 25 %** (art. 29.1 LIS).
- **Entidades patrimoniales** (art. 5.2 LIS): **no disfrutan** de los tipos reducidos del 17 %, 20 % ni del 15 %. Si eres patrimonial, no hay regalo.
- **Nuevas entidades que realizan actividad económica**: siguen con el 15 % en el primer ejercicio con base positiva y el siguiente (si no son patrimoniales).
- **Startups (Ley 28/2022)**: también 15 % durante el primer ejercicio con base positiva y los 3 siguientes mientras conserven la condición de emergente.

Lo que sí cambia en 2025 (art. 29 LIS modificado)

A partir de los **periodos que comiencen el 1-1-2025**:

1. **Tipo general** → 25 %.
2. **Microempresas** (INCN < 1.000.000 € en el ejercicio anterior):
 - Por la **parte de base imponible de 0 a 50.000 €** → 17 %.

- Por la **parte restante** → **20 %**.
 - Esto es el diseño “definitivo” del art. 29.1... **pero** la propia Ley 7/2024 dice: en 2025 y 2026 lo aplicaremos **con tipos un poco más altos** (ahora lo vemos en la transitoria).
- 3. Entidades de reducida dimensión (art. 101 LIS) → 20 %.**
- Salvo que por otro motivo tengan que tributar a un tipo distinto (p. ej., régimen especial).
- 4. Cooperativas fiscalmente protegidas** → minoran **3 puntos** el tipo que les toque, **siempre que no superen el 20 %**; los resultados extracooperativos siguen al tipo general. Cooperativas de crédito y cajas rurales: al tipo que corresponda, pero lo extracooperativo al **30 %**.

Todos estos tipos reducidos **no se aplican a entidades patrimoniales**. La ley lo recuerda expresamente.

Régimen transitorio 2025-2028 (DT 44.ª LIS)

La Ley sabe que pasar de 25 % a 17 % de golpe en 2025 para las microempresas es un salto grande. Por eso establece **una bajada por escalones**:

Ejercicios que empiezan en 2025

- Micro (INCN < 1.000.000 €):
 - 0 – 50.000 € → **21 %**
 - Resto → **22 %**
- ERD (art. 101 LIS) → **24 %**

Ejercicios que empiezan en 2026

- Micro:
 - 0 – 50.000 € → **19 %**
 - Resto → **21 %**
- ERD → **23 %**

Ejercicios que empiezan en 2027

- Micro → ya se coloca en el esquema “definitivo” (17 % / 20 %)
- ERD → **22 %**

Ejercicios que empiezan en 2028

- ERD → 21 %
(la micro ya está en 17 % / 20 %)

Es decir, **2025 y 2026 son años puente**. 2027 y 2028 terminan de alinear los tipos con el nuevo art. 29.

Veamos en este cuadro comparativo, los tipos de gravamen aplicables a períodos impositivos iniciados en el año 2024 y 2025 (Art. 29 y DT 44ª LIS):

Contribuyentes	2024	2025
Tipo general	25%	25%
Micropymes (INCN <1.000.000)		
Hasta 50.000 €	23%	21%
Resto BI	23%	22%
Entidades de reducida dimensión (art. 101 LIS)	25%	24%
Entidades de Nueva Creación (ENC) ⁽¹⁾	15%	15%
Empresas emergentes ⁽²⁾	15%	15%
Entidad patrimonial	25%	25%
Cooperativas fiscalmente protegidas:		
Rdos. cooperativos		
General	20%	20%
Micropymes hasta 50.000 €	20%	18%
Resto BI		19%
Ent. Reducida dimensión	20%	20%
ENC	20%	12%
Rdos. extracooperativos		
General	25%	25%

Contribuyentes	2024	2025
Micropymes hasta 50.000 €	23%	21%
Resto BI		22%
Ent. Reducida dimensión	25%	24%
ENC	25%	15%

Cooperativas de crédito y cajas rurales:

Rdos cooperativos

General	25%	25%
Micropymes hasta 50.000 €	23%	21%
Resto BI		22%
Ent. Reducida dimensión	25%	24%
ENC	25%	15%

Rdos. extracooperativos

General	30%	30%
Micropymes	30%	30%
Ent. Reducida dimensión	30%	30%
ENC	30%	30%
SOCIMI (Ley 11/2009) ⁽³⁾	0%	0%
Gravamen especial sobre los Bº distribuidos	19%	19%
Gravamen especial sobre los Bº no distribuidos	15%	15%
Entidades ZEC - Zona Especial Canaria ⁽⁴⁾	4%	4%
Entidades Ley 49/2002	10%	10%
Entidades de crédito y entidades que se dediquen a la explotación, investigación y exploración de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos	30%	30%
Sociedades y Fondos de Inversión, Fondos de Activos Bancarios, SICAV y Fondos de Regulación del Mercado Hipotecario	1%	1%

Contribuyentes	2024	2025
Fondos de pensiones	0%	0%

Notas

- (1) Para las entidades de nueva creación debe tenerse en cuenta la Disposición Transitoria 22ª LIS.
- (2) Para las empresas emergentes debe tenerse en cuenta el art. 7 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes.
- (3) Téngase en cuenta que en caso de entrada-salida en el régimen fiscal especial de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, el art. 12 de la citada ley prevé determinadas reglas de acuerdo con el régimen general y el tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades.(
- (4) Téngase en cuenta que a la parte de la base imponible correspondiente a operaciones no realizadas efectiva y materialmente en el ámbito de la Zona Especial Canaria, le será aplicable el tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al tipo de entidad.

21.1. Tributación mínima del 15% a determinados contribuyentes (artículo 30 bis LIS)

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 (INCEN) 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 INCEN).

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.

Cambios con efectos para el 01-01-2025

La Ley 7/2024, con efectos desde el 1-1-2025, también adapta la regla de tributación mínima a los tipos impositivos anteriores. La regla de tributación mínima impone un gravamen del 15% sobre la base imponible, sin considerar reducciones, deducciones o incentivos fiscales (con algunas excepciones). Su objetivo es asegurar una tributación efectiva mínima para entidades con un INCN igual o superior a 20 millones de euros y para las que tributen en régimen de consolidación fiscal (con independencia de su cifra de negocios). Para adaptar la regla de tributación mínima a los nuevos tipos aprobados para las microempresas y ERD, se establece que el porcentaje de tributación mínima no será del 15% general, sino que se calculará aplicando quince veinticincoavos al tipo impositivo correspondiente, redondeando por exceso.

Como hemos tocado los tipos de las microempresas y de las ERD, había que tocar también la cuota líquida mínima. La idea es la misma que ya conoces: determinados contribuyentes no pueden bajar de un porcentaje sobre la base imponible pese a deducciones, reserva de capitalización, etc.

La Ley 7/2024 dice:

- Para micro (INCN < 1.000.000 €) → el porcentaje de tributación mínima será la escala del art. 29.1 $\times$ 15/25, redondeando por exceso.
- Para ERD → el porcentaje de tributación mínima será el tipo del art. 29.1 $\times$ 15/25, redondeando por exceso.

¿Por qué 15/25? Porque el régimen general de tributación mínima para grandes/consolidadas es el 15 % sobre un tipo del 25 %. Si bajas el tipo efectivo (17, 20, 21, 22...), hay que rebajar también el suelo para que tenga sentido.

21.2. Tributación global mínima del 15% para multinacionales y grandes grupos empresariales

El 21 de diciembre de 2024 se publicó en el BOE la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, que es, en la práctica, la forma española de meter en nuestro ordenamiento el famoso **Pilar 2 (global minimum tax del 15 %)** de la OCDE/UE. Es decir, España se apunta

al sistema que pretende que **los grandes grupos, estén donde estén, acaben tributando al menos un 15 %** sobre una base homogénea. Y no solo para multinacionales, **también para grandes grupos puramente nacionales** (los que, consolidados, pasan de **750 millones de euros** de INCN en 2 de los 4 últimos ejercicios).

La Ley aprovecha para meter otros impuestos (margen de intereses y comisiones de ciertas entidades financieras, líquidos para cigarrillos electrónicos, pequeños toques en IVA, IRPF e IS...), pero el corazón técnico de la norma —lo que va a dar trabajo a los despachos en 2025— es **el Impuesto Complementario**.

1. ¿Qué quiere conseguir la ley?

Muy sencillo de decir, difícil de aplicar, **que ninguna entidad de un grupo grande tributen por debajo del 15 % efectivo sin que alguien, en algún sitio, cobre la diferencia**.

Para eso la ley crea un impuesto nuevo, directo y personal, que **se añade** (no sustituye) al Impuesto sobre Sociedades, y que se calcula **por jurisdicción**. Si en una jurisdicción el tipo efectivo es, por ejemplo, **12 %**, España va a ir a por el **3 % que falta...** siempre que haya en España alguna entidad del grupo que pueda “soportarlo”.

2. ¿A quién afecta?

Solo a **grupos multinacionales o nacionales de gran magnitud**:

- INCN consolidado $\geq$ **750 millones €** en **2 de los 4 últimos ejercicios**.
- Da igual que el grupo sea internacional o totalmente español: si supera ese tamaño, **entra**.
- La ley habla de “**entidades constitutivas**”: así llama a **todas** las entidades que forman el grupo, estén donde estén.

Quedan fuera **entidades públicas, organizaciones internacionales, fondos de pensiones, entidades sin ánimo de lucro, determinados fondos de inversión o inmobiliarios que sean la matriz última**. Es la exclusión típica del modelo OCDE para no llenar de burocracia a sujetos que no son el objetivo.

3. Las tres patas del impuesto (esto hay que tenerlo muy claro)

La Ley copia la estructura de la Directiva 2022/2523 y de las Reglas Modelo OCDE:

1. Impuesto complementario nacional

- Si una entidad del grupo está en **España** y aquí su tributación efectiva cae por debajo del 15 %, **España cobra la diferencia**.
- Objetivo: que no venga otro Estado y nos la cobre a nosotros.

2. Impuesto complementario primario (regla de inclusión de rentas)

- Si la **matriz del grupo está en España** y tiene filiales en países donde no llegan al 15 % y ese país no ha puesto su propio impuesto complementario, **España puede recaudar esa diferencia**.

3. Impuesto complementario secundario (regla UTPR / beneficios insuficientemente gravados)

- Si ninguna entidad superior ha cobrado el complemento, **España puede hacerlo** respecto de entidades bajas del grupo que estén en jurisdicciones por debajo del 15 %.
- Es la red de seguridad: alguien lo va a cobrar.

La consecuencia práctica es clara: **si el grupo tiene una filial en España, es muy probable que la AEAT tenga “entrada” para exigir el complemento de otras jurisdicciones del grupo.**

4. Cómo se calcula (muy resumido)

1. Se **parte del resultado contable** de la entidad, pero **el de los estados consolidados de la matriz** (norma contable aceptable/autorizada).
2. A ese resultado se le hacen **los ajustes** que pide la ley para llegar a las **“ganancias o pérdidas admisibles”**.
3. Se calcula el **tipo efectivo por jurisdicción**: impuestos cubiertos / ganancias admisibles.
4. Se compara con el **tipo mínimo del 15 %**.

5. Si el efectivo es menor → nace impuesto complementario por la **diferencia positiva**.

Es decir: **Impuesto complementario jurisdicción** = $(15 \% - \text{tipo efectivo jurisdicción}) \times \text{base admisible jurisdicción}$.

5. Exclusión de minimis y puertos seguros

La Ley no quiere que estemos liquidando un impuesto nuevo porque una filial en un país concreto factura poco. Por eso introduce una **exclusión de minimis**:

- Si la **media de ingresos admisibles** en la jurisdicción es **< 10 millones €**, y
- la **media de ganancias admisibles** es **< 1 millón €**,
- la entidad **puede optar** por que el impuesto complementario de esa jurisdicción sea **0**.

Además, el **art. 34** regula **puertos seguros**: si la información país por país (CbCR) demuestra ciertos niveles, **no hay que meterse en todo el cálculo de Pilar 2 ese año**. Es clave para no disparar costes de cumplimiento.

6. Quién presenta y quién paga

La ley distingue entre **contribuyente** y **sustituto del contribuyente**.

- Contribuyentes son, en general, **todas las entidades constitutivas españolas**.
- Pero la **ley puede obligar a UNA** (normalmente la cabecera española) a **presentar y pagar por todas las demás** que estén en España.

Resultado: **puede darse que una sola entidad española sea a la vez contribuyente y sustituto de las demás**. Esto hay que mapearlo en 2025 sí o sí.

7. Régimen transitorio (esto es lo que nos va a salvar en 2025)

La Ley entró en vigor el **22-12-2024** y **surte efectos para períodos que se inicien a partir del 31-12-2023** (o sea, ejercicios 2024 que cierran en 2025). Pero el propio texto reconoce que **entrar en Pilar 2 “a pelo” es muy duro**, así que incluye **6 disposiciones transitorias** que hay que leer siempre juntas:

1. DT 1.^a → cómo tratar **impuestos diferidos** y activos transmitidos en el ejercicio de transición.
2. DT 2.^a → porcentajes de exclusión por **sustancia económica** hasta 2032 (se va rebajando poco a poco).
3. DT 3.^a → **no se exige** el impuesto complementario nacional a matrices españolas cuando la matriz última es una entidad excluida **durante los 5 primeros años** de internacionalización del grupo.
4. DT 4.^a → **si presentas CbCR admisible por jurisdicción 2023-2026, no se te exige el impuesto complementario** en ese periodo. Esto es el puerto seguro transitorio más potente.
5. DT 5.^a → **plazos especiales** para la declaración informativa y la autoliquidación en el año de transición.
6. DT 6.^a → la **regla UTPR** (beneficios insuficientemente gravados) será **nula** para la jurisdicción de la matriz en ciertos grupos con tipo nominal $\geq 20\%$ si su ejercicio empieza antes del 31-12-2025 y termina antes del 31-12-2026.

Por tanto, **en 2025 muchas multinacionales que hagan bien la información país por país pueden no pagar todavía el complemento, pero sí tendrán que preparar la información.** Esa es la carga real de 2025.

8. Entrada en vigor y efectos

- **Entra en vigor: 22-12-2024.**
- **Efectos generales: períodos que se inicien a partir del 31-12-2023.**
- **Regla de beneficios insuficientemente gravados (UTPR):** para períodos que se inicien **a partir del 31-12-2024**, salvo el art. 28.3, que ya opera desde 31-12-2023.

Esto significa que **los cierres 31-12-2025** (ejercicio natural) **ya están dentro**, y que **en el cierre contable/fiscal 2025** hay que mirar si hay que **reconocer pasivos / información / revelaciones** por este impuesto.

9. Qué debe revisar una empresa española en el cierre 2025

1. **¿Pertenezco a un grupo ≥ 750 M€ en 2 de 4 años?**
 - Sí → el impuesto me puede afectar.
 - No → no me aplica este impuesto, pero sí me pueden afectar las otras partes de la Ley 7/2024 (IS/IVA).
2. **¿Quién será el “sustituto” en España?**
 - Mapearlo en el grupo y dejarlo documentado.

3. ¿Puedo acogerme a la DT 4.^a (CbCR admisible 2023-2026)?
 - Si sí → **impacto de caja muy reducido en los primeros años.**
 - Si no → tocará cálculo completo.
4. ¿Tengo jurisdicciones con tipo efectivo < 15 %?
 - Si el grupo ha hecho planificación fiscal agresiva o tiene filiales en países de baja tributación o con incentivos fuertes, ahí habrá complemento.
5. ¿Tengo diferencias por impuestos diferidos que deban recalcularse según DT 1.^a?
 - Esto es contable-fiscal: hay que ver si los DTA/DTL están bien medidos para el nuevo impuesto.

10. Por qué es importante para despachos y asesorías

Porque aunque **no todos tus clientes sean grupos de 750 M€**, muchos son **filiales españolas de grupos internacionales**. Y la Agencia Tributaria va a preferir **cobrar en España** el complemento de lo que no cobre la jurisdicción extranjera. Así que a las filiales españolas **les toca informar** y muchas veces **pagar por cuenta del grupo**.

Además, la Ley trae **un régimen sancionador específico** ligado a las comunicaciones del periodo transitorio (DT 3.^a). Es decir, **no presentar en plazo no es neutro**.

Para el **cierre 2025** el trabajo no será tanto de pagar como de **probar que no hay que pagar**: información país por país admisible, análisis de jurisdicciones con ingresos bajos (de minimis), identificación del sustituto y revisión de impuestos diferidos conforme a la DT 1.^a. Si eso está cerrado, el salto a 2026-2027 será mucho más llevadero.

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

22.2. Deducción para evitar la doble imposición jurídica

La idea de esta deducción es sencilla: **si ya has pagado un impuesto similar en el extranjero por una renta que traes a tu base imponible española, no vuelves a pagar dos veces por lo mismo.** Pero la LIS no te deja deducir “lo que quieras”, sino **la menor** de estas dos cantidades (art. 31.1 LIS):

1. **El impuesto efectivamente pagado en el extranjero** por esa renta (retención, withholding tax, corporate tax en origen...);
2. **La cuota íntegra española que habrías pagado** por esa misma renta **si se hubiera obtenido en España.**

Y, desde 01-01-2021 (y sin fecha de caducidad), se alinea con el régimen de exención: **solo hay derecho a deducción por dividendos extranjeros si tienes al menos un**

5 % de participación en la entidad no residente. Se acabó el viejo umbral de “20 millones de valor” sin llegar al 5 %.

Excepción transitoria: si la participación de > **20.000.000 €** se adquirió **antes de 2021**, puedes seguir aplicando la deducción **en 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025**. Después, ya no. Esto es exactamente lo que recoge la LIS y lo que la Ley 7/2024 ha vuelto a activar para los grandes contribuyentes.

1. ¿Cuándo se usa esta deducción y no la exención?

- **Exención (art. 21 LIS):** es la vía “natural” si se cumplen todos los requisitos (5 %, un año, tributación mínima...).
- **Deducción (art. 31 LIS):**
 - cuando **no se cumple la tributación mínima en origen;**
 - o **la empresa no quiere o no puede aplicar la exención;**
 - o **estamos ante rentas distintas de dividendos (intereses, cánones)** que ya han soportado impuesto fuera;
 - o **estamos en el régimen transitorio de las participaciones > 20 M€ pre-2021.**

La LIS te dice: “si ya pagaste fuera, me lo traes y lo compensamos... pero hasta donde yo hubiera cobrado si lo hubieras ganado aquí”.

2. Cómo se calcula (paso a paso)

1. **Localiza la renta extranjera** incluida en tu base imponible (dividendo, royalty, servicio, canon...).
2. **Acredita el impuesto pagado fuera** (certificado de retención, tax receipt, información del convenio).
3. **Calcula la “cuota española” de esa renta:** aplicas el tipo español **sobre la renta neta** y, si son dividendos, **primero restas el 5 % de gastos de gestión** que la LIS presume siempre (igual que en la exención).
4. **La deducción será la menor** entre:
 - impuesto efectivamente pagado fuera;
 - cuota española calculada sobre esa renta.

Y ojo: “efectivamente pagado” quiere decir **pagado conforme al CDI**. Si el país de la fuente te ha retenido de más (por encima del tope del convenio), **el exceso no es deducible en España**. Así lo recuerda la [AEAT en sus notas sobre doble imposición](#).

3. Ejemplos

Ejemplo 1. Dividendo de filial francesa (participación $\geq 5\%$)

- Sociedad española A posee el **100 %** de una filial francesa.
- La filial reparte **dividendo: 100.000 €**.
- Francia aplica **retención del 5 %** conforme al CDI: **5.000 €** pagados fuera.
- España integra el dividendo, pero **debe reducirlo en el 5 % de gastos de gestión**:
 - Base para calcular la cuota española: $100.000 \times 95\% = 95.000 \text{ €}$.
 - Tipo IS: $25\% \rightarrow$ cuota española sobre esa renta = $95.000 \times 25\% = 23.750 \text{ €}$.
- Comparo:
 - Impuesto pagado fuera: **5.000 €**
 - Cuota española teórica: **23.750 €**
- **Deducción aplicable = la menor $\rightarrow 5.000 \text{ €}$.**

Resultado: España reconoce lo pagado en Francia y no hay doble imposición.

Ejemplo 2. Dividendo de participación antigua $> 20 \text{ M€}$ pero $< 5\%$ (régimen transitorio 2021-2025)

- En 2019 la sociedad española compró el **3 %** de una compañía alemana por **25 millones €**.
- En 2025 recibe **dividendo de 400.000 €**.
- Alemania retiene **10 % $\rightarrow 40.000 \text{ €}$** pagados fuera.
- Como la participación es $< 5\%$, hoy **no** habría derecho a deducción... **salvo** por el **régimen transitorio** (porque la participación se adquirió **antes de 2021**).
- Calculo la cuota española:
 - Renta neta para límite: $400.000 \times 95\% = 380.000 \text{ €}$
 - IS $25\% \rightarrow 380.000 \times 25\% = 95.000 \text{ €}$
- Comparo:
 - Impuesto extranjero: **40.000 €**
 - Cuota española: **95.000 €**
- **Deducción = 40.000 €** (la menor).
- **Y solo puedo hacer esto hasta 2025** (incluido).

Ejemplo 3. Servicio prestado a Chile con retención del 35 % (por encima del CDI)

- Empresa española factura **50.000 €** a Chile.
- El CDI, pongamos, permite una retención del **10 %**, pero el cliente aplica **35 %** → paga **17.500 €**.
- En España integro los **50.000 €**.
- Cuota española: $50.000 \times 25 \% = 12.500 \text{ €}$.
- **Pero** la AEAT dice: “solo deduces lo que **corresponde según el convenio**”, o sea **10 %** de 50.000 → **5.000 €** (o lo que el CDI permita).
- Comparo:
 - Impuesto extranjero deducible: **5.000 €** (no 17.500)
 - Cuota española: **12.500 €**
- **Deducción = 5.000 €**.
- Los 12.500 € de exceso que pagaste en Chile **no son deducibles en cuota**; si los llevaste a gasto, tendrás que hacer **ajuste positivo** por la parte que pretendas deducir dos veces.

4. Límite del 50 % reactivado para grandes (Ley 7/2024)

Desde 2016 ya existía, pero la **STC 18-01-2024** se cargó la forma en que se había introducido el límite junto con otras medidas del RDL 3/2016. La **Ley 7/2024** lo **vuelve a poner en marcha**.

- **¿A quién afecta?** Solo a quienes tengan **INCEN $\geq 20.000.000 \text{ €}$** en los 12 meses anteriores.
- **¿Qué limita?** La suma de:
 - deducción por doble imposición jurídica internacional (art. 31 LIS),
 - deducción por doble imposición económica internacional (art. 32 LIS),
 - deducción interna de la DT 23.^a LIS,
 - e impuestos soportados en el extranjero en TFI.
- **Límite: máximo 50 % de la cuota íntegra.**
- Lo no deducido por límite **se arrastra** a ejercicios posteriores.

Ejemplo

- Cuota íntegra 2025: **1.000.000 €**
- Deducciones por doble imposición (jurídica + económica) generadas y pendientes: **700.000 €**
- INCEN 2024: **25.000.000 €** → aplica el límite

- Máximo deducible = $1.000.000 \times 50 \% = 500.000 \text{ €}$
- Solo puedes deducir 500.000 €
- Los 200.000 € restantes → **pendientes** para ejercicios siguientes.

5. Deducción y reestructuraciones (arts. 87 y 88 LIS)

Las operaciones de **fusión, escisión, aportación de rama** acogidas al **régimen especial** se hacen a **valor fiscal** para no tributar en el momento de la operación. ¿Qué problema aparece? Que **al final alguien transmite el bien** y tributa por la renta diferida. Ahí es donde entra el **art. 88 LIS: evitar que se tribute dos veces por la misma plusvalía.**

- **Escenario 1:** la **adquirente** vende el activo que recibió en la fusión y tributa por esa plusvalía.
 - Entonces, la **transmitente** (la que aportó) **podrá aplicar la exención / deducción** cuando reciba dividendos o transmita la participación para **no pagar otra vez** por esa plusvalía. (art. 88.1 LIS)
- **Escenario 2:** la **transmitente** vende la participación que recibió en la reestructuración y **no puede aplicar exención.**
 - Entonces, la **adquirente** podrá eliminar después esa renta cuando transmita los elementos, **si lo acredita** (art. 88.2 LIS).
 - Si **no puede probarlo**, eliminará el ajuste **al extinguirse.**

Esto tiene que estar **documentado en el momento de la operación** porque, si no, años después es muy difícil demostrar qué renta se difería.

6. Cosas que la Administración mira (y que conviene dejar claras)

- **Acreditación del impuesto extranjero:** certificado, justificante de pago, liquidación definitiva. Sin prueba → no hay deducción.
- **Aplicación del CDI:** si había convenio y te retuvieron por encima, **se corta** en el tope del convenio.
- **Cálculo sobre renta neta:** hay que restar **gastos asociados**. La AEAT lo recuerda expresamente.
- **Dividendo extranjero y 5 % de gastos de gestión:** igual que en la exención, **primero se descuenta el 5 %.**
- **Régimen transitorio 20 M€:** solo hasta **ejercicios que se inicien en 2025.**
- **Grandes (≥ 20 M€):** límite del 50 % reactivado por la Ley 7/2024.

La deducción por doble imposición jurídica internacional **sigue siendo la red de seguridad** cuando la exención no llega o no interesa, pero desde 2021 el legislador ha querido **alinearla con el requisito del 5 %**, y desde la Ley 7/2024 ha querido **volver a poner coto** a las grandes que acumulaban créditos de doble imposición sin límite.

Para despachos y fiscalistas, lo esencial en 2025 será:

1. **Comprobar el porcentaje de participación ($\geq 5 \%$) o si estamos en el transitorio 20 M€-pre-2021.**
2. **Pedir y archivar el certificado del impuesto extranjero.**
3. **Aplicar el 5 % de gastos de gestión antes de calcular la cuota española.**
4. **Revisar el INCN del año anterior para ver si salta el límite del 50 %.**
5. **Documentar reestructuraciones para no tributar dos veces (arts. 87-88 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.

Hay que destacar, que el Tribunal Supremo ha emitido tres sentencias los días 8 y 9 de octubre de 2024, que anulan resoluciones anteriores de la Audiencia Nacional. Estas decisiones revocan el respaldo que la Audiencia había otorgado a los informes del Equipo de Apoyo Informático (EAI) de la AEAT, los cuales contradecían los dictámenes del Ministerio de Ciencia e Innovación sobre la calificación de ciertos proyectos como innovación tecnológica. Esta calificación es esencial para que las empresas puedan acogerse a deducciones fiscales en el Impuesto sobre Sociedades (IS).

El conflicto surge del artículo 35.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004, el cual otorgaba al Ministerio de Ciencia e Innovación la potestad de emitir informes vinculantes sobre si un proyecto califica como innovación tecnológica. Dichos informes, de acuerdo con la ley, son obligatorios para la Administración tributaria en todos sus aspectos, lo cual abarca tanto la naturaleza innovadora del proyecto como los gastos e inversiones que las empresas presentan para dicha deducción fiscal.

Sin embargo, la AEAT, a través de su Equipo de Apoyo Informático, emitió informes internos que contradecían las conclusiones del Ministerio, cuestionando así la legitimidad de las deducciones aplicadas por las empresas en sus autoliquidaciones. La Audiencia Nacional, en primera instancia, respaldó estos informes de la AEAT, generando una situación de contradicción dentro de la misma Administración pública.

El Tribunal Supremo, en sus sentencias, destaca que esta duplicidad de criterios dentro de la Administración resulta inadmisibles, pues contradice la naturaleza vinculante que la ley otorga a los informes del Ministerio de Ciencia e Innovación. En particular, señala que una Administración no puede desvirtuar sus propios dictámenes mediante documentos o informes internos de sus funcionarios, y menos aun cuando tales informes no se presentan como pruebas periciales sujetas a contradicción judicial.

La relevancia de estas sentencias radica en varios puntos clave. Primero, el Supremo afirma que el informe vinculante del Ministerio debe prevalecer sin excepción alguna, evitando que otros órganos de la misma Administración lo cuestionen arbitrariamente. Segundo, considera inaceptable el uso de “autopruebas” creadas por la propia AEAT para deslegitimar un derecho ya reconocido por el Ministerio en su dicta-

men, lo cual compromete la imparcialidad y objetividad en el proceso de revisión fiscal.

Además, el Supremo subraya que el EAI, órgano dependiente de la AEAT, carece de la independencia técnica y científica necesaria para cuestionar los criterios de innovación tecnológica emitidos por el Ministerio. En esencia, la AEAT no posee la facultad ni la capacidad para oponerse al contenido de estos dictámenes vinculantes, ya que no dispone de la autonomía funcional requerida para tales evaluaciones en materia científica.

Finalmente, las sentencias del Supremo concluyen anulando las liquidaciones tributarias que habían sido impugnadas ante la Audiencia Nacional, otorgando así a las empresas recurrentes el derecho a aplicar la deducción fiscal correspondiente por actividades de innovación tecnológica. Con ello, se reafirma la protección que la ley otorga a las empresas en el marco de la innovación, subrayando la necesidad de coherencia en la actuación administrativa y la primacía de los informes especializados emitidos por órganos competentes.

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

A) Actividades de I+D

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

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

Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

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

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

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

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

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

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

Los gastos incurridos en proyectos de I+D realizados en ejercicios prescritos podrán aplicarse en las declaraciones-liquidaciones posteriores siempre que no hubiera

transcurrido el plazo de 18 años a contar desde la conclusión del periodo impositivo en el que se realizaron dichos gastos (DGT V0163-17).

B) Actividades de innovación tecnológica (i)

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

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

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

- 1.º Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.
- 2.º Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.
- 3.º Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 1 millón de euros.

4.º Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

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

Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

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

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

El Tribunal Supremo, en sentencia de octubre de 2023, admitió la inclusión de la deducción por I+D+i de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, sin necesidad de solicitar de rectificación de las autoliquidaciones anteriores. La Dirección General de Tributos mantiene su criterio de que si una deducción de I+D+i no fue consignada en el ejercicio de su generación, es necesario solicitar la rectificación de las autoliquidaciones, siempre y cuando no haya transcurrido el periodo de prescripción (DGT V1718-24).

De acuerdo con el criterio del Tribunal, la Inspección puede comprobar la base de la deducción practicada, suprimiendo determinados gastos, incluso cuando un informe del Ministerio de Ciencia califique la actividad como innovación tecnológica. La jurisprudencia previa del Tribunal Supremo no limita esta facultad bajo la normativa actualmente en vigor (TEAC, 19 de noviembre de 2024).

Ejemplo

Supongamos que la empresa **BioData Analytics S.L.**, con sede en Valencia, desarrolla soluciones de inteligencia artificial aplicadas al análisis genético y la medicina personalizada. Durante el **ejercicio 2025**, la compañía impulsa un nuevo proyecto denominado **“GenomePredict”**, cuyo objetivo es mejorar los algoritmos de predicción de mutaciones genéticas mediante técnicas de aprendizaje profundo y modelización probabilística avanzada.

Para ello, destina los siguientes recursos durante el año:

- **Gastos directos en personal investigador:** 380.000 €
- **Materiales y licencias de software especializado:** 70.000 €
- **Inversiones en equipos informáticos de alto rendimiento:** 50.000 €
- **Total de gastos e inversiones en el proyecto:** 500.000 €

La empresa obtiene un **informe motivado favorable** del **Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades**, que califica el proyecto “GenomePredict” como **actividad de investigación y desarrollo (I+D)** según el artículo 35 de la LIS.

Además, en 2023 y 2024 había destinado una media de 320.000 € a proyectos de I+D.

Cálculo de la deducción

1. **Deducción del 25 % sobre la media de los dos ejercicios anteriores** → 25 % de 320.000 € = **80.000 €**

2. **Deducción del 42 % sobre el exceso respecto de la media** → Exceso: 500.000 € - 320.000 € = 180.000 € → 42 % de 180.000 € = **75.600 €**
3. **Deducción adicional por personal investigador cualificado adscrito en exclusiva a I+D** → 17 % de 380.000 € = **64.600 €**
4. **Deducción por inversiones en inmovilizado afecto a I+D** (equipos informáticos) → 8 % de 50.000 € = **4.000 €**

Deducción total aplicable en 2025

$$80.000 + 75.600 + 64.600 + 4.000 = 224.200 \text{ €}$$

Por tanto, **BioData Analytics S.L.** podrá reducir su **cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades 2025** en **224.200 €**, siempre que cumpla con el resto de requisitos formales (memoria técnica, individualización de gastos, trazabilidad contable y documentación justificativa).

Consideraciones adicionales

- Si la empresa hubiera recibido una subvención pública de, por ejemplo, **40.000 €**, y la hubiera contabilizado como ingreso en el ejercicio, **la base de la deducción debería minorarse en esa cuantía**, quedando en 460.000 € el importe sobre el que aplicar los porcentajes.
- Conforme a las **sentencias del Tribunal Supremo de octubre de 2024**, el informe motivado del Ministerio prevalece frente a cualquier criterio interno de la AEAT, lo que refuerza la seguridad jurídica de la deducción.
- En caso de que la empresa no hubiera aplicado esta deducción en 2025, **podría hacerlo en ejercicios posteriores sin necesidad de rectificar la autoliquidación**, según la doctrina del Supremo (2023), siempre que no haya prescrito el derecho.

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 Socieda-

des a lo dispuesto en el Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, introduciéndose así las diferencias exigidas por la citada norma comunitaria en el diseño del incentivo según afecte a pequeñas y medianas empresas o a empresas que no tengan tal consideración. Así, para pymes la deducción pasa a ser del 50%, mientras que para no pymes será del 15%.

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

C) Exclusiones

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

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

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

Ejemplo

La sociedad Y ha efectuado los siguientes gastos en actividades de investigación y desarrollo:

- Ejercicio A: 117.500 €
- Ejercicio B: 140.000 €
- Ejercicio C (2025): 200.000 €

La media de gastos de los dos ejercicios anteriores es: $(117.500 € + 140.000 €) / 2 = 128.750 €$

El exceso de gasto sobre dicha media en 2025 asciende a: $200.000 € - 128.750 € = 71.250 €$

Cálculo de la deducción

- Hasta la media (128.750 €) $\rightarrow 23 \% \rightarrow 128.750 \times 23 \% = 29.612,50 €$
- Exceso sobre la media (71.250 €) $\rightarrow 42 \% \rightarrow 71.250 \times 42 \% = 29.925 €$

➡ Total deducción I+D = 59.537,50 €

Si la sociedad aplicase únicamente el porcentaje general (sin el incentivo por incremento de gastos), la deducción sería: $200.000 € \times 23 \% = 46.000 €$

La diferencia —13.537,50 € adicionales— refleja el estímulo que introduce el artículo 35 de la LIS al premiar el esfuerzo investigador adicional realizado por la entidad en 2025.

NOTA: Con efectos para los períodos iniciados desde el 1 de enero de 2025, el tipo general del Impuesto sobre Sociedades es el 25 %. No obstante, las entidades con una cifra de negocios inferior a 1 millón de euros tributan conforme a la siguiente escala:

- Hasta 50.000 € de base imponible: 17 %
- Resto de base imponible: 20 %

Esta diferenciación refuerza el papel de las pymes innovadoras, que podrán combinar un tipo reducido con un esquema de deducciones especialmente atractivo.

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.

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 empresa **LA ALOFRA, S.L.**, dedicada a la ingeniería aplicada, realiza durante el ejercicio **2025** los siguientes gastos e inversiones asociados a un proyecto de desarrollo de materiales sostenibles:

Concepto	Importe (€)
Materiales y bienes corrientes	2.000.000
Contratación de investigadores cualificados	240.000
Personal administrativo de apoyo	60.000
Inversión en maquinaria (amortización anual del 20 %)	38.000

Base total de deducción: $2.000.000 + 240.000 + 60.000 + 38.000 = 2.338.000 \text{ €}$

Deducciones aplicables

- 1. Deducción general por gastos de I+D:** $2.338.000 \text{ €} \times 23 \% = 537.740 \text{ €}$
- 2. Deducción adicional por personal investigador cualificado:** $240.000 \text{ €} \times 17 \% = 40.800 \text{ €}$
- 3. Deducción por inversiones en inmovilizado afecto a I+D:** $180.000 \text{ €} \times 8 \% = 14.400 \text{ €}$

➡ **Total deducciones aplicables:** $537.740 \text{ €} + 40.800 \text{ €} + 14.400 \text{ €} = 592.940 \text{ €}$

Si **LA ALOFRA, S.L.** aplica el tipo general del 25 %, esta deducción reduciría su cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades en **592.940 €**, equivalente a un **ahorro fiscal**

del 25 % sobre la base imponible que la empresa hubiera destinado al pago de dicho impuesto.

En el supuesto de que la entidad tuviera un **importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros**, desde el 01-01-2025 podría beneficiarse de la escala reducida (17 %-20 %), maximizando aún más la eficiencia de la deducción en términos de tesorería.

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 produccio-

nes 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 subtítulado.
- 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 Autónoma 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).

Ejemplo

La sociedad TechNova Consultores, S.L., con sede en Zaragoza y una plantilla media de 18 trabajadores en 2024, decide ampliar su equipo con un perfil joven especializado en análisis de datos. El 1 de febrero de 2025, contrata a Luis M., de 29 años, mediante un contrato indefinido a tiempo completo de apoyo a los emprendedores, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, modalidad que, aunque derogada desde 2019, sigue produciendo efectos fiscales para contratos formalizados con anterioridad o que agoten su periodo de deducción en ejerci-

cios posteriores. En el momento de la contratación, Luis percibía una prestación contributiva por desempleo y todavía tenía pendiente de percibir 8.400 € (700 € mensuales × 12 meses). TechNova acredita además que la contratación incrementa su plantilla media respecto al ejercicio anterior en al menos una unidad, requisito indispensable para aplicar la deducción.

Cálculo de la deducción

Según el artículo 37.2 de la LIS, las entidades con menos de 50 trabajadores que contraten indefinidamente a desempleados beneficiarios de prestación pueden deducir de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades el 50 % del menor de los dos importes siguientes:

1. Prestación pendiente de percibir por el trabajador contratado.
2. Importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación reconocida.

En este caso, ambos importes coinciden:

- Prestación reconocida: $700 \text{ €/mes} \times 12 = 8.400 \text{ €}$
- Prestación pendiente: 8.400 €

Por tanto, el 50 % de 8.400 € = 4.200 €

➔ Deducción aplicable en el Impuesto sobre Sociedades 2025: 4.200 €

La deducción no se aplica en el ejercicio de contratación, sino en el periodo impositivo en el que finaliza el periodo de prueba de un año (en este caso, 2026). Sin embargo, el contrato y la relación laboral deben mantenerse durante al menos tres años desde su inicio, salvo causas justificadas de despido o baja voluntaria.

Si TechNova hubiese contratado a Luis a tiempo parcial, la deducción se habría aplicado de forma proporcional a la jornada pactada. Por ejemplo, si trabajara al 75 %, la deducción sería $4.200 \times 75 \% = 3.150 \text{ €}$.

Si TechNova aplica el tipo general del 25 % del Impuesto sobre Sociedades en 2025, la deducción de 4.200 € reducirá directamente su cuota íntegra. En el supuesto de que la empresa tuviera un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros, podría tributar a los tipos reducidos del artículo 29 LIS (17 % hasta 50.000 € de base imponible y 20 % sobre el exceso), lo que refuerza aún más el beneficio económico del incentivo.

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

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

- 1º. Si la discapacidad del trabajador contratado por el contribuyente es de un grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, el contribuyente podrá deducirse de la cuota íntegra la cantidad de 9.000€ por cada persona/ año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores contratados por el contribuyente, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.
- 2º. Si la discapacidad del trabajador contratado por el contribuyente es de un grado igual o superior al 65%, el contribuyente podrá deducirse de la cuota íntegra la cantidad de 12.000€ en la misma condición que en el anterior caso.

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

Atención. Los trabajadores con discapacidad que dan derecho a esta deducción no se pueden computar a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo para inversiones realizadas por entidades de reducida dimensión. La ley del Impuesto establece dos cantidades diferentes a deducir, atendiendo al grado de discapacidad de los trabajadores, en función del incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un determinado grado experimentado durante el periodo impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior. La medición del incremento del promedio de plantilla se debe realizar dentro de cada colectivo, en función del grado de discapacidad (DGT V3223-21).

Ejemplo

La empresa **Industrias MaderTech, S.L.**, dedicada a la fabricación de mobiliario sostenible, cuenta con una **plantilla media en 2024 de 25 trabajadores**, de los cuales **1 presenta una discapacidad reconocida del 40 %**.

Durante el ejercicio **2025**, la compañía continúa su proceso de expansión y realiza **dos nuevas contrataciones indefinidas** de personas con discapacidad:

- **María R.**, con un grado de discapacidad del **45 %**.
- **Javier P.**, con un grado de discapacidad del **68 %**.

Ambos contratos son **a jornada completa** y con carácter indefinido.

Con estas incorporaciones, la plantilla media en 2025 pasa a estar compuesta por **3 trabajadores con discapacidad**, es decir, **un incremento neto de 2 empleados** respecto al promedio del ejercicio anterior.

Determinación de la deducción aplicable

De acuerdo con el **artículo 38 de la LIS**, el contribuyente podrá deducirse de la **cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades** las siguientes cantidades:

- **9.000 €** por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla con discapacidad **igual o superior al 33 % e inferior al 65 %**.
- **12.000 €** por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla con discapacidad **igual o superior al 65 %**.

Cálculo para Industrias MaderTech, S.L.

Trabajador	Grado de discapacidad	Deducción aplicable	Incremento en promedio	Importe deducción
María R.	45 %	9.000 €	+1	9.000 €
Javier P.	68 %	12.000 €	+1	12.000 €

Total deducción aplicable: 9.000 € + 12.000 € = **21.000 €**

Por tanto, **Industrias MaderTech, S.L.** podrá deducirse **21.000 €** de su **cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades**.

Si **Industrias MaderTech, S.L.** tributa al **tipo general del 25 %**, la deducción de **21.000 €** reducirá directamente la **cuota íntegra** de ese importe.

En cambio, si la empresa tiene una **cifra de negocios inferior a 1 millón de euros**, aplicará los tipos reducidos del artículo 29 LIS (17 % hasta 50.000 € de base imponible

y 20 % sobre el resto). En ese escenario, el **impacto neto del incentivo** resulta todavía más ventajoso, dado que la deducción se aplica íntegramente sobre la cuota, no sobre la base.

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 benefician a la sociedad en su conjunto.
- Las actuaciones de urbanización y en desarrollo y revitalización de suelo público para su uso público sin explotación comercial.
- Además, en la deducción se incluyen también los gastos y las inversiones que son compatibles con el mercado interior a tenor de lo dispuesto en el capítulo I y en el artículo 56 ter del Reglamento (UE) N° 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, y, en su caso, las que puedan declararse compatibles con el mercado interior por Decisión de la Comisión Europea en cada supuesto particular de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

La Comisión Europea, por medio de carta de 29 de agosto de 2019, ha dado su conformidad a la propuesta de reformulación del régimen tributario de las autoridades portuarias realizada por las autoridades competentes del Reino de España, consistente en la aceptación de la supresión de la exención como medida apropiada propuesta por la Comisión, acompañada del establecimiento de la nueva deducción de la cuota íntegra por inversiones realizadas por las autoridades portuarias, respecto de la que se considera que, o bien no constituye ayuda de Estado o bien constituye una ayuda de Estado compatible con el mercado interior. Por su parte, las autoridades competentes del Reino de España, por medio de carta de 7 de octubre de 2019, han aceptado las medidas apropiadas propuestas por la Comisión Europea a los efectos de lo dispuesto en el artículo 22 del Reglamento (UE) 2015/1589, del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del TFUE, en los términos expuestos con anterioridad.

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

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

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

Ejemplo

La empresa **Finanzas Verdes, S.L.**, dedicada a la consultoría medioambiental, cuenta con una plantilla de **10 trabajadores**. Durante el ejercicio **2025**, la sociedad decide reforzar su política de beneficios sociales y realiza **aportaciones empresariales a un plan de previsión social empresarial (PPSE)** promovido por la propia entidad, con el objetivo de mejorar la protección futura de sus empleados.

Las **contribuciones anuales** efectuadas son las siguientes:

Trabajador	Retribución bruta anual (€)	Aportación empresarial (€)
1	24.000	1.200
2	25.500	1.000
3	26.800	1.000
4	27.500	1.200
5	28.000	1.500
6-10	>30.000	0 (no incluidos en el plan)

Determinación de la deducción aplicable

El **artículo 38 ter de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS)** permite a las empresas **deducir en la cuota íntegra el 10 % de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 €.**

Cuando el salario sea **igual o superior a 27.000 €**, la deducción solo se aplica **sobre la parte proporcional de las contribuciones que correspondan a dicho límite.**

Cálculo de la deducción

Trabajadores con retribución inferior a 27.000 € (pleno derecho):

- Trabajador 1: $1.200 \text{ €} \times 10 \% = 120 \text{ €}$
- Trabajador 2: $1.000 \text{ €} \times 10 \% = 100 \text{ €}$
- Trabajador 3: $1.000 \text{ €} \times 10 \% = 100 \text{ €}$

Subtotal: **320 €**

Trabajadores con retribución igual o superior a 27.000 € (deducción proporcional):

- Trabajador 4: Parte proporcional = $(27.000 / 27.500) \times 1.200 = 1.178 \text{ €}$
- Deducción = $1.178 \times 10 \% = 117,80 \text{ €}$
- Trabajador 5: Parte proporcional = $(27.000 / 28.000) \times 1.500 = 1.446 \text{ €}$
Deducción = $1.446 \times 10 \% = 144,60 \text{ €}$

Subtotal proporcional: **262,40 €**

➔ **Total deducción aplicable en la cuota íntegra del IS: $320 \text{ €} + 262,40 \text{ €} = 582,40 \text{ €}$**

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.

NOTA: Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025, se añade la disposición transitoria cuadragésima cuarta a la LIS por el apartado Ocho de la disposición final octava de la Ley 7/2024, estableciendo un régimen transitorio a efectos de lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS, de tal forma que para 2025 las entidades cuyo INCN del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, aplicarán la siguiente escala, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general:

- Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 50.000 euros, al tipo del 21 por ciento.
- Por la parte de base imponible restante, al tipo del 22 por ciento.

Las entidades que cumplan las previsiones del artículo 101 de la LIS (entidades de reducida dimensión) tributarán al 24 por ciento, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general.

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.

Ejemplo

La sociedad **Biotecnia Avanzada, S.L.**, dedicada a la investigación farmacéutica, presenta los siguientes datos en el ejercicio 2025:

- **Importe neto de la cifra de negocios (INCN) 2024:** 820.000 €
- **Base imponible 2025:** 1.200.000 €

Dado que su cifra de negocios es **inferior a 1 millón de euros**, se aplica el **nuevo tipo progresivo** introducido por la **Ley 7/2024**, disposición transitoria cuadragésima cuarta:

- 21 % sobre los primeros **50.000 €** de base imponible.
- 22 % sobre la **base restante**.

Cuota íntegra:

$(50.000 \times 21\%) + (1.150.000 \times 22\%) = 10.500 + 253.000 = 263.500 \text{ €}$

Deducciones generadas

Concepto de deducción	Importe generado (€)	Tipo
I+D+i (art. 35 LIS)	120.000	Innovación
Producción audiovisual (art. 36 LIS)	40.000	Cultural
Creación de empleo para discapacitados (art. 38 LIS)	18.000	Empleo
Total deducciones generadas	178.000	

1. Aplicación de los límites cuantitativos

Según el **artículo 39 LIS**, las deducciones por incentivos no pueden absorber toda la cuota íntegra. El límite general es del **25 %** de la cuota íntegra (una vez minoradas las deducciones por doble imposición o bonificaciones).

Límite general: $263.500 \times 25 \% = 65.875 \text{ €}$

No obstante, cuando las deducciones por **I+D+i** y **producciones audiovisuales** superan el **10 %** de la cuota íntegra, el límite se eleva al **50 %**.

Cálculo: $(120.000 + 40.000) / 263.500 = 60,8 \% > 10 \%$

Se aplica el **límite ampliado del 50 %**.

Límite máximo deducible: $263.500 \times 50 \% = 131.750 \text{ €}$

2. Límite temporal de aplicación

Las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota pueden aprovecharse en ejercicios posteriores:

- En general: **15 años**.
- En el caso de deducciones por **I+D+i**: **18 años**.

Por tanto, las cantidades no aplicadas en 2025 podrán utilizarse hasta el **ejercicio 2043**, siempre que la empresa conserve la documentación justificativa.

Aplicación práctica en 2025

Concepto	Deducción generada (€)	Deducción aplicada (€)	Pendiente futura (€)
I+D+i	120.000	90.000	30.000
Producción audiovisual	40.000	30.000	10.000
Empleo discapacitados	18.000	11.750	6.250
Total	178.000 €	131.750 €	46.250 €

Así, **Biotecnia Avanzada, S.L.** podrá **deducirse 131.750 € en su IS 2025**, respetando el límite ampliado del 50 %, y **arrastrará 46.250 €** para ejercicios posteriores.

3. Opción de exclusión del límite (art. 39.2 LIS)

Las entidades con **tipo general (25 %) o 30 %** pueden optar por **excluir la deducción por I+D+i de los límites del 25 % o 50 %**, aplicándola íntegramente con un **descuento del 20 %** (solo el 80 % del importe se disfruta).

- I+D+i aplicable o abonable: $120.000 \times 80 \% = 96.000 \text{ €}$
- Límite anual:
 - I+D+i conjunto $\rightarrow 3.000.000 \text{ €}$
 - Innovación tecnológica $\rightarrow 1.000.000 \text{ €}$
 - Incremento adicional $\rightarrow +2.000.000 \text{ €}$ si los gastos de I+D superan el 10 % del INCN.

En este caso, al tributar Biotecnia al tipo progresivo (21 %-22 %) y no al general, **no puede acogerse a esta opción**.

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 período 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)

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se ha consolidado como una de las herramientas más eficaces para promover la colaboración del sector privado con proyectos de interés general.

Las donaciones a entidades acogidas a esta ley no solo tienen un impacto social, sino también **una recompensa fiscal directa**, al permitir deducir un porcentaje relevante en el Impuesto sobre Sociedades.

Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades pueden deducirse en su **cuota íntegra** el **40 %** de los donativos efectuados a favor de entidades acogidas a la **Ley 49/2002**.

Además, cuando el donante haya contribuido **durante al menos los dos ejercicios anteriores** a la **misma entidad** con una cuantía **igual o superior**, la deducción se eleva al **50 %** (consulta DGT V3543-15).

Si la donación se realiza a una entidad que desarrolla **actividades prioritarias de mecenazgo** reconocidas en la **Ley de Presupuestos Generales del Estado**, el porcentaje aplicable puede **incrementarse en 5 puntos porcentuales**.

La **base de deducción no puede superar el 15 % de la base imponible** del periodo impositivo. El **TEAC (resolución de 25 de enero de 2021)** precisó que este límite del 15 % debe calcularse sobre la **base imponible resultante después de compensar las bases negativas**, es decir, sobre el **beneficio efectivamente gravado**.

Si la empresa supera este límite, **el exceso puede aplicarse en los 10 ejercicios siguientes**, siempre que mantenga la justificación documental de las donaciones.

La base de deducción depende de la **naturaleza del bien donado**:

Tipo de donación	Base de deducción
Donativo dinerario	Importe efectivo donado
Donación de bienes o derechos	Valor contable o, en su defecto, valor del Impuesto sobre el Patrimonio
Usufructo sobre inmuebles	2 % del valor catastral anual, proporcional a los días del ejercicio
Usufructo sobre valores	Dividendos o intereses percibidos por el usufructuario
Usufructo sobre otros bienes	Valor del usufructo × interés legal del dinero
Obras de arte o bienes del Patrimonio Histórico Español	Valor fijado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación

Si la entidad receptora **no está acogida expresamente al régimen fiscal de la Ley 49/2002**, el donante **no puede beneficiarse del incentivo** (TEAC, 5 de febrero de 2015).

Ejemplo

La sociedad **Cultura XXI, S.L.**, con sede en Madrid, obtiene en 2025 una **base imponible de 600.000 €**. Durante el ejercicio realiza una **donación de 20.000 €** a la **Fundación Música y Futuro**, inscrita en el registro de entidades sin ánimo de lucro acogidas al régimen de la Ley 49/2002. Además, la empresa **ya había realizado donaciones** a esta misma fundación en 2023 (15.000 €) y 2024 (20.000 €), manteniendo así la recurrencia exigida para aplicar el **porcentaje incrementado del 50 %**.

Base máxima de deducción (15 %): $600.000 \times 15 \% = 90.000 \text{ €}$ → La donación (20.000 €) no supera el límite, por lo que **se puede aplicar íntegramente**.

Deducción aplicable (50 %): $20.000 \times 50 \% = 10.000 \text{ €}$

➔ **Resultado:** Cultura XXI podrá deducirse **10.000 €** en la cuota íntegra de su Impuesto sobre Sociedades 2025.

Si la fundación figurase entre las **entidades beneficiarias de actividades prioritarias de mecenazgo**, la deducción se incrementaría al **55 %**, alcanzando **11.000 €**.

La Ley del Impuesto también permite deducir el **15 % de los gastos en propaganda y publicidad** que sirvan directamente para la promoción de un **acontecimiento de excepcional interés público**, siempre que dichos gastos estén reconocidos en los planes y programas del consorcio o del órgano responsable del evento.

- Si el contenido publicitario **se centra esencialmente en la divulgación del acontecimiento**, la **base de deducción** es el **gasto total realizado**.
- Si no, la base se reduce al **25 % del gasto**.
- El **importe deducible no puede exceder del 90 %** de las donaciones efectuadas al consorcio u órgano promotor.

El **Tribunal Supremo (sentencia de 20 de julio de 2021)** fijó que, cuando el logotipo del evento se incorpora a envases o soportes publicitarios, la **base de la deducción** debe ser **el coste total de dichos envases**, no solo el sobrecoste derivado de la impresión.

La deducción **solo puede aplicarse en el ejercicio en que se realiza la donación**. La **Audiencia Nacional (Sentencia de 9 de diciembre de 2021)** y el **TEAC (Resolución de 25 de enero de 2022)** han confirmado que **no es posible trasladar la de-**

ducción a otros periodos ni aplicar gastos de ejercicios distintos. La deducción **nace con el gasto**, pero **solo puede surtir efectos en el periodo en que concurran todos los requisitos legales**.

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 2025:

Nº	Acontecimiento	Duración del programa
1	Bicentenario de la Policía Nacional	14-01-2022 → 13-01-2025
2	Año de Investigación Santiago Ramón y Cajal 2022	01-06-2022 → 31-05-2025
3	Año Jubilar Lebaniego 2023-2024	16-04-2022 → 15-04-2025
4	Caravaca de la Cruz 2024. Año Jubilar	31-01-2022 → 30-01-2025
5	Plan de Fomento de la Ópera en la Calle – Teatro Real	01-07-2023 → 30-06-2026
6	Inauguración de la Galería de las Colecciones Reales	01-01-2023 → 31-12-2025
7	60 Aniversario del Festival Porta Ferrada	01-01-2023 → 31-12-2025
8	Programa EN PLAN BIEN de promoción de estilos de vida saludables	01-01-2023 → 31-12-2025
9	Ryder Cup 2031	01-01-2023 → 31-12-2025
10	Open Barcelona – Trofeo Conde de Godó y 125 Aniversario del R.C. Tennis Barcelona	01-01-2023 → 31-12-2025
11	750 Aniversario del Consolat del Mar	01-01-2023 → 31-12-2025
12	Congreso de la Unión Internacional de Arquitectos	01-01-2023 → 31-12-2026
13	Festival Internacional Sónar de Música, Creativitat i Tecnologia	01-01-2023 → 31-12-2025
14	XXXVII Copa América Barcelona	Hasta 31-12-2025
15	Barcelona Music Lab. El Futuro de la Música	01-01-2025 → 31-12-2028
16	Primavera Sound, Created in Barcelona	01-01-2025 → 31-12-2027
17	Año Tàpies – Centenario del nacimiento de Antoni Tàpies	01-01-2025 → 31-12-2026
18	Eduardo Chillida 100 años	01-01-2025 → 31-12-2026
19	VIII Centenario de la Catedral Gótica de Toledo	01-01-2025 → 31-12-2027
20	Año Santo Jacobo 2027	01-07-2025 → 30-06-2028
21	Centenario de la Generación del 27	01-07-2025 → 30-06-2028

Nº	Acontecimiento	Duración del programa
22	Programa de difusión musical “Música clásica para todos”	01-01-2025 → 31-12-2027
23	150.º Aniversario del nacimiento de Pau Casals	01-01-2025 → 31-12-2027
24	XXV Aniversario del Petit Liceu	01-01-2025 → 31-12-2028
25	Fundación Joan Miró – 50.º Aniversario	01-01-2025 → 31-12-2027
26	Centenario Gaudí 2026	01-01-2025 → 31-12-2027
27	50.º Aniversario del Teatre Lliure	01-01-2025 → 31-12-2027
28	Festival Porta Ferrada (segunda fase)	01-01-2026 → 31-12-2027
29	XX Aniversario del Festival Bilbao BBK Live	01-07-2025 → 30-06-2028
30	75.ª Edición del Festival Internacional de Música y Danza de Granada	01-07-2025 → 30-06-2027
31	150.º Aniversario del nacimiento de Manuel de Falla	01-07-2025 → 31-12-2027
32	Dansàneu, Festival de Cultures del Pirineu	01-01-2025 → 31-12-2027
33	San Diego Comic-Con Málaga	01-01-2025 → 31-12-2027
34	Programa de preparación de deportistas para Los Ángeles 2028	01-01-2025 → 31-12-2028
35	Universo Mujer IV	01-01-2025 → 31-12-2027
36	Gran Premio de España de Motociclismo	01-01-2025 → 31-12-2027
37	Deporte Inclusivo III	01-01-2025 → 31-12-2027
38	Plan 2030 de Apoyo al Deporte Base II	01-01-2025 → 31-12-2027
39	Ironman Calella-Barcelona	01-01-2025 → 31-12-2027
40	Barcelona Mobile World Capital	01-01-2025 → 31-12-2028
41	Barcelona 2026 Capital Mundial de la Arquitectura	01-01-2025 → 31-12-2027
42	Rally Islas Canarias	01-01-2025 → 31-12-2027

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 TR-LIS), 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 incentivarla realización de determinadas actividades 2025

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.
	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 €	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

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

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)	1 20%. primer millón de base de la deducción Desde el 01-01-2020 se eleva al 30% 25% (desde el 01-01-2020) sobre el exceso.	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 €. El importe de esta deducción no podrá ser superior a 3 millones de euros. Desde el 01-01-2020 se eleva a 10 millones.
Deducción por producción de determinados espectáculos en vivo (siempre que cumplan los requisitos del art. 36.3 LIS)	20%	Costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos. La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente.
Deducción por creación de empleo (siempre que cumplan los requisitos del art. 37 LIS)	3.000 €	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. 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
	50%	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.

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. Regímenes especiales

Cuando se habla de regímenes especiales dentro del Impuesto sobre Sociedades, muchos contribuyentes tienden a pensar en excepciones complejas o en “ventanas fiscales” poco accesibles. Sin embargo, la realidad es muy distinta. Los regímenes especiales son, ante todo, mecanismos de adecuación. El legislador reconoce que la diversidad de situaciones empresariales —por su tamaño, objeto o naturaleza jurídica— no puede tratarse con una única regla de tributación. Así, el Título VII de la LIS configura distintos regímenes adaptados a sectores, estructuras o finalidades concretas.

El objetivo no es tanto reducir la carga fiscal, como garantizar la neutralidad, evitar distorsiones económicas y fomentar determinadas políticas públicas: la investigación, el emprendimiento, la cohesión territorial o la preservación del patrimonio empresarial. El artículo 124 de la LIS lo deja claro: cuando una entidad puede acogerse a un régimen especial, las disposiciones de dicho régimen prevalecen sobre las normas generales, siendo estas últimas supletorias.

23.1. Régimen de empresas de reducida dimensión (ERD)

El régimen de empresas de reducida dimensión constituye uno de los pilares más importantes del sistema tributario empresarial español. Su fundamento no radica únicamente en ofrecer ventajas fiscales, sino en dotar de flexibilidad y estímulo financiero a las pequeñas y medianas empresas, que representan más del 95 % del tejido productivo del país.

Pueden acogerse a este régimen las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios (INC�) del ejercicio anterior sea inferior a 10 millones de euros, incluyéndose la posibilidad de mantener el régimen durante tres ejercicios adicionales cuando el límite se supera, siempre que se cumplan determinadas condiciones de continuidad.

Entre sus incentivos destacan:

- Libertad de amortización vinculada a la creación de empleo, que permite deducir libremente el coste de los elementos del inmovilizado afectos a la actividad, hasta 120.000 € por cada incremento de la plantilla media respecto del ejercicio anterior, medido en términos de personas/año.
- Amortización acelerada, que multiplica el coeficiente máximo de amortización lineal por 2, o por 3 en bienes de escaso valor, lo que permite anticipar fiscalmente el gasto sin alterar la vida útil contable del activo.
- Reserva de nivelación, que permite reducir la base imponible hasta en un 10 %, constituyendo una provisión contable destinada a compensar futuras pérdidas. Si no se materializan pérdidas en los cinco ejercicios siguientes, la reserva se revierte añadiendo su importe a la base imponible.
- Deducción del 1 % de los saldos de dudoso cobro, aplicable incluso sin justificación individualizada, lo que simplifica la deducibilidad de pequeñas insolvencias.

23.2. Régimen especial de arrendamiento de viviendas

El artículo 48 de la LIS regula este régimen, concebido para fomentar la profesionalización del mercado del alquiler. Pueden acogerse las entidades que tengan como actividad principal el arrendamiento de viviendas y que posean al menos ocho inmuebles urbanos destinados al arrendamiento permanente, siempre que la gestión se realice como actividad económica, lo que implica disponer de una persona empleada con contrato laboral a jornada completa dedicada exclusivamente a esta función.

El beneficio fiscal consiste en una bonificación del 40 % en la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del alquiler de viviendas. No obstante, la aplicación de la bonificación exige cumplir con varios requisitos:

- Las viviendas deben permanecer alquiladas o en oferta de alquiler durante al menos tres años.
- Debe mantenerse un registro contable diferenciado para los ingresos y gastos de cada inmueble.
- No es compatible con la reserva de capitalización ni con otros beneficios que afecten a la misma base imponible.

23.3. Régimen del arrendamiento financiero (leasing)

El leasing fiscal no es una mera alternativa de financiación; es una herramienta de planificación estratégica. A través de este régimen, regulado en el artículo 115 de la LIS, las empresas pueden deducirse tanto la parte financiera de las cuotas como la parte destinada a recuperar el coste del bien. La duración mínima de los contratos es de dos años para bienes muebles y de diez años para inmuebles, y deben identificar claramente la porción correspondiente a recuperación del coste del bien.

El atractivo radica en que el arrendatario puede amortizar aceleradamente el bien, hasta el doble del coeficiente máximo previsto en las tablas oficiales, e incluso el triple si la empresa aplica el régimen de ERD. Ello permite un adelanto temporal del gasto fiscal, mejorando la posición de liquidez y reduciendo la base imponible en los primeros ejercicios de uso.

23.4. Régimen de fusiones, escisiones y otras operaciones de reestructuración

El régimen especial de neutralidad fiscal, recogido en los artículos 76 a 89 de la LIS, constituye uno de los instrumentos más sofisticados del derecho tributario societario. Su finalidad no es premiar la concentración empresarial, sino garantizar la neutralidad fiscal en los procesos de reorganización que respondan a motivos económicos válidos.

En la práctica, este régimen permite diferir la tributación de las plusvalías generadas por las aportaciones, fusiones o escisiones, trasladando el valor fiscal de los activos y pasivos al nuevo titular.

El requisito esencial es la motivación económica real: la operación debe tener por objeto mejorar la estructura de gestión, la eficiencia operativa, la solvencia o el acceso a financiación, y no la mera elusión de impuestos.

El Tribunal Supremo (Sentencia de 12 de marzo de 2025) ha reforzado este criterio, declarando que la Administración no puede negar automáticamente la neutralidad sin probar la existencia de un propósito fraudulento. Asimismo, el TEAC (resolución de 22 de abril de 2024) ha precisado que, cuando se cuestiona la aplicación del régimen, la Inspección debe limitar su ajuste al elemento artificial y mantener la neutralidad en el resto de la operación.

En la práctica, la aplicación correcta de este régimen exige una documentación detallada: informes financieros, actas de los órganos sociales, valoraciones independientes y justificación de las sinergias o motivaciones empresariales. Cada año, más operaciones de relevo generacional y creación de holdings familiares recurren a esta vía, que se ha convertido en un instrumento clave de planificación y sucesión empresarial.

23.5. Agrupaciones de Interés Económico (AIE) y Uniones Temporales de Empresas (UTE)

Ambas figuras comparten un principio fundamental: la transparencia fiscal. Las AIE y UTE no tributan por las rentas que generan, sino que atribuyen los resultados a sus socios, quienes los integran en su propia base imponible en proporción a su participación.

Las AIE están reguladas por la Ley 12/1991 y suelen emplearse en actividades de investigación, innovación tecnológica o cinematografía, donde varias empresas colaboran en un proyecto común sin crear una sociedad plena. Por su parte, las UTE, más frecuentes en el sector de la construcción y obra pública, se rigen por la Ley 18/1982 y gozan de un régimen simplificado de obligaciones formales, con exoneración de pagos fraccionados y de formulación de cuentas anuales, siempre que estén inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda.

El atractivo de este régimen radica en su neutralidad: cada socio soporta la carga fiscal que le corresponde, sin que la agrupación sea un sujeto intermedio de tributación.

23.6. Régimen de consolidación fiscal: tributación del grupo como una sola entidad

El régimen de consolidación fiscal permite a un grupo de sociedades presentar una única declaración del Impuesto sobre Sociedades. Para ello, la sociedad dominante debe poseer al menos el 75 % del capital y los derechos de voto de sus filiales, y todas las entidades deben tributar en territorio español.

Este régimen aporta dos ventajas principales:

1. Compensación inmediata de pérdidas y beneficios entre las distintas sociedades del grupo, sin esperar a ejercicios posteriores.

2. Simplificación administrativa, al centralizar en la entidad dominante las obligaciones fiscales del grupo.

En los ejercicios 2025 y 2026, la Ley 7/2024 ha mantenido la limitación transitoria introducida en 2023: solo se puede integrar el 50 % de las bases imponibles negativas de cada entidad en la base consolidada, difiriendo el resto de manera lineal durante los diez ejercicios siguientes.

23.7. Transparencia fiscal internacional

El artículo 100 y siguientes de la LIS impone un régimen de transparencia fiscal internacional que obliga a imputar en la base imponible de la matriz española las rentas pasivas obtenidas por filiales situadas en jurisdicciones de baja tributación (menos del 75 % del tipo español). Entre las rentas sujetas a imputación destacan las financieras, aseguradoras, crediticias, las derivadas de servicios intragrupo o las procedentes de la cesión de intangibles. El régimen también alcanza a los establecimientos permanentes en el extranjero, cuando sus rentas no disfrutan de exención por doble imposición.

La correcta aplicación de este régimen exige una trazabilidad documental exhaustiva, especialmente tras la transposición de la Directiva ATAD (UE) 2016/1164, que armoniza las medidas anti-elusión dentro de la Unión Europea.

23.8. Entidades sin ánimo de lucro y régimen de la Ley 49/2002

Las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos de la Ley 49/2002 disfrutan de un tipo reducido del 10 % en el Impuesto sobre Sociedades, además de múltiples exenciones sobre rentas obtenidas en el cumplimiento de su objeto social.

La ley exige destinar al menos el 70 % de los ingresos a los fines fundacionales y limita las actividades mercantiles accesorias al 40 % de los ingresos totales. Este régimen no solo fomenta la sostenibilidad del tercer sector, sino que también genera efectos fiscales en los donantes empresariales, que pueden aplicar deducciones por mecenazgo del 40 % o 50 % según la recurrencia de las aportaciones.

23.9. Otros regímenes especiales: navieras, hidrocarburos y cooperativas

Existen otros regímenes de menor difusión pero de gran interés técnico:

- Régimen de entidades navieras en función del tonelaje (art. 113 LIS), que sustituye el resultado contable por una base imponible calculada según el tonelaje de los buques gestionados.
- Régimen de hidrocarburos, para empresas dedicadas a la exploración y explotación de yacimientos, con reglas específicas sobre amortización y provisiones.
- Régimen de cooperativas, regulado por la Ley 20/1990, que distingue entre cooperativas fiscalmente protegidas y especialmente protegidas, con exenciones parciales y bonificaciones que pueden alcanzar el 50 % de la cuota íntegra.

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

24.1. Peculiaridades del cierre fiscal en Canarias

24.1.1. Introducción

El Archipiélago canario ha contado históricamente con un régimen propio derivado de su lejanía geográfica, su carácter insular y sus limitaciones estructurales. Estas circunstancias han justificado un tratamiento singular tanto desde el punto de vista administrativo como económico y fiscal.

El **Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF)**, además de recoger beneficios fiscales específicos, integra un conjunto de medidas orientadas a compensar los sobrecostos derivados de la ultraperifericidad, conforme al reconocimiento de Canarias como **región ultraperiférica de la Unión Europea**.

24.1.2. Regulación aplicable

- **Ley 20/1991**, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF de Canarias.
- **Ley 19/1994**, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- **Ley 6/2025**, de 28 de julio, de modificación de la Ley 19/1994, en materia de inversiones en elementos patrimoniales afectos a la actividad de arrendamiento de vivienda en Canarias (BOE de 29 de julio de 2025).
- **Real Decreto 1758/2007**, de 28 de diciembre.
- **Real Decreto 1022/2015**, de 13 de noviembre.

24.1.3. Principales incentivos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias: la Zona Especial Canaria (ZEC)

Breve introducción

La **Zona Especial Canaria (ZEC)** tiene como finalidad facilitar el establecimiento de nuevas entidades en el Archipiélago que desarrollen actividades industriales, tecnológicas o de servicios con un **régimen de fiscalidad reducida**, limitado territorialmente a las Islas Canarias.

Su regulación se basa en el principio de **estanqueidad geográfica**, que busca evitar la extensión de sus beneficios fiscales a territorios sometidos al régimen común. Sin embargo, este principio no impide a las entidades ZEC mantener establecimientos fuera de Canarias, siempre que lo comuniquen al **Consejo Rector de la ZEC** y mantengan contabilidad separada.

Las entidades ZEC: Requisitos

Podrán acogerse al régimen ZEC las personas jurídicas y sucursales de nueva creación que se inscriban en el **Registro Oficial de Entidades de la ZEC**, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

1. Tener domicilio social y sede de dirección efectiva en el ámbito geográfico de la ZEC.
2. Contar con al menos un administrador o representante residente en Canarias.
3. Desarrollar las actividades económicas autorizadas en el **Anexo de la Ley 19/1994**.
4. Realizar, dentro de los dos primeros años, una **inversión mínima** de:
 - 100.000 euros en Gran Canaria o Tenerife.
 - 50.000 euros en El Hierro, Fuerteventura, La Gomera, Lanzarote o La Palma.
5. Crear un mínimo de **5 empleos** en las islas capitalinas o **3** en el resto, y mantener ese promedio durante todo el período de disfrute.
6. Presentar una **memoria descriptiva** de las actividades y su impacto en el desarrollo económico y social del Archipiélago.

24.1.4. Impuesto sobre Sociedades de la entidad ZEC: especialidades

Generalidades

Las entidades ZEC tributan al **4 %** en el Impuesto sobre Sociedades, aplicable exclusivamente a la parte de la base imponible derivada de operaciones realizadas **material y efectivamente** en el ámbito ZEC.

Su contabilidad debe seguir el **Código de Comercio** y la normativa contable general. Los beneficios fiscales de la ZEC pueden acumularse a otras ayudas a la inversión o a la creación de empleo, siempre dentro de los límites de la normativa comunitaria.

Desde 2018, las sucursales ZEC de entidades residentes pueden integrarse en grupos fiscales que apliquen el régimen de **consolidación fiscal**.

Base imponible y tipo de gravamen

La parte de la base imponible a la que se aplica el tipo del 4 % se calcula mediante una proporción entre las operaciones efectivamente realizadas en la ZEC y el total de ingresos de la entidad. El porcentaje resultante se redondea a la unidad superior.

El tipo reducido está sujeto a límites vinculados al número de empleos creados por la entidad y a su volumen de actividad.

Otras ventajas en el Impuesto sobre Sociedades

a) Exención de dividendos y rentas:

- Exención de retención en dividendos distribuidos por filiales ZEC a matrices no residentes en España, así como en intereses y plusvalías de inmuebles.
- En holdings españolas, la distribución también puede quedar exenta conforme a la Ley del IS.
- Los países sin ISD pueden declarar exentos estos dividendos, lo que amplía las opciones de planificación fiscal.

24.1.5. Especialidades ZEC aplicables a las denominadas "startups" establecidas en Canarias

La Circular 1/2022, del Consejo Rector de la ZEC, introdujo la posibilidad de **eximir o reducir el requisito de inversión mínima** para las startups y pymes innovadoras que cuenten con el sello de PYME innovadora o realicen actividades de I+D, videojuegos, audiovisual, IT o telecomunicaciones.

Estas empresas deben crear **al menos seis empleos** y podrán reducir la inversión exigida según el número de contrataciones, pudiendo incluso eliminarla si se superan los **25 puestos de trabajo**.

El objetivo es incentivar la implantación de empresas intensivas en conocimiento y capital humano, impulsando el ecosistema emprendedor de las Islas.

24.1.6. Principales incentivos fiscales del REF: la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)

La RIC permite reducir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades hasta un **90 % de los beneficios no distribuidos**, siempre que se materialicen en inversiones productivas situadas en Canarias.

Estas inversiones pueden consistir en:

- Activos fijos afectos a la actividad.
- Valores públicos.
- Creación de empleo.

El plazo de materialización es de **tres años** desde el cierre del ejercicio en que se dota la reserva, y los activos deben mantenerse en funcionamiento durante **cinco años**.

Novedades introducidas por la Ley 6/2025, de 28 de julio

La nueva norma amplía las posibilidades de materialización de la RIC para responder al **problema de acceso a la vivienda en Canarias**, regulando expresamente la inversión en **elementos patrimoniales afectos al arrendamiento de vivienda habitual**.

Los principales cambios son:

1. Inversión en vivienda habitual:

Se permite destinar la RIC a la **adquisición o construcción de inmuebles** ubicados en Canarias, siempre que se destinen a **arrendamiento de vivienda habitual** —con o sin opción de compra—, no hayan estado arrendados en el año anterior y no exista **vinculación directa o indirecta** con el arrendatario.

2. Plazo de arrendamiento:

La vivienda deberá estar arrendada en un plazo máximo de **seis meses** desde su adquisición o desde su puesta en condiciones de habitabilidad.

3. Creación de empleo vinculada:

Se permite la materialización de la RIC mediante **inversiones en creación de empleo** directamente relacionadas con la inversión inmobiliaria.

Estas medidas, alineadas con la **Ley 7/2024**, refuerzan el carácter social de la RIC, integrando su función fiscal con la política de vivienda y empleo regional.

Para más información: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/deducciones-beneficios-fiscales-impuesto-sobre-sociedades/beneficios-fiscales-canarias/reserva-inversiones-canarias.html>

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

La **DAFN** permite deducir el **25 % del importe invertido** en activos fijos nuevos del inmovilizado material afectos a la actividad económica.

Su aplicación está limitada al **50 % de la cuota del IS** del ejercicio, con un límite conjunto del **70 %** para deducciones pendientes. Los activos deben mantenerse durante **cinco años**, salvo vida útil menor.

El **Tribunal Supremo**, en una reciente sentencia, ha clarificado que el marco normativo aplicable es el de la **Ley 61/1978**, y no el de la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, con efectos relevantes:

- No procede aplicar la deducción cuando exista arrendamiento entre entidades vinculadas.
- Se eleva el límite de aplicación al 70 %.

- La base de deducción abarca la contraprestación total, excluyendo intereses o impuestos.

Característica	Deducción por Inversiones en Canarias (DIC)	Reserva para Inversiones (RIC)
Naturaleza del Incentivo	Deducción sobre la cuota íntegra .	Reducción de la base imponible .
Normativa Principal	Art. 94 Ley 20/1991 y Art. 26 Ley 61/1978.	Art. 27 Ley 19/1994.
Beneficio Fiscal	Ahorro directo del 25% del importe de la inversión.	Ahorro del tipo impositivo sobre el importe dotado (hasta 90% del beneficio).
Límite Principal	70% de la cuota íntegra (80% en La Palma, La Gomera y El Hierro).	90% del beneficio no distribuido.
Activos Clave	Activos fijos nuevos y, con requisitos, usados.	Inversión inicial, creación de empleo, suscripción de acciones, etc..

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

Debido a su condición ultraperiférica, las **deducciones fiscales** aplicables en Canarias se incrementan en un **80 % respecto al régimen general**, o al menos en **20 puntos porcentuales**, conforme a la **Ley 19/1994**.

Asimismo, la **tributación mínima del 15 %** (Ley 22/2021) **no afecta a los incentivos del REF**, garantizando su compatibilidad y seguridad jurídica.

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

Supongamos una entidad canaria con un resultado contable de **100.000 euros**:

- Al dotar la **RIC**, puede reducir su base imponible hasta en un 90 %, tributando únicamente por 10.000 euros, siempre que cumpla el compromiso de inversión o arrendamiento regulado en la Ley 6/2025.
- Si, además, realiza una **inversión en activos nuevos** por 100.000 euros, podrá aplicar una **DAFN de 25.000 euros** en su cuota.
- Los incentivos del REF están sujetos a los **límites de ayudas de Estado** (30 %), y deben justificarse con documentación contable y fiscal adecuada.

El cierre fiscal en Canarias exige una planificación rigurosa y una interpretación precisa de la normativa del REF. La reciente ampliación de la RIC hacia la inversión en vivienda habitual abre un nuevo campo de actuación que combina la rentabilidad fiscal con el compromiso social. Un uso correcto de los incentivos —ZEC, RIC y DAFN— no sólo optimiza la carga tributaria, sino que fortalece la economía canaria desde la sostenibilidad y la creación de empleo.

24.2. Peculiaridades del Cierre Fiscal en País Vasco

24.2.1. Introducción

La existencia de una **Hacienda estatal** y tres **Haciendas Forales** en los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa hace que el cierre fiscal en el País Vasco requiera una atención adicional.

El **Impuesto sobre Sociedades** se rige, con carácter general, por la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre**, en Territorio Común, mientras que cada territorio histórico dispone de su propia **Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades**, con reglas específicas en base imponible, tipos, incentivos y límites.

El esquema de liquidación del impuesto —resultado contable, ajustes extracontables, compensación de bases negativas, aplicación de reservas e incentivos y cálculo de la cuota— es muy similar en ambas esferas. Sin embargo, los **parámetros clave** (porcentajes, plazos, tipos y límites) difieren en múltiples puntos, por lo que en el cierre habrá que identificar con precisión:

- Dónde tributa la entidad (competencia estatal o foral).

- Qué **normativa es aplicable** (Territorio Común o Norma Foral de Álava, Bizkaia o Gipuzkoa).
- Cómo afectan las particularidades forales a la base imponible, a las reservas especiales y a las deducciones.

En este contexto, es especialmente relevante la **modificación del Concierto Económico operada por la Ley 3/2025, de 29 de abril**, que eleva el umbral de volumen de operaciones de **10 a 12 millones de euros** a efectos de delimitar la competencia de las Haciendas Forales y la normativa aplicable en el Impuesto sobre Sociedades, reforzando, además, su capacidad normativa en materia de obligaciones formales y de gestión.

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

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades parte de la **contabilidad**, tanto en Territorio Común como en territorio foral. En ambos casos se requieren **ajustes extracontables** sobre los ingresos y gastos registrados, pero las Normas Forales introducen una serie de particularidades que influyen en el cierre del ejercicio.

Amortizaciones

Los **métodos de amortización** son esencialmente coincidentes, pero hay diferencias en:

- Las **tablas de amortización** aplicables.
- El tratamiento de la libertad de amortización, la amortización acelerada y la amortización conjunta, especialmente para **microempresas, pequeñas y medianas empresas** en territorio foral.

En territorio foral destacan tres figuras específicas:

1. Libertad de amortización

- Para elementos de inmovilizado material nuevos (salvo edificios y medios de transporte) adquiridos por **pequeñas y microempresas**, que pueden amortizarse libremente.

- Incluye inmovilizado construido por la propia empresa, siempre que su puesta a disposición se produzca dentro de los 12 meses siguientes a la conclusión de la obra.

2. Amortización acelerada

- Los elementos nuevos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e intangibles afectos a actividades económicas pueden amortizarse multiplicando por **1,5** el coeficiente máximo lineal de tablas, cuando la entidad tenga la condición de mediana o pequeña.
- Se excluyen edificios y elementos de transporte.

3. Amortización conjunta

- Las **microempresas** pueden optar por amortizar de forma conjunta el inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, deduciendo el **25 % del valor neto fiscal** en cada ejercicio, manteniendo esta opción mientras conserven dicha condición.

En cuanto a los **intangibles**, en ambos regímenes se aplica el criterio de depreciación efectiva. Cuando no sea posible determinarla de forma fiable:

- En territorio foral, la amortización fiscal es, con carácter general, del **10 % anual**.
- En Territorio Común, el límite habitual es del **5 % anual**.

Respecto al **fondo de comercio**:

- En Territorio Común, el **fondo de comercio financiero** derivado de participaciones adquiridas en determinadas fechas (y bajo ciertas condiciones) no es amortizable fiscalmente, y el fondo de comercio explícito es deducible al máximo del **5 % anual**, aunque contablemente se amortice al 10 %.
- En territorios forales, tanto el fondo de comercio financiero como el explícito pueden amortizarse fiscalmente hasta el **12,5 % anual**, lo que acelera la recuperación vía IS.

Provisión por insolvencias

Los requisitos generales para dotar provisión por insolvencias son muy similares, pero con matices:

- En Territorio Común, la deducibilidad se vincula a la situación existente **a la fecha de devengo**.
- En territorio foral, la provisión será deducible si el deudor está en **concurso** o si el crédito se ha reclamado judicialmente, siempre que estas circunstancias concurren **antes del inicio del plazo de presentación** de la autoliquidación.

Además, las Normas Forales permiten a **pymes y microempresas** dotar una **provisión global del 1 %** sobre el saldo de deudores no incluidos entre los créditos específicamente deducibles. Ese saldo y su ajuste extracontable deben revisarse en cada cierre.

Deterioro del inmovilizado

- En Territorio Común, las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e intangibles, con carácter general, **no son deducibles**.
- En las Normas Forales sí se admite la deducibilidad de estas pérdidas, con las condiciones previstas, lo que puede generar diferencias temporarias relevantes.

Deterioro de cartera

- En Territorio Común, desde 2012 el deterioro de la cartera de participaciones **no es deducible**.
- En territorio foral, sí puede ser deducible cuando:
 - Los fondos propios de la participada al cierre son inferiores a los iniciales.
 - En participaciones $\geq 5 \%$ (3 % en cotizadas), es deducible la diferencia entre el precio de adquisición y el patrimonio neto corregido por plusvalías tácitas, ponderado por el porcentaje de participación.

Gastos financieros

En ambos sistemas, los gastos financieros se limitan al **30 % del beneficio operativo**. No obstante:

- En Territorio Común existe un mínimo deducible de **1 millón de euros**.
- En territorios forales, desde 2018 ese mínimo se eleva a **3 millones de euros**, lo que mejora la posición de empresas con cierta palanca financiera.

El exceso no deducido puede arrastrarse a ejercicios posteriores, con el mismo límite.

Préstamos participativos

- En Territorio Común, los intereses de préstamos participativos satisfechos a entidades del grupo (art. 42 CC) **no son deducibles**, al asimilarse a retribución de fondos propios.
- En territorios forales, los gastos financieros —fijos y variables— **pueden ser deducibles** si se cumplen requisitos de participación (mínimo 25 %, o 15 % si cotiza), antigüedad en la participación y límites relativos a beneficios y tipo de interés de referencia, sin superar en general el **20 % de los beneficios** de la prestataria ni el 150 % del interés de demora sobre el saldo medio del préstamo.

Otros gastos no deducibles y limitaciones específicas

- **Gastos de representación:**
 - Territorio Común: deducibles con el límite del **1 % de la cifra de negocios**.
 - Territorio foral: deducible el **50 %**, con límite del **5 % de la cifra de negocios**.
- **Obsequios a clientes:**
 - Territorio foral: deducibles si no superan **300 euros por destinatario y ejercicio**, debiendo quedar identificada la persona receptora.
- **Pagos en efectivo:**
 - En territorio foral, los pagos en efectivo **por encima del límite legal (1.000 euros)** no son deducibles.
- **Elementos de transporte (turismos, etc.):**
 - En territorio foral, con carácter general, es deducible el **50 % de los gastos** relacionados con turismos (adquisición, arrendamiento, mantenimiento, amortización, etc.), con límites cuantitativos (2.500 o 3.000 euros por vehículo y año y restricciones sobre los gastos financieros asociados).
 - Si se acredita la afectación exclusiva o se imputan como retribución en especie, puede deducirse hasta el **100 %** con el límite del doble de los importes anteriores.

Corrección de ingresos contables no computables

En la parte de **ingresos exentos o no computables** destacan:

- **Exención por doble imposición de dividendos:**

- Requisitos básicos en Territorio Común: participación $\geq 5\%$, tenencia ≥ 1 año y tributación mínima del 10% o CDI.
- En territorio foral se añade que, para la exención plena, al menos el **85 % de los ingresos de la participada** procedan de actividades económicas.
- En Normas Forales existe además una exención del **50 %** para dividendos procedentes de sociedades españolas que no cumplan todos los requisitos.

- **Plusvalía exenta por transmisión de participaciones:**

- En línea con los dividendos, pero con una diferencia clave: en Territorio Común, las **pérdidas** por transmisión de participaciones que podrían haber generado renta exenta **no son deducibles**; en territorio foral sí son deducibles, salvo que la participación proceda de otra entidad del grupo que ya hubiese aplicado exención, en cuyo caso la pérdida se ajusta por la renta positiva exenta previa.

- **Exención por reinversión de beneficios extraordinarios:**

- En Territorio Común no existe un incentivo general similar para reinversión.
- En territorios forales, la plusvalía puede quedar **exenta** si se reinvierte el **precio de venta** en nuevos elementos afectos dentro del plazo que va desde el año anterior hasta los **tres años posteriores** a la transmisión, con mantenimiento de la inversión de 5 años (3 años para bienes muebles).

- **Contratos de financiación con fondos de capital riesgo y sociedades de pequeña y mediana dimensión:**

- Determinadas rentas derivadas de contratos de financiación mixtos (dinero + derechos de compra de participaciones) pueden no integrarse en la base imponible si se cumplen requisitos de tamaño, límites de participación, no vinculación y comunicación a Hacienda Foral, con integración posterior si se incumple.

24.2.3. Correcciones a la Base Imponible: Reservas especiales

En el ámbito foral existen **reservas indisponibles** que permiten reducir la base imponible, dirigidas a reforzar fondos propios, anticipar pérdidas futuras o fomentar la inversión productiva.

Reserva de capitalización

Presente tanto en Territorio Común como en Normas Forales, pero con diferencias:

- La reducción es del **15 % del incremento de fondos propios** (antes 10 %).
- En Territorio Común el cálculo del incremento excluye el resultado del ejercicio anterior y del actual.
- En territorio foral se toma el incremento **incluyendo el efecto del resultado contable** al inicio y al final del ejercicio.
- En Territorio Común debe dotarse una **reserva específica**, separada; en territorio foral basta con que la cuantía quede identificada como indisponible en cualquier cuenta de reservas.
- En normativa guipuzcoana, la reducción puede elevarse al **20 %** para entidades de pequeña dimensión.

Reserva de nivelación de beneficios

Pretende anticipar la compensación de **bases negativas futuras**:

- En territorio foral, la reducción es del **15 % del resultado contable** destinado a reserva indisponible.
- En Territorio Común, la reducción es del **10 %**, solo para entidades de reducida dimensión.
- En Normas Forales pueden aplicarla también **medianas y grandes empresas**.
- Las micro y pequeñas empresas pueden incrementar en **5 puntos porcentuales** los porcentajes establecidos, con la limitación de incompatibilidad cuando se haya aplicado la bonificación del 15 % en base imponible para microempresas.

Reserva especial de fomento del emprendimiento y reforzamiento de la actividad productiva

Esta figura es **exclusiva de los territorios forales**.

- Permite una reducción del **60 % en base imponible** del resultado contable destinado a una reserva indisponible.
- Debe materializarse en un plazo de **3 años** en proyectos concretos de inversión (inmovilizado nuevo, medioambiente, participación en empresas innovadoras, etc.) que den derecho a deducción por activos no corrientes nuevos u otras deducciones cualificadas.

24.2.4. Correcciones a la Base Imponible: Bases imponibles negativas

Una vez determinada la base imponible, se procede —en ambos regímenes— a compensar, si las hubiera, las **bases imponibles negativas (BIN)** de ejercicios anteriores, con límites distintos.

- **Territorio foral:**

- Micro y pequeñas empresas: pueden compensar hasta el **70 %** de la base imponible previa.
- Medianas y grandes: límite del **50 %**.
- Existe un **límite temporal de 30 años** para compensar BIN.
- No hay mínimo anual garantizado como en Territorio Común.

- **Territorio Común:**

- Entidades con cifra de negocios < 20 millones: límite del **70 %**.
- Entre 20 y 60 millones: límite del **50 %**.
- $\geq$ 60 millones: límite del **25 %**.
- No existe límite temporal para compensar las BIN, pero sí un **mínimo anual de 1 millón de euros** compensable sin límite porcentual.

En la práctica, el régimen foral es más **restrictivo en el tiempo** (30 años), pero puede ser más flexible o más rígido en función del tamaño y el perfil de la entidad.

24.2.5. Tipo Impositivo y tributación mínima

Cambios a nivel estatal (Ley 7/2024, de 30 de diciembre)

a) Tipo general (art. 29 LIS)

- Se mantiene el **25 %** para el régimen general.
- Se introduce una **escala reducida** para empresas con **INCN < 1 millón €**:
 - Hasta 50 000 € de base imponible → **17 %**.
 - Resto → **20 %**.
- Las **entidades de reducida dimensión (art. 101 LIS)** tributan al **20 %**, salvo que les corresponda otro tipo especial.
- Régimen transitorio (DT 44.^a):
 - **2025** → 21 % y 22 %.
 - **2026** → 19 % y 21 %.
 - **2027** → 22 %.
 - **2028** → 21 %.
- **Cooperativas protegidas**: tres puntos menos, sin superar el 20 %.
- **Cooperativas de crédito y cajas rurales**: 30 % sobre resultados extracooperativos.

b) Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

- La reducción en base imponible pasa del **15 % al 20 %**.
- Se vincula al **incremento de plantilla media**:
 - $+2 \% \leq \text{incremento} < 5 \%$ → 23 %.
 - $+5 \% \leq \text{incremento} < 10 \%$ → 26,5 %.
- Incremento $> 10 \%$ → 30 %.
- El incremento debe mantenerse **3 años**.
- Límite de reducción:
 - **20 %** de la base imponible positiva previa.
 - **25 %** si INCN < 1 M €.

c) Tributación mínima (art. 30 bis LIS)

- Se ajusta a la nueva escala: el porcentaje de cuota mínima será el **resultado de multiplicar los tipos del art. 29 por 15/25**, redondeado por exceso.
 - Ej.: tipo 20 % → mínimo 12 %.

Situación en el País Vasco (Normas Forales 2025)

Los **Territorios Históricos** conservan plena potestad normativa en el IS. Hasta la fecha (abril 2025):

- **No han aprobado aún una reforma espejo de la Ley 7/2024.**
- Se mantienen los **tipos nominales forales vigentes desde 2018**:
 - 24 % para medianas y grandes empresas.
 - 20 % para pequeñas y microempresas.
 - **Bonificación adicional del 10 %** sobre base imponible para microempresas (efectivo ≈ 17 %).
- Continúa el sistema de **tributación mínima foral**:
 - 17 % general,
 - 15 % si se mantiene o amplía empleo,
 - 13 % para micro-pequeñas con mantenimiento de plantilla.
- La **Reserva de capitalización** foral permanece en el 15 % (20 % en Gipuzkoa para pequeñas), sin vinculación al empleo todavía.
- Las Diputaciones Forales están evaluando la **armonización parcial** de incentivos (Reserva de capitalización y tipos reducidos) para ejercicios iniciados a partir de 2026, pero no existe normativa aprobada.

Concepto	Estado (Ley 7/2024)	País Vasco 2025 (NF vigentes)
Tipo general IS	25 %	24 %
Escala microempresas (< 1 M €)	17 % / 20 % (DT 44. ^a → 21 %/ 22 % en 2025)	20 % (bonif. 10 % micro → 17 %)
Reserva de capitalización	20–30 % según empleo	15 % (20 % Gipuzkoa pequeñas)
Tributación mínima	15 % general (12 %–13 % pymes)	17 % (15 % mant. empleo; 13 % micro)
Reforma en vigor	Sí (para 2025)	No todavía (se mantienen NF 2018–2023)

24.2.6. Deducciones

La mayor divergencia entre Territorio Común y País Vasco se observa en el ámbito de las **deducciones en cuota**.

En los territorios forales:

- Las deducciones tienen un **límite temporal de 30 años** para su aplicación.
- El límite general de aplicación sobre cuota líquida es del **35 %**, condicionado por la tributación mínima.
- Las deducciones de **I+D+i** y las de **financiación de proyectos de I+D+i** pueden llegar a un límite del **70 %** de cuota, sin tener en cuenta la tributación mínima y después de aplicar las deducciones con límite del 35 %.

En Territorio Común, la tendencia ha sido a **restringir** paulatinamente incentivos y porcentajes, mientras que la normativa foral mantiene una estrategia clara de **apuesta por la deducción como instrumento de política económica**, especialmente en innovación, empleo e inversiones.

A continuación se resumen las diferencias más relevantes por tipo de deducción:

Deducción por doble imposición internacional: dividendos extranjeros

- Estructura similar en ambos regímenes (menor entre impuesto pagado fuera y cuota que correspondería en España).
- En Territorio Común, tras la reforma de 2021, se reduce un **5 % de los dividendos** por gastos de gestión.
- En territorio foral, para dividendos de entidades no residentes sin CDI, existe la opción de deducir un **14 % de la base imponible** correspondiente al dividendo, sin arrastre a ejercicios futuros.

Deducción por actividades de investigación y desarrollo (I+D)

- Territorio Común:
 - 25 % de gastos del ejercicio.
 - 8 % sobre inversiones en inmovilizado afecto excluidos edificios y terrenos.
- Territorios forales:
 - 30 % de gastos de I+D del ejercicio.
 - 20 % adicional sobre el exceso de gastos respecto a la media de los dos años anteriores.
 - 20 % adicional por personal investigador cualificado exclusivo o proyectos con universidades/centros tecnológicos.
 - En conjunto, la deducción puede oscilar entre el **30 % y el 70 %** de los gastos.
 - 10 % sobre inmovilizado afecto exclusivo, excluidos terrenos e inmuebles.

Deducción por actividades de innovación tecnológica

- Territorio Común: 12 %.
- Territorios forales:
 - 15 % por diseño industrial e ingeniería de procesos, adquisición de tecnología avanzada, etc.
 - 20 % por proyectos encargados a universidades/centros tecnológicos o certificados de normas de calidad.

Deducción por financiación de proyectos de I+D+i

Existe únicamente en los **territorios forales**.

- Permite a entidades financiadoras beneficiarse de las deducciones generadas por otra entidad innovadora mediante contratos de financiación.
- Límite general de 200.000 euros en tres ejercicios (sin límite para micro y pequeñas empresas), con particularidades en Bizkaia, donde no se aplican los mismos topes.

Deducción por activos no corrientes nuevos

También exclusiva de las Normas Forales.

- Incentiva la adquisición de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias nuevos afectos a la actividad, con mantenimiento mínimo de 5 años (3 en muebles) y plazo de reposición de 3 meses.
- La inversión total debe alcanzar, en términos generales, el **10 % del valor neto contable del activo no corriente** del ejercicio anterior.
- Derecho de deducción:
 - 10 % con carácter general.
 - 5 % para mejoras e inversiones del arrendatario, ampliable al 10 % si son relevantes.

Deducción por creación de empleo

- En Territorio Común, limitada a nuevas entidades.
- En territorio foral, se incentiva la contratación indefinida con salarios al menos del **170 % del SMI**:
 - 25 % del salario bruto anual, límite de 7.000 euros (ej. 2023).
 - 50 % y límite de 14.000 euros para colectivos de difícil inserción.
 - Requiere mantenimiento de los contratos durante 3 años y sustitución en 2 meses si hay baja anticipada.

- Necesidad de declaración responsable del administrador sobre igualdad retributiva a trabajo de igual valor.

Deducción por inversiones medioambientales

- Deducción del **30 %** sobre inversiones en equipos definidos por norma autonómica.
- 15 % sobre activos necesarios para proyectos de desarrollo sostenible y protección medioambiental (residuos, movilidad sostenible, renovables, etc.).

Deducción por actividades prioritarias

- En territorio foral, deducción del **18 %** por aportaciones a actividades prioritarias, no deducibles como gasto.
- En Álava, tras la Norma Foral 35/2021, la deducción alcanza el **30 %**, y hasta el **45 %** para actividades especialmente prioritarias.

Deducción por inversión en producciones cinematográficas, series y espectáculos

- La Norma Foral 9/2024 de Álava introduce deducciones reforzadas:
 - Hasta **60 %** de gastos cuando más del 50 % se realiza en territorios vascos (50 % si los gastos locales son entre el 35 % y el 50 %).
 - Incremento de 10 puntos si la producción es en euskera.
 - Límite de 10 millones por producción y 3 millones por episodio en series.
 - Espectáculos en vivo: 30 % de costes directos, 40 % si son en euskera.
 - Con la condición de destinar al menos el 50 % de los beneficios a nuevas actividades que puedan acogerse a la deducción.

Deducción por financiación de obras audiovisuales y espectáculos

- Se regula un régimen específico para contribuyentes que financian producciones sin adquirir derechos de propiedad intelectual.
- La deducción puede alcanzar hasta el **120 % de las cantidades aportadas**, con límites cuantitativos por producción/episodio, y es incompatible con la deducción del productor principal.

24.2.7. Pagos fraccionados

En los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades también hay diferencias sensibles:

- **Territorio Común:**
 - Tres pagos fraccionados (abril, octubre y diciembre).
 - Dos modalidades (sobre cuota del ejercicio anterior o sobre base del período en curso).
- **Territorios forales:**
 - Un único **pago anticipado en octubre**, aplicable a medianas y grandes empresas.
 - Se calcula como el **5 % de la base imponible del último período liquidado**, minorada por las retenciones de ese período.

Esta simplificación formal no impide que, en grupos con actividad en ambos territorios, haya que coordinar muy bien la planificación de tesorería.

Régimen de tributación conjunta a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales del País Vasco y/o Comunidad Foral de Navarra

En los supuestos en que una entidad deba **tributar conjuntamente** al Estado y a las Diputaciones Forales del País Vasco y/o a la Comunidad Foral de Navarra, resulta esencial atender a las reglas del **Concierto Económico** (País Vasco) y del **Convenio Económico** (Navarra).

La **Ley 3/2025, de 29 de abril**, ha modificado de nuevo el Concierto Económico con el País Vasco, elevando el **umbral del volumen de operaciones de 10 a 12 millones de euros** como referencia para delimitar la competencia para la exacción y comprobación del Impuesto sobre Sociedades y del IVA, así como para determinar la **normativa aplicable en el IS**.

Además:

- Se refuerza la **capacidad normativa de las Haciendas Forales en materia de obligaciones formales y de gestión** en diversos impuestos, incluido el IS.
- Se reconocen y conciertan nuevos tributos estatales (Impuesto Complementario, impuesto sobre el margen de intereses de determinadas entidades financieras, etc.), lo que exige coordinar su tratamiento con el Impuesto sobre Sociedades en grupos y entidades con presencia en varios territorios.

En la práctica, el régimen de tributación conjunta exige:

- Calcular las **proporciones de tributación** a cada Administración (Estado, Diputaciones Forales y, en su caso, Navarra).
- Aplicar correctamente los **puntos de conexión** y el nuevo umbral de 12 millones de volumen de operaciones.
- Cumplimentar las casillas específicas del modelo 200 (00050 a 00056, 00625 a 00629, 00420 a 00497).

Novedades 2025 en el Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco (resumen)

1. Modificación del Concierto Económico (Ley 3/2025, de 29 de abril)

- Elevación del **umbral de volumen de operaciones de 10 a 12 millones de euros** como referencia para:
 - Determinar qué Administración (estatal o foral) tiene competencia para la **exacción y comprobación** del IS.
 - Determinar qué **normativa del IS** resulta aplicable cuando hay operaciones en varios territorios.

2. Refuerzo de la capacidad normativa de las Haciendas Forales en obligaciones formales y de gestión

- Se incrementa la capacidad normativa propia de las Diputaciones Forales en materia de **obligaciones formales y de gestión en 14 impuestos**, entre ellos el IS, lo que puede traducirse en:
 - Nuevos esquemas de facturación, registro y suministro de información.

- Procedimientos adaptados a las herramientas tecnológicas propias de cada Hacienda Foral.

3. Atribución de competencia inspectora y normativa en determinados supuestos

- Se consolidan y amplían los supuestos en los que las Haciendas Forales pueden ejercer la **competencia inspectora y aplicar su normativa del IS** sobre sujetos pasivos con domicilio en territorio común pero con gran peso de operaciones en el País Vasco.

4. Concertación de nuevos impuestos que pueden interactuar con el IS

- Se conciertan el **Impuesto Complementario** y el **Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras**, lo que afecta al mapa fiscal de grupos con entidades financieras y a la planificación global del grupo junto con el IS.

5. Coordinación con otros tributos y con el régimen de diferimiento del IVA

- Se habilita a las administraciones tributarias a establecer mecanismos para facilitar la opción por el sistema de **diferimiento del IVA (art. 74.1 RIVA)** para contribuyentes que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, lo que indirectamente repercute en los flujos de caja y, por tanto, en la planificación del IS.

25. Las cuentas anuales

25.1. Introducción

Las **cuentas anuales** constituyen el conjunto de documentos que muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, conforme a los principios del **artículo 34 del Código de Comercio** y al **Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)**.

Su finalidad es doble:

- **Interna:** proporcionar a los administradores y socios información veraz y útil para la toma de decisiones.
- **Externa:** permitir a terceros —acreedores, Administración, inversores— conocer la solvencia, rentabilidad y evolución de la sociedad.

25.2. Estructura

Las cuentas anuales comprenden, como mínimo, los siguientes estados financieros:

1. **Balance de situación.**
2. **Cuenta de pérdidas y ganancias.**
3. **Estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN).**
4. **Estado de flujos de efectivo (EFE)** —obligatorio salvo en modelo abreviado o PYMES—.
5. **Memoria.**

El conjunto forma una unidad y debe elaborarse con claridad, mostrando la imagen fiel de la empresa. Los nuevos modelos de 2025 mantienen esta estructura, pero amplían los contenidos informativos en casi todos los apartados.

25.3. Tipos de modelos

25.3.1. Modelos individuales

Se aplican a la generalidad de sociedades mercantiles. Pueden presentarse en **tres modalidades**:

- **Modelo normal**: para grandes empresas o aquellas que superen dos de los límites del art. 257 LSC.
- **Modelo abreviado**: para las que no superen esos límites.
- **Modelo PYMES**: para entidades que apliquen el PGC-PYMES.

25.3.2. Modelos consolidados

Para grupos de sociedades en los términos del **artículo 42 del Código de Comercio**. En 2025 se renuevan por completo con la Resolución DGSJyFP de **26 de mayo de 2025**, incorporando el formato **ESEF (European Single Electronic Format)** obligatorio.

25.4. Novedades normativas 2025

25.4.1. Resolución de 26 de mayo de 2025 (DGSJ y FP)

- Sustituye la resolución de 2023.
- Actualiza los **modelos individuales y consolidados**.
- Impone la presentación **exclusivamente electrónica**.
- Introduce nuevos **campos identificativos (IRUS)** y el **CNAE 2025**.
- Incorpora **anexos automáticos de sostenibilidad** y un formato técnico más estandarizado (XML/ESEF).

25.4.2. Real Decreto-ley 4/2025

- Permite **reformular las cuentas de 2024** si las pérdidas de 2020 y 2021 afectaron al patrimonio neto provocando causa de disolución.
- El plazo para reformular es de **un mes desde la entrada en vigor** del RDL.

25.4.3. Adaptación al nuevo CNAE 2025

- Sustituye la clasificación CNAE 2009.
- Obliga a **revisar los códigos en todas las entidades**, tanto en las cuentas como en el modelo 200 del IS y en el censo AEAT.

25.4.4. Inclusión del código IRUS

- Número identificador único asignado por el sistema registral.
- Evita duplicidades y permite la trazabilidad de sociedades en todos los registros públicos.

25.4.5. Información adicional exigida

Se refuerzan las exigencias sobre:

- **Riesgos financieros y de liquidez.**
- **Información medioambiental y social.**
- **Hechos posteriores al cierre.**
- **Información sobre empresas del grupo y vinculadas.**
- **Justificación de exención de auditoría.**

25.5. Contenido detallado de los estados financieros

25.5.1. Balance de situación

Muestra el **patrimonio de la empresa** a cierre del ejercicio. En 2025 se exige:

- Incorporar el **código IRUS** en el encabezado.
- Reflejar la **clasificación actualizada de inversiones financieras y de activos medioambientales**.
- Diferenciar explícitamente los activos destinados a **sostenibilidad o eficiencia energética**, conforme a la Taxonomía UE.
- Añadir referencias cruzadas con la memoria y el ECPN mediante códigos XBRL.

25.5.2. Cuenta de pérdidas y ganancias

Recoge los ingresos y gastos del ejercicio. El modelo 2025 introduce:

- Nuevas líneas para **gastos por transición ecológica y sostenibilidad**.
- Distinción entre **subvenciones recurrentes** y **ayudas extraordinarias** (como las COVID).
- Un campo informativo sobre **subvenciones europeas Next Generation**.
- La obligación de identificar en nota explicativa las **compensaciones de pérdidas de ejercicios anteriores** si afectan al resultado contable.

25.5.3. Estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN)

Se refuerza su papel informativo:

- Debe reflejar claramente las **reservas de capitalización, de nivelación y RIC**, en caso de Canarias.
- En 2025 se añade un nuevo campo obligatorio: “**movimientos por revalorización de activos medioambientales y sociales**”.
- En grupos consolidados, se requiere información desglosada por entidad.

25.5.4. Estado de flujos de efectivo (EFE)

Solo exigido a entidades de gran tamaño o con formato normal.

- Se incorporan referencias a **flujos relacionados con sostenibilidad**, como compras de bonos verdes o créditos con impacto ambiental.
- Los programas contables deberán exportar automáticamente el flujo conforme al **esquema XML oficial**.

25.5.5. Memoria

Es el documento más desarrollado en los nuevos modelos y el que más cambios incorpora.

A. Estructura general de la Memoria 2025

1. Actividad de la empresa y marco normativo de información financiera.
2. Bases de presentación y principios contables aplicados.
3. Reconocimiento y valoración de activos y pasivos.
4. Análisis del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e intangibles.
5. Existencias, clientes, deudores y activos financieros.
6. Pasivos financieros y provisiones.

7. Importe neto de la cifra de negocios y resultados.
8. Subvenciones, donaciones y legados.
9. Operaciones con partes vinculadas y empresas del grupo.
10. Riesgos financieros, medioambientales y de sostenibilidad.
11. Hechos posteriores al cierre.
12. Información sobre plantilla, retribuciones y paridad de género.
13. Información sobre auditoría, si procede.
14. Declaración de no auditoría (si aplica).

B. Novedades destacadas

- Se crea un **nuevo apartado específico sobre sostenibilidad**, en línea con la **Directiva CSRD (UE) 2022/2464**.
- Se amplía el contenido sobre **riesgos de continuidad empresarial**, debiendo incluir escenarios de estrés financiero o de liquidez.
- Debe indicarse expresamente si la entidad ha realizado **reformulación de cuentas** y el motivo.
- En empresas con empleados, se exige la **media de plantilla total y su distribución por sexo y categoría profesional**.
- En caso de sociedades no auditadas, la memoria debe incorporar una **declaración responsable de los administradores** sobre la veracidad de la información.

25.6. Procedimiento: formulación, firma, aprobación y depósito

25.6.1. Formulación

- **Plazo:** tres meses desde el cierre del ejercicio (hasta el 31 de marzo de 2026 para ejercicios 2025).
- Los administradores deben firmar todas las hojas electrónicas.
- En 2025, la firma **digital avanzada (FNMT o Cl@ve Firma)** es obligatoria.

25.6.2. Aprobación

- **Plazo:** dentro de los seis meses siguientes al cierre (hasta el 30 de junio de 2026).
- Puede celebrarse presencial o virtualmente (art. 182 bis LSC).
- El acuerdo debe recoger la **aprobación expresa del fichero ESEF o ZIP** que se remitirá al Registro.

25.6.3. Depósito

- **Plazo:** un mes desde la aprobación (hasta el 31 de julio de 2026).
- Se realiza **exclusivamente en formato electrónico** mediante la plataforma del Colegio de Registradores.
- El Registro valida automáticamente:
 - Estructura del fichero.
 - Coincidencia de NIF e IRUS.
 - Formato CNAE.
 - Firma digital.
- En caso de error, el depósito se rechaza y debe subsanarse.

25.6.4. Reformulación

- Permitida por el RDL 4/2025 para pérdidas COVID.
- Requiere nueva formulación, aprobación y depósito, indicando “reformulación excepcional”.

25.7. Auditoría de cuentas

1. **Obligación:** cuando concurran las circunstancias del art. 263 LSC o por solicitud de socios (art. 265).
2. **Informe del auditor:** debe adjuntarse digitalmente al depósito, con identificador REA.
3. **Novedad 2025:** si la sociedad no está obligada a auditarse, debe incluir una **declaración expresa de exención** firmada electrónicamente por los administradores.
4. **Cuentas reformuladas:** siempre requieren nuevo informe de auditoría, incluso si las anteriores ya fueron auditadas.

25.8. Cuentas consolidadas 2025

La Resolución DGSJ y FP de 26 de mayo de 2025 introduce un modelo completamente nuevo para grupos de sociedades:

- **Formato obligatorio ESEF (.xhtml)** para entidades que aplican NIIF.
- Identificación obligatoria de todas las filiales con su **IRUS y CNAE 2025**.
- Anexos automáticos de **información sobre sostenibilidad**, con indicadores comunes para el grupo.

- Inclusión del **estado consolidado de información no financiera**, obligatorio para grandes grupos.
- Nuevos controles de consistencia entre balances consolidados e individuales.

25.9. Recomendaciones prácticas para el cierre fiscal y contable

1. Revisar que los programas contables exporten correctamente los **formatos ESEF o XML normalizados**.
2. Verificar que la información censal coincida en AEAT, Seguridad Social y Registro (CNAE y domicilio).
3. Actualizar los poderes de firma electrónica de todos los administradores.
4. Adaptar los modelos de memoria e informes a los nuevos contenidos de sostenibilidad.
5. Conservar copia local del fichero ESEF validado.
6. Anticipar la preparación de las cuentas reformuladas si existen pérdidas COVID aún no compensadas.

El ejercicio 2025 supone una **reforma profunda en la presentación y contenido de las cuentas anuales**, orientada a la digitalización, la trazabilidad y la transparencia.

Los principales ejes de cambio son:

- **Presentación exclusivamente electrónica (ESEF o ZIP).**
- **Identificación unívoca de sociedades mediante IRUS.**
- **Nuevo CNAE 2025 y actualización censal obligatoria.**
- **Reformulación excepcional de cuentas conforme al RDL 4/2025.**
- **Refuerzo del contenido de la memoria** (riesgos, sostenibilidad, hechos posteriores).
- **Validación estructural previa y firma electrónica obligatoria.**

Para las empresas y asesores, estos cambios no solo requieren adaptación técnica, sino también una visión más estratégica de la información financiera, cada vez más integrada en el marco europeo de transparencia contable.

26. El cierre fiscal en el IRPF/IP 2025 (empresarios y profesionales)

26.1. IRPF

Como cada año, antes de que finalice el ejercicio 2025 los autónomos (empresarios y profesionales) deben anticipar el impacto del **cuarto pago fraccionado** y, sobre todo, del **cierre del período impositivo** de la actividad, que se articula en dos fases:

1. **Cierre contable**, en el que se registran todos los movimientos y se determina el resultado contable (diferencia entre ingresos y gastos del ejercicio).
2. **Cierre fiscal**, en el que ese resultado se ajusta conforme a las normas del IRPF y, por remisión, del Impuesto sobre Sociedades, para obtener el **rendimiento neto de actividades económicas**.

El **art. 28.1 LIRPF** remite expresamente a las normas del IS para la determinación del rendimiento neto, salvo reglas especiales del propio IRPF (arts. 28 y 30). A su vez, el **art. 10.3 LIS** establece que la base imponible se calcula corrigiendo el resultado contable conforme a los preceptos de la Ley del impuesto.

En consecuencia, a la hora de cerrar 2025, el empresario individual debe revisar, con especial atención:

- **Gastos no deducibles**.
- **Incentivos fiscales** (amortizaciones, incentivos de ERD, deducciones, reducciones).
- **Reducciones en la base imponible** (rendimientos irregulares, nuevas reducciones 2025).
- **Deducciones estatales y autonómicas** (incluidas las prórrogas 2025).

Sin perder de vista que, además del IRPF, el cierre de 2025 puede tener incidencia en el **Impuesto sobre el Patrimonio** y en el **Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas**, cuyo devengo se produce el **31 de diciembre**, y donde la calificación y afectación de bienes a la actividad económica es determinante.

26.1.1. El empresario y profesional individual ante el cierre fiscal 2025

La optimización fiscal sigue siendo el objetivo principal en el cierre de ejercicio: aplicar correctamente todos los **gastos deducibles**, reducciones y deducciones disponibles para que la cuota del IRPF sea la **mínima posible dentro de la legalidad**.

En 2025, además de los criterios clásicos (afectación de elementos, amortizaciones, deducibilidad de gastos, imputación temporal, etc.), el cierre tiene que tener en cuenta un bloque de **novedades normativas** que afectan directamente a empresarios y profesionales:

- Cambios en **exenciones** (indemnizaciones, anualidades por alimentos, accidentes de tráfico).
- Nuevas **reducciones del 30%** para determinados rendimientos artísticos.
- Incremento del **tipo marginal máximo del ahorro** hasta el 30% para bases elevadas.
- Confirmación de la **prórroga de módulos** y regímenes simplificados 2025.
- Prórroga e intensificación de las **deducciones “verdes”** (vehículos eléctricos y puntos de recarga).
- Nueva **deducción para rentas bajas** y régimen de **devoluciones a mutualistas**.
- Entrada en la fase decisiva de preparación de la **facturación VeriFactu**, obligatoria ya en 2026.

26.1.2. Aspectos a tener en cuenta en 2025 para rendimientos de actividades económicas

a) Imputación de subvenciones y devoluciones

- Las **subvenciones COVID-19** o ayudas públicas para compensar caída de ingresos siguen imputándose **al ejercicio en que se conceden**, salvo opción por criterio de caja.
- La **devolución de cotizaciones** derivada de la aplicación retroactiva de la “tarifa plana” a autónomos societarios mantiene el mismo criterio:

- Tiene la consideración de **ingreso de la actividad**.
- Se imputa en el ejercicio en que se acuerda la devolución, **sin declaraciones complementarias** de ejercicios anteriores.

b) Obligación de declarar por el mero alta en RETA

Se mantiene en 2025 la regla introducida por el **RDL 13/2022**:

- Todo contribuyente que **en cualquier momento del ejercicio 2025 haya estado de alta en el RETA o en el Régimen Especial del Mar** está obligado a presentar declaración de IRPF, con independencia del volumen de ingresos.

c) Kilometraje exento y otros gastos habituales

- La **exención por gasto de kilometraje** en desplazamientos profesionales asciende, desde el 17-7-2023 y también para 2025, a **0,26 €/km**, además de peajes y aparcamientos justificados.
- Se mantienen, para 2025:
 - La deducibilidad de **primas de enfermedad** (500 €/persona, 1.500 € en caso de discapacidad).
 - El 7 % de gastos de difícil justificación en estimación directa simplificada, con límite de 2.000 €.
 - La deducibilidad de **suministros y manutención** en los términos ya regulados (afectación parcial, pago electrónico, límites de dietas, etc.).

d) Incentivos de empresas de reducida dimensión aplicables a autónomos

Los empresarios y profesionales cuyo **INCEN del ejercicio anterior sea inferior a 10.000.000 €** siguen pudiendo aplicar en 2025 los **incentivos de ERD** del IS:

- Libertad de amortización por creación de empleo.
- Amortización acelerada.
- Provisión global por insolvencias hasta el 1% de deudores.
- Tratamiento ventajoso del leasing, etc.

26.1.3. Novedades IRPF 2025 especialmente relevantes para empresarios y profesionales

26.1.3.1. Exenciones: indemnizaciones y anualidades

a) Indemnizaciones por responsabilidad civil por daños personales

Con efectos desde el **3-4-2025**, se amplía la exención del art. 7 LIRPF:

- Están exentas no solo las indemnizaciones fijadas **legal o judicialmente**,
- sino también las pactadas en **mediación u otros mecanismos de resolución alternativa de conflictos**,
- siempre que:
 - intervenga un **tercero neutral**, y
 - el acuerdo se formalice en **escritura pública**.

Impacto para el cierre 2025: si el empresario o profesional ha percibido en 2025 una indemnización por daños personales (accidente laboral, negligencias, etc.), es esencial **revisar la vía de fijación** para aplicar la exención correctamente.

b) Indemnizaciones por despido o cese

Desde el **3-4-2025**, se aclara que:

- No están exentas las indemnizaciones que **deriven de pactos, cláusulas o contratos privados** previamente acordados (por ejemplo, “blindajes” pactados en contrato).
- Sí pueden disfrutar de exención las indemnizaciones acordadas **ante un servicio administrativo o de mediación como paso previo a la vía judicial**, siempre que se integren en el marco de una verdadera extinción involuntaria.

Esto afecta tanto a empresarios que cesan como trabajadores como a profesionales que, simultáneamente, tengan relaciones laborales.

c) Anualidades por alimentos

Con efectos desde el **3-4-2025**, quedan exentas las **anualidades por alimentos** fijadas:

- En **convenio regulador conforme al art. 90 CC**,
- siempre que se hayan formalizado:
 - ante **Letrado de la Administración de Justicia**, o
 - mediante **escritura pública notarial**.

Esto simplifica la tributación de hijos que perciben estas anualidades y debe tenerse en cuenta en el cálculo de **mínimos familiares y reducciones** en declaraciones de empresarios y profesionales con obligaciones de alimentos.

26.1.3.2. Novedades en rendimientos del trabajo y actividades artísticas

Se introduce, con efectos desde el **1-1-2025**, una **nueva reducción del 30%** para determinados **rendimientos artísticos excepcionales**, tanto si se califican como:

- **Rendimientos del trabajo**, o
- **Rendimientos de actividades económicas**.

Requisitos clave:

- Deben ser rendimientos derivados de **determinadas actividades artísticas** (música, artes escénicas, literarias, audiovisuales, etc.).
- Han de ser **excepcionales** en el tiempo:
 - La cuantía debe exceder del **130 % de la media** de los rendimientos de la misma naturaleza imputados en los **tres ejercicios anteriores**.
- **Límite máximo** de base de reducción: **150.000 € anuales**.

Esto es muy relevante para artistas autónomos, guionistas, intérpretes, etc., que en 2025 tengan un contrato o actuación especialmente lucrativa: conviene **no fragmentar indebidamente** esos rendimientos entre ejercicios si se quiere maximizar la reducción.

26.1.3.3. Incremento del tipo marginal máximo del ahorro

Con efectos desde el **1-1-2025**, el tramo superior de la **base liquidable del ahorro**:

- Se incrementa del **28 % al 30 %** para la parte de base que **exceda de 300.000 €**.

Para empresarios y profesionales con:

- Importantes plusvalías (venta de inmuebles no afectos, carteras de valores, fondos de inversión), o
- Cobros diferidos (por ejemplo, desinversiones de sociedades patrimoniales),

tiene sentido, en el cierre de 2025, **analizar el calendario de ventas y dividendos** para:

- Evitar concentrar innecesariamente plusvalías en un solo ejercicio.
- Coordinar la planificación con la **tributación mínima del IS** cuando intervienen sociedades interpuestas.

26.1.3.4. Estimación objetiva (módulos) y regímenes simplificados 2025

Tras la derogación del **RDL 9/2024**, se generó una importante incertidumbre sobre la continuidad de los límites de módulos.

La **AEAT** y la **DGT** han aclarado en 2025 que:

- Para contribuyentes que **iniciaron 2025 bajo el método de estimación objetiva**,
- se mantienen durante **todo el ejercicio 2025** los **mismos límites excluyentes** que venían aplicándose desde 2016 (250.000 €, 125.000 €, volumen de compras 250.000 €, etc.).
- La posible exclusión, derivada de no convalidarse la norma habilitante, **solo produciría efectos desde 2026**, por aplicación del art. 34.1 RIRPF y del principio de seguridad jurídica.

En paralelo, la AEAT ha extendido este criterio al:

- **Régimen simplificado de IVA**, y
- **REAGP**, manteniendo también para 2025 los límites históricos.

Conclusión práctica para el cierre 2025:

- Los autónomos en módulos (especialmente **agricultura, ganadería, pesca, transporte y comercio minorista**) **pueden permanecer en el régimen durante 2025** con las mismas magnitudes, sin “salidas forzosas” sobrevenidas.
- Cualquier exclusión automática solo se proyectará, en su caso, sobre **2026**.

26.1.3.5. Deducciones "verdes": vehículos eléctricos y puntos de recarga (MOVES III 2025)

El RDL 3/2025, en el marco del programa MOVES III, prorroga y refuerza las **deducciones en IRPF** para:

1. Adquisición de vehículos eléctricos nuevos

- Deducción del **15 %** sobre el valor de adquisición.
- **Límite máximo: 20.000 €** de base.
- Vehículos admisibles: eléctricos enchufables y de pila de combustible que cumplan las especificaciones técnicas del IDAE.
- Plazos:
 - Matriculación antes del **31-12-2025**, o
 - Entrega a cuenta de al menos el **25 % del precio** desde el 28-6-2023, con adquisición final en los **dos ejercicios siguientes**.

2. Instalación de puntos de recarga

- Deducción del **15 %** de las cantidades satisfechas,
- con **límite de 4.000 € anuales**.
- Requisitos:
 - Inmuebles **no afectos a actividad económica**.
 - Instalación finalizada antes del **31-12-2025**.
 - Pagos realizados por medios bancarios (no efectivo).

Importante en el cierre 2025:

- Estas deducciones son plenamente compatibles con el ejercicio de actividades económicas, siempre que los **vehículos e instalaciones no estén afectos a la actividad** (si lo están, pasarían a integrarse en el ámbito de amortizaciones y deducciones del IS/IRPF empresarial).
- Debe revisarse la **documentación técnica y facturas** para no perder el derecho.

26.1.3.6. Ley 5/2025: rentas bajas, mutualistas y nuevas exenciones

La **Ley 5/2025**, publicada el 25-7-2025, introduce varias medidas con efecto relevante en el IRPF:

1. Nueva deducción para trabajadores con rentas bajas

- Aplicable con efectos desde el **1-1-2025** a contribuyentes con **rendimientos íntegros del trabajo ≤ 18.276 €**, siempre que:
 - Esos rendimientos procedan de **relación laboral o estatutaria**, y
 - No se obtengan otras rentas (no exentas) superiores a **6.500 €**.

Cuantía de la deducción:

- **340 €**, si los rendimientos del trabajo son ≤ 16.576 €.
- Entre 16.576 € y 18.276 €, la deducción decrece linealmente:
 - $340 € - 20 \% \times (\text{rendimientos} - 16.576 €)$.

La deducción se resta directamente de la **cuota líquida total**, con el límite de la parte de cuota atribuible a rendimientos del trabajo.

Impacto para empresarios/profesionales:

- En empresarios con **trabajo por cuenta ajena complementario** de baja cuantía, hay que revisar si se cumplen las condiciones.
- También afecta a empleados de pequeños empresarios, de cara a simulaciones y comunicación a plantilla.

2. Exención de indemnizaciones por accidente de tráfico abonadas por el CCS

Se aclara que:

- Están exentas las indemnizaciones por daños personales derivadas de **accidentes de tráfico**,
- tanto si las abona una **aseguradora privada** como si las paga el **Consortio de Compensación de Seguros (CCS)**.

3. Procedimiento de devolución para mutualistas

Se regula un mecanismo más eficiente para antiguos mutualistas que tributaron en exceso en IRPF por prestaciones donde una parte debía considerarse **no sujeta o exenta**:

- Afecta a aportaciones a mutualidades anteriores a su plena integración en el sistema de Seguridad Social.
- Permite reclamar por declaraciones de **2019 no prescritas, 2020, 2021 y 2022** utilizando el mismo formulario empleado para 2019 y anteriores.
- Se **suspenden plazos de prescripción** entre el 22-12-2024 y el 26-7-2025 y se dejan sin efecto determinados apoderamientos y solicitudes no resueltas.

En el cierre 2025 conviene revisar, en el caso de autónomos jubilados o próximos a la jubilación, si tienen derecho a estas devoluciones, pues pueden afectar a su situación patrimonial y, en su caso, al IP.

26.1.3.7. VeriFactu: preparación obligatoria en el cierre 2025

Aunque la **obligación formal** de VeriFactu arranca:

- El **1-1-2026** para sociedades sujetas al IS, y
- El **1-7-2026** para autónomos y comunidades de bienes,

el ejercicio 2025 es, de facto, el **año de transición** para empresarios y profesionales:

- Antes del **29-7-2025** los programas de facturación deben estar ya **homologados** conforme a las especificaciones de la AEAT.
- El sistema exige:
 - Integridad de los registros (facturas no manipulables).
 - Firma digital y **encadenamiento** de facturas.
 - Posibilidad de remisión en **tiempo real** a la AEAT.
 - Inclusión de **código QR** verificable en las facturas.

Desde la perspectiva del cierre 2025:

- Es el último ejercicio completo en el que muchos autónomos podrán funcionar con sistemas “clásicos” sin VeriFactu.
- Pero, a efectos de **riesgo fiscal y sancionador**, es muy recomendable que en 2025 ya se haya iniciado la migración a software homologado, especialmente en sectores de **alto manejo de efectivo**.

26.1.3.8 Deducciones para aplicar en el cierre del IRPF

A medida que se aproxima el final del ejercicio, llega uno de los momentos clave para todo empresario, profesional o directivo: la planificación de la Renta.

El cierre fiscal no consiste únicamente en cumplir con la obligación tributaria, sino en anticipar decisiones que permitan reducir la carga fiscal de forma legal y eficiente. En el IRPF, el margen de maniobra suele residir especialmente en las deducciones en cuota que pueden aplicarse antes de cerrar el año.

A continuación, repasamos las principales deducciones del IRPF aplicables en 2025 y su aprovechamiento práctico de cara al cierre del ejercicio:

1. Deducción por inversión en vivienda habitual (régimen transitorio)

- **A quién afecta:** Contribuyentes que adquirieron su vivienda habitual antes del 1 de enero de 2013 y venían aplicando la deducción.
- **Recomendación de cierre:** Si aún mantiene préstamos vinculados a esa compra, conviene **amortizar anticipadamente parte del capital antes del 31 de diciembre** para maximizar la deducción (hasta el 15 % sobre 9.040 €).
- **Advertencia:** No genera derecho si la adquisición o rehabilitación se realizó después de 2013.

2. Deducción por alquiler de vivienda habitual (régimen transitorio)

- **A quién afecta:** Inquilinos con contratos anteriores a 2015 que ya se aplicaban la deducción.
- **Aprovechamiento:** Revisar los pagos realizados durante el ejercicio y conservar justificantes. Si se cumplen requisitos de base imponible (máx. 24.107,20 €), se puede deducir **el 10,05 % de las cantidades satisfechas**.

3. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación

- **A quién afecta:** Inversores y emprendedores.

- **Aprovechamiento:** Inversiones realizadas antes del cierre permiten aplicar una deducción de hasta **el 50 % de la inversión**, con una base máxima de **100.000 €**.
- **Claves:** La sociedad debe cumplir con los requisitos de “nueva o reciente creación” y mantenerse en el capital al menos tres años.

4. Deducción por donativos y aportaciones

- **Beneficiarios:** Donaciones a ONG, fundaciones, universidades o entidades acogidas a la Ley 49/2002.
- **Aprovechamiento:** Las donaciones realizadas antes de fin de año pueden deducir **el 80 % de los primeros 150 €** y **el 35 % o 40 % del resto**, según fidelidad.
- **Consejo:** Solicitar certificado de donación para justificar la deducción.

5. Deducción por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas

- **Qué se puede deducir:**
 - 20 % por obras que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración un 7 %.
 - 40 % por mejoras que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable un 30 %.
 - 60 % por rehabilitación energética integral de edificios residenciales.
- **Aprovechamiento:** Las obras deben finalizar **antes del 31 de diciembre** y contar con **certificados energéticos previos y posteriores**.
- **Límite máximo:** 5.000 €, 7.500 € o 15.000 €, según el tipo de actuación.

6. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos y puntos de recarga

- **Inversión verde:** 15 % del valor de adquisición (máx. 20.000 €) si se compra **un vehículo nuevo antes del 31 de diciembre de 2025**.
- **Puntos de recarga:** 15 % de las cantidades invertidas (máx. 4.000 €).

- **Consejo:** Revisar que el vehículo cumpla los límites de precio y sea matriculado a nombre del contribuyente.

7. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

- **Qué permite:** Reducción del **60 % de la cuota** correspondiente a las rentas generadas efectivamente en dichos territorios.
- **Aprovechamiento:** Asegurar que la fuente de renta (actividad o inmueble) se localiza en Ceuta o Melilla y que la permanencia del contribuyente se mantiene la mayor parte del año.

8. Deducción por residencia habitual en la isla de La Palma

- **Requisito:** Haber residido en la isla durante todo 2025.
- **Aprovechamiento:** Se aplica una **deducción del 60 %** sobre la cuota correspondiente a las rentas obtenidas en el territorio.

9. Deducción por actuaciones de conservación del Patrimonio Histórico y Mundial

- **Beneficiarios:** Personas físicas que financien proyectos o realicen gastos para conservar bienes declarados de interés cultural.
- **Consejo:** Comprobar que la actuación está autorizada por la Administración competente y documentar los pagos realizados.

10. Deducción para unidades familiares con miembros en la UE o EEE

- **Finalidad:** Equiparar la tributación de familias con parte de sus miembros residiendo fuera de España (por trabajo o estudios).
- **Recomendación:** Acreditar la residencia fiscal de los miembros en otro Estado de la UE o EEE y calcular la deducción conforme a la cuota que resultaría si todos residieran en territorio español.

26.1.4 Recomendaciones clave para empresarios y profesionales

Área de revisión	Recomendación práctica antes del 31 de diciembre de 2025	Objetivo fiscal o contable
1. Ingresos y facturación	Comprobar que todas las facturas emitidas correspondan a operaciones efectivamente realizadas en 2025. Evitar la emisión anticipada de ingresos de 2026 salvo obligación contractual.	Asegurar la correcta imputación temporal de los ingresos y evitar regularizaciones.
2. Devengo de ingresos	Revisar anticipos cobrados, obras o servicios en curso. Aplicar correctamente el criterio de devengo o el de caja si se aplica el régimen especial de IVA.	Evitar diferencias entre criterios contables y fiscales.
3. Gastos deducibles	Identificar gastos pendientes de factura y solicitar su emisión antes de fin de año (suministros, seguros, servicios externos, arrendamientos, formación, etc.).	Maximizar el gasto deducible dentro del ejercicio y reducir el rendimiento neto.
4. Gastos no deducibles	Revisar los conceptos que no admiten deducción (multas, donaciones, gastos personales, atenciones no justificadas, etc.).	Prevenir ajustes fiscales y sanciones por deducciones improcedentes.
5. Inversiones y amortizaciones	Planificar nuevas inversiones antes del cierre. Las adquisiciones de inmovilizado material puestas en funcionamiento antes del 31/12 permiten iniciar amortización fiscal.	Diferir carga fiscal futura mediante amortización acelerada o libertad de amortización (si procede).
6. Amortización acelerada pymes/ autónomos	Si se cumplen requisitos de empresa de reducida dimensión, aplicar coeficientes multiplicadores o libertad de amortización en inversiones productivas o de eficiencia energética.	Mejorar deducción de amortización y optimizar cash flow fiscal.

Área de revisión	Recomendación práctica antes del 31 de diciembre de 2025	Objetivo fiscal o contable
7. Inversiones tecnológicas o medioambientales	Considerar inversiones vinculadas a digitalización, ciberseguridad o eficiencia energética, susceptibles de subvenciones o deducciones futuras (p.ej. Veri*Factu, factura electrónica, IA aplicada a gestión).	Adelantar inversiones con ventajas fiscales y tecnológicas.
8. Provisiones y deterioros	Registrar provisiones por riesgos, reclamaciones, o deterioros de créditos incobrables (más de 6 meses desde vencimiento y reclamados).	Reflejar la imagen fiel del negocio y minorar el resultado fiscal.
9. Existencias e inventarios	Realizar recuento físico de existencias. Ajustar el valor de los inventarios finales conforme a coste medio ponderado o FIFO, considerando posibles obsolescencias.	Evitar sobrevaloraciones y corregir márgenes reales.
10. Ventas y operaciones extraordinarias	Identificar transmisiones de activos, subvenciones o indemnizaciones calificables como rendimientos irregulares (generación > 2 años).	Aplicar la reducción del 30 % del art. 32.1 LIRPF.
11. Subvenciones y ayudas	Determinar el momento de imputación fiscal: subvenciones corrientes en el ejercicio de cobro; de capital, en proporción a la amortización del activo.	Evitar errores de imputación temporal y sanciones.
12. Pagos fraccionados	Evaluar los pagos a cuenta realizados. Si los beneficios son inferiores a lo previsto, ajustar el cuarto pago fraccionado de diciembre (modelos 130 o 131).	Evitar exceso de ingreso y mejorar la liquidez.

Área de revisión	Recomendación práctica antes del 31 de diciembre de 2025	Objetivo fiscal o contable
13. Compensación de rendimientos negativos	Si existen rendimientos negativos de años anteriores, revisar su plazo de compensación (4 años para actividades económicas).	Reducir la carga fiscal mediante compensación de pérdidas.
14. Vehículos afectos a la actividad	Verificar la afectación exclusiva o parcial del vehículo. Mantener registro de desplazamientos y justificar uso profesional.	Evitar ajustes y sanciones por deducciones indebidas.
15. Gastos de difícil justificación (estimación directa simplificada)	Aplicar la reducción automática del 7 % del rendimiento neto positivo, con un máximo de 2.000 €.	Simplificar la determinación del rendimiento neto.
16. Gastos financieros	Analizar préstamos y líneas de crédito: imputar intereses devengados hasta el cierre y no contabilizados.	Reflejar gastos financieros reales y reducir la base.
17. Aportaciones a sistemas de previsión social	Realizar aportaciones antes del 31 de diciembre a planes de pensiones, PPA o planes de empleo simplificados.	Reducir base imponible (hasta 1.500 € + 8.500 € aportados por la empresa).
18. Retribuciones a familiares (autónomo colaborador)	Formalizar contrato, alta y nómina. Debe ser salario de mercado y efectivamente pagado.	Garantizar deducibilidad y evitar regularizaciones.
19. Local u oficina afectos a la actividad	Revisar porcentaje de afectación. Si se usa parte de la vivienda, deducir proporcionalmente suministros y gastos (luz, agua, internet).	Aplicar deducción proporcional conforme al uso real.

Área de revisión	Recomendación práctica antes del 31 de diciembre de 2025	Objetivo fiscal o contable
20. Arrendamientos	Revisar los contratos de alquiler y pagos realizados. Si el inmueble pertenece al empresario, aplicar correctamente la imputación de rentas y gastos afectos.	Evitar doble deducción o errores de afectación.
21. Operaciones vinculadas (sociedades-familiares)	Formalizar contratos con socios o familiares. Justificar precios mediante comparables o informes simples.	Prevenir ajustes por operaciones no valoradas a mercado.
22. Transmisión de activos afectos	Si se prevé vender activos, valorar realizarlo en 2026 para diferir la ganancia. Si hay pérdidas, anticipar la venta en 2025.	Optimizar compensación de ganancias y pérdidas patrimoniales.
23. Dotación a reservas o fondos internos	En caso de sociedades o comunidades de bienes, revisar la posibilidad de dotar reservas voluntarias o fondos de previsión.	Fortalecer patrimonio y anticipar gastos deducibles.
24. Control de tesorería	Conciliar bancos y caja. Registrar cobros y pagos pendientes antes de cierre.	Garantizar la coherencia contable y la trazabilidad de movimientos.
25. Retenciones practicadas	Revisar retenciones a trabajadores, profesionales y arrendadores. Ingresarlas en plazo (modelo 111 o 115).	Evitar sanciones y recargos.
26. Regularización de bienes parcialmente afectos	Comprobar proporción real de uso profesional (ordenadores, móviles, vehículos). Documentar en caso de inspección.	Evitar ajustes posteriores por falta de justificación.
27. Libros registro y contabilidad	Actualizar los libros de ingresos, gastos, bienes de inversión y provisiones. Revisar concordancia con modelos trimestrales.	Facilitar la preparación de la declaración anual y evitar requerimientos.

Área de revisión	Recomendación práctica antes del 31 de diciembre de 2025	Objetivo fiscal o contable
28. Sociedades civiles o comunidades de bienes	Revisar el reparto de beneficios entre socios o comuneros, los porcentajes de participación y la aplicación del régimen de atribución de rentas.	Garantizar la correcta imputación de rendimientos en el IRPF.
29. Estimación objetiva (módulos)	Revisar límites de exclusión (150.000 € ingresos o 75.000 € facturados a empresas). Si se prevé superar, valorar cambio voluntario a estimación directa en 2026.	Anticipar adaptación al nuevo régimen y evitar exclusión forzosa.
30. Veri*Factu y factura electrónica (2026)	Iniciar adaptación del software de facturación conforme al Reglamento Veri*Factu y Ley Crea y Crece.	Cumplir futuras obligaciones de registro inmediato y trazabilidad.
31. Compensación de bases imponibles negativas	Si el empresario tributa por una entidad en atribución de rentas, revisar la posibilidad de compensar pérdidas anteriores.	Reducir la cuota y mejorar la eficiencia fiscal del grupo familiar.
32. Cambios normativos previstos	Tener presente la reducción progresiva de jornada laboral, la extensión del registro horario y el impacto en costes laborales.	Anticipar efectos fiscales y de cotización.
33. Regularización de anticipos a socios o titular	Reembolsar anticipos o préstamos al titular para evitar ajustes o presunciones de retribución.	Mantener coherencia patrimonial y contable.
34. Ingresos financieros y dividendos	Revisar retenciones soportadas y certificados de retención.	Garantizar deducción correcta en la declaración anual.
35. Planificación sucesoria y empresarial	Analizar la estructura del negocio: posibles transmisiones a familiares, creación de sociedad holding o escisión patrimonial.	Optimizar tributación futura y continuidad empresarial.

Área de revisión	Recomendación práctica antes del 31 de diciembre de 2025	Objetivo fiscal o contable
36. Regularización del inmovilizado	Revisar inventario de activos, bajas y ventas. Retirar del balance los bienes ya amortizados o inutilizados.	Mejorar control patrimonial y evitar deducciones improcedentes.
37. Formación y reciclaje profesional	Aprovechar formación deducible vinculada a la actividad (por ejemplo, cursos en gestión, IA o fiscalidad).	Mejorar cualificación y deducir gasto directamente.
38. Contabilidad simplificada (autónomos)	Revisar conciliaciones entre modelos trimestrales, libros y cuentas bancarias.	Evitar diferencias con los datos que Hacienda cruza electrónicamente.
39. Pagos en efectivo	Cumplir el límite de 1.000 € por operaciones con otros empresarios o profesionales.	Evitar sanciones por infracción de medios de pago.
40. Archivo documental y soporte digital	Digitalizar facturas y justificantes conforme a los requisitos de conservación electrónica de la AEAT.	Facilitar comprobaciones futuras y protegerse ante inspecciones.

26.1.5. Asientos contables en estimación directa. Cuenta titular de la explotación

El empresario individual que desarrolle actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa está obligado a llevar contabilidad según el Plan General de Contabilidad.

El art. 2º del Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad 2007 (PGC 2007) establece que el mismo es de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, sin perjuicio de aquellas empresas que puedan aplicar el PGC PYME es decir, el empresario individual está obligado a llevar contabilidad según el PGC 2007 siendo de obligatoria observancia la primera parte (principios contables), cuarta parte (elaboración de las cuentas contables) y quinta parte del mismo (normas de valoración).

En la NVC nº 16 del PGC se dan indicaciones para el registro contable de las retenciones soportadas, pagos fraccionados y resultado del ejercicio.

Salvo esta referencia concreta, el registro contable del resto de las operaciones del empresario individual, debe realizarse aplicando la normativa contable establecida con carácter general (PGC y sus adaptaciones sectoriales y Resoluciones del ICAC). No se ha promulgado por lo tanto una norma contable específica que regule el tratamiento contable de las operaciones del empresario individual.

Cuadro de Cuentas

En relación con la empresa individual se recogen específicamente las siguientes cuentas en el Plan General de Contabilidad:

- 102 - Capital.
- 550 - Titular de la explotación.

El contenido y movimiento de las cuentas se expone a continuación:

Cuenta 102 - CAPITAL:

El saldo de esta cuenta estará constituido, generalmente, por la diferencia entre el activo y el pasivo del negocio, salvo en el supuesto de haberse contabilizado todos o parte de los beneficios bajo cuenta o cuentas de reservas.

a) Se abonará:

- Por el capital inicial.
- Por los resultados positivos capitalizados, con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará:

- Por la cesión de los negocios o el cese de los mismos.
- Por los resultados negativos que no se carguen para su amortización en la cuenta 121, con abono a la cuenta 129.
- Se abonará o cargará, al final del ejercicio, por el saldo de la cuenta 550, con cargo o abono a dicha cuenta.

Cuenta 550 -TITULAR DE LA EXPLOTACIÓN:

Cuenta corriente mantenida con el titular de la explotación que expresa la relación existente entre el patrimonio personal del titular y la empresa a lo largo del ejercicio.

a) Se abonará:

- Por los bienes y derechos traspasados a la empresa desde el patrimonio personal del titular.
- Por los resultados positivos no capitalizados, con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará por los bienes y derechos retirados de la empresa con destino al patrimonio personal o al consumo final del titular.

Aunque no se recoge en la cuarta parte del PGC 2007 y PGC PYME, la NRVC nº 13 del PGC 2007 y la NRVC nº 15 del PGC PYME indican que la cuenta 550 se cargará al cierre del ejercicio con abono a la cuenta 473 "Hacienda Pública, por retenciones y pagos a cuenta" para cancelar las retenciones soportadas y pagos fraccionados efectuados por el empresario individual a lo largo del ejercicio.

c) Al final del ejercicio, se abonará o cargará, dependiendo de su saldo, con cargo o abono a la cuenta 102.

Normas de valoración aplicables a la empresa individual

Tanto en la NRVC nº 13 del PGC 2007 como en la NRVC nº 15 del PGC PYME, relativas al registro contable del IS se establece en su apartado quinto que: "En el caso de empresarios individuales no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios. A estos efectos, a final del ejercicio las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se cargarán a la cuenta 550. Titular de la explotación".

Los empresarios individuales no deben, por lo tanto, al final de ejercicio contabilizar importe alguno en la rúbrica correspondiente al Impuesto sobre beneficios (cuenta 630) y se limitarán a cargar a la cuenta 550 "Titular de la explotación", las retenciones soportadas y los pagos a cuenta efectuados por el IRPF.

Al no constituir el IRPF un gasto en la contabilidad de la empresa tampoco debe contabilizarse las diferencias que puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal. Dichas diferencias deberán ser tenidas en cuenta por el empresario individual en su declaración del IRPF si aplica el método de estimación directa para determinar el rendimiento neto de sus actividades económicas.

Operaciones más habituales del empresario individual

De acuerdo con las disposiciones específicas antes comentadas del PGC 2007 y PGC PYMES sobre el empresario individual, el tratamiento contable de determinadas operaciones se diferencia del previsto para las empresas con forma societaria o personas jurídicas.

Dichas operaciones son los pagos fraccionados y retenciones soportadas a cuenta del IRPF y el resultado del ejercicio. Otras operaciones específicas del empresario individual son las aportaciones de bienes desde su patrimonio personal a su actividad empresarial y en sentido inverso las retiradas de bienes de la empresa hacia su patrimonio personal.

Contabilización del pago fraccionado y las retenciones soportadas

Igual que para las sociedades, el empresario individual tiene, con carácter general, la obligatoriedad de realizar pagos fraccionados a cuenta de su futura liquidación definitiva el IRPF. Asimismo, determinados rendimientos que percibe, como por ejemplo los del capital mobiliario, se hallan sujetos a retenciones en la fuente. Naturalmente, tanto unos como otras, deben ser objeto del adecuado reflejo contable.

Comentaremos los asientos contables a realizar mediante el siguiente ejemplo.

Ejemplo

Supongamos que el empresario X atiende el pago fraccionado trimestral (mod.130 ED) por importe de 800 €.

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	800	
57	Tesorería		800

Asimismo, recibe de su entidad bancaria un extracto por el que se le informa de la liquidación de intereses trimestrales de la cuenta corriente afecta a su actividad por importe de 300 €.

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	54	
57	Tesorería	246	
769	Otros ingresos financieros		300

El empresario individual deducirá los pagos fraccionados y retenciones soportadas de su cuota líquida en su declaración anual de IRPF. Por ello, tal como se establece en la NRVC nº 13 del PGC 2007 y NRVC nº 15 del PGC PYME, al cierre del ejercicio, el saldo deudor de la cuenta 473 debe cancelarse cargándolo a la cuenta 550 "Titular de la explotación":

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
550	Titular de la explotación	854	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		854

Contabilización de los resultados

Igualmente, el tratamiento contable del resultado del ejercicio y sus implicaciones fiscales en los empresarios individuales han de tener su adecuado tratamiento contable que, básicamente, difieren del de las sociedades en que se utilizan las cuentas de capital, por su libre movilidad y utilización respecto a la rigidez del de las sociedades, y del titular de la explotación (cuenta 550).

El estudio de los movimientos contables a realizar lo veremos mediante un ejemplo práctico:

Ejemplo

1. Beneficios

1.1. Regularización y contabilización del beneficio

Las operaciones realizadas en el ejercicio por el empresario individual Sr. A han sido:

- Ingresos: 84.830 € (IVA repercutido 21%).
- Retenciones soportadas sobre los ingresos anteriores: 12.724,50 €.
- Compras y gastos: 27.600 € (IVA 21%). De dicho importe, un total de 2.850,28 € corresponden a gastos no fiscalmente deducibles.
- Pagos fraccionados realizados a cuenta del IRPF: 1.680 €.

Según los datos anteriores, el resultado de su actividad arroja un beneficio de 57.230 €.

Los asientos contables que el empresario individual debe realizar (resumimos cada operación en un solo asiento) serán:

» Por los ingresos obtenidos y las retenciones soportadas:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
57	Tesorería	87.374,90	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	12.724,50	
(7)	Ventas e Ingresos		84.830,00
477	H. Pública, IVA repercutido		15.269,40

» Por los gastos realizados:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
(6)	Compras y Gastos	27.600,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	4.968,00	
57	Tesorería		32.568,00

» Por los pagos fraccionados realizados:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	1.680,00	
57	Tesorería		1.680,00

» Por la regularización y obtención del resultado del ejercicio:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
(7)	Ventas e ingresos	84.830,00	
(6)	Compras y Gastos		27.600,00
129	Pérdidas y Ganancias		57.230,00

Para obtener el resultado del ejercicio hemos prescindido de los gastos no deducibles fiscalmente. La diferencia que los mismos puedan provocar entre el resultado contable y fiscal deberá ser tenida en cuenta por el empresario individual en su declaración del IRPF, si aplica el régimen de estimación directa para determinar el rendimiento neto de sus actividades económicas.

» Por la cancelación al cierre del ejercicio de los pagos fraccionados realizados y retenciones soportadas:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
550	Titular de la explotación	14.404,50	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		14.404,50

1.2. Aplicación del resultado

Siguiendo con los datos del ejemplo del apartado C.1) anterior, una vez efectuado el asiento de regularización y obtenido el resultado del ejercicio, en este caso positivo, el empresario individual puede optar por capitalizar los beneficios y aumentar los recursos propios de su empresa o cobrar dichos beneficios para traspasarlos a su patrimonio personal.

a) El beneficio obtenido se capitaliza

En tal caso haremos:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
129	Pérdidas y Ganancias	57.230,00	
102	Capital		57.230,00

La capitalización del beneficio puede efectuarse también en la cuenta 113 "Reservas voluntarias".

Conforme a los movimientos establecidos en el PGC 2007 y en PGC PYME para las cuentas 102 "Capital" y 550 "Titular de la explotación" debe cancelarse el saldo de esta última. Para ello haremos:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
102	Capital	14.404,50	
550	Titular de la explotación		14.404,50

Después de este asiento, la cuenta 550 queda saldada y el capital ha aumentado en 42.825,50 €, importe al que asciende el resultado obtenido, minorado en el importe de los pagos fraccionados y retenciones soportadas que el empresario individual recuperará a través de su declaración anual de IRPF.

En su caso, si la capitalización del resultado se efectuó a través de la cuenta 113 "Reservas voluntarias", ésta sería la cuenta a utilizar en el asiento anterior, en lugar de la cuenta 102.

b) El beneficio obtenido no se capitaliza

El asiento será en este caso:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
129	Pérdidas y Ganancias	57.230,00	
550	Titular de la explotación		57.230,00

Cuando el empresario cobre el saldo neto que arroja la cuenta 550, en este caso, acreedor por: $(57.230 - 14.404,50 = 42.825,50 \text{ €})$ haremos:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
550	Titular de la explotación	42.825,50	
57	Tesorería		42.825,50

El importe retirado de la empresa por el empresario individual es el resultado obtenido, minorado en el importe de los pagos fraccionados y retenciones soportadas.

c) El empresario capitaliza parte de los beneficios

Como combinación de los dos casos anteriores, el empresario individual puede optar por capitalizar parte de los beneficios y retirar el resto. Supongamos que el empresario Sr. A capitaliza el 70 % del beneficio obtenido y cobra el resto. Los asientos serán:

» Por el importe capitalizado $(57.230,00 \times 0,70 = 40.061,00 \text{ €})$:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
129	Pérdidas y Ganancias	40.061,00	
102	Capital		40.061,00

» Por el importe no capitalizado $(57.230,00 \times 0,3 = 17.169,00 \text{ €})$:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
129	Pérdidas y Ganancias	17.169,00	
550	Titular de la explotación		17.169,00

» Cuando el empresario cobre el importe no capitalizado:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
550	Titular de la explotación	17.169,00	
57	Tesorería		17.169,00

El último asiento a realizar es la cancelación del saldo de la cuenta 550 "Titular de la explotación", abonando o cargando la cuenta 102 "Capital" o 113 "Reservas voluntarias":

» En este caso el saldo de la cuenta 550 es deudor por 14.404,50, como consecuencia del asiento de cancelación de los pagos fraccionados y retenciones soportadas:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
102	Capital	14.404,50	
550	Titular de la explotación		14.404,50

Después de este asiento el capital ha aumentado en 25.656,50 €, es decir, el importe al que asciende el resultado capitalizado, minorado en el importe de los pagos fraccionados y retenciones soportadas que el empresario individual recuperará a través de su declaración anual de IRPF.

2. Pérdidas

Las pérdidas pueden ser contabilizadas en una cuenta de resultados negativos para ser compensadas en ejercicios futuros con cargo a beneficios. Otra opción es que el empresario individual reponga las pérdidas con cargo a su patrimonio personal, ya sea en el propio ejercicio o en ejercicios futuros. Los asientos a realizar serán:

» Por las pérdidas del ejercicio:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	x	
129	Pérdidas y Ganancias		x

» En su caso si el empresario repone las pérdidas con cargo a su patrimonio personal, en el mismo ejercicio en que las mismas se producen, en lugar del asiento anterior, haremos:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
57	Tesorería	x	
129	Pérdidas y Ganancias		x

» Si la compensación de las pérdidas se realiza en ejercicios futuros con cargo a los beneficios obtenidos:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
129	Pérdidas y Ganancias	x	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		x

» Si la compensación de las pérdidas se realiza en ejercicios futuros mediante aportación del empresario con cargo a su patrimonio personal:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
57	Tesorería	x	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		x

Afectación y desafectación

El empresario individual puede realizar aportaciones dinerarias o no dinerarias desde su patrimonio personal a su actividad empresarial (afectación), y, al contrario, desde su patrimonio empresarial a su patrimonio personal (desafectación).

El registro contable de la aportación se efectuará a través de la cuenta 550 "Titular de la explotación".

El asiento a realizar por los bienes aportados (supongamos un inmueble) será:

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
221	Inversiones en construcciones	x	
550	Titular de la explotación		x

El bien aportado debe contabilizarse en nuestra opinión por su valor de mercado, si bien a efectos fiscales, según lo dispuesto en el art. 23 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, dicha valoración debe efectuarse por el valor de adquisición que según las normas de los arts. 35.1 y 36 de la Ley del IRPF, tuvieran los bienes en ese momento.

No obstante, el que la valoración contable y fiscal de dichos bienes sea distinta, no plantea problemas puesto que las diferencias entre el resultado contable y fiscal de las actividades económicas del empresario individual no se contabilizan.

También puede el empresario retirar bienes de la empresa para su patrimonio personal.

Supongamos que el empresario retira géneros que constituyen su actividad habitual, para el uso y consumo de su familia.

Nº cuenta	Descripción	Cargo	Abono
550	Titular de la explotación	x	
700	Ventas mercaderías		x
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		x

La retirada de bienes de la actividad empresarial a favor de su patrimonio personal constituye un supuesto de autoconsumo, sujeto a IVA, según se establece en el apartado 1º del art. 9 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Tratamiento fiscal

Los bienes retirados deben valorarse por su valor neto contable, calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima (art. 23.2 del Reglamento del IRPF).

26.2. El Impuesto sobre el Patrimonio 2025

A las puertas del cierre del ejercicio 2025, el Impuesto sobre el Patrimonio vuelve a situarse como una de las piezas clave en la planificación fiscal de empresarios, profesionales y titulares de sociedades familiares. Aunque en ocasiones se percibe como un tributo “residual”, su impacto económico y jurídico real puede ser considerable, especialmente en contribuyentes con participaciones empresariales, inmuebles o carteras financieras de cierto volumen.

El impuesto grava la titularidad del patrimonio neto a 31 de diciembre, es decir, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico, descontadas las deudas. Su importancia no radica únicamente en el importe a ingresar, sino en la interacción con otros tributos, en especial el IRPF, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el régimen autonómico aplicable.

La diferencia de tratamiento entre comunidades autónomas —desde la bonificación total en Madrid o Andalucía hasta la tributación efectiva en otras regiones— obliga a realizar un análisis individualizado antes de finalizar el año, tanto para prever el coste como para evitar situaciones de doble imposición o falta de liquidez.

Para empresarios y directivos, el principal punto de atención sigue siendo la exención de las participaciones en empresas familiares, regulada en el artículo 4.º de la Ley del Impuesto. Mantener las condiciones exigidas (actividad económica real, funciones directivas efectivas y porcentaje mínimo de participación) resulta esencial para evitar una tributación que, en ciertos patrimonios empresariales, podría superar fácilmente el 1 % o 2 % del valor de la compañía.

Además, el patrimonio personal —frecuentemente entrelazado con el empresarial— debe revisarse con perspectiva estratégica:

- Determinar el grado de afectación de bienes al negocio.
- Evaluar la conveniencia de reorganizar activos (participaciones, inmuebles, tesorería).
- Calcular correctamente las deudas deducibles.
- Verificar la actualización de los valores fiscales y los límites autonómicos de exención.

En definitiva, el cierre patrimonial no debe verse como un trámite aislado, sino como una oportunidad para ordenar, proteger y optimizar el patrimonio global del empre-

sario o profesional. Una revisión serena y bien documentada antes del 31 de diciembre puede evitar ajustes, sanciones o costes fiscales innecesarios, y reforzar la posición del contribuyente de cara al ejercicio siguiente o a futuros procesos de sucesión empresarial.

No se debe olvidar que estamos ante una normativa estatal y que algunas Comunidades Autónomas han hecho uso de sus potestades normativas, estableciendo bonificaciones específicas. Por lo tanto, se deberá tener en cuenta la normativa aplicable de la Comunidad Autónoma de residencia

De cara al cierre del ejercicio, repasamos algunos de los aspectos claves de este impuesto:

Comprobación de bienes y derechos a la fecha del devengo (31 de diciembre)

- El Impuesto sobre el Patrimonio grava la titularidad de bienes y derechos y recae sobre las personas físicas residentes y no residentes, si bien en este último caso solo sobre sus bienes y derechos situados o que puedan ejercitarse o hayan de cumplirse España.
- Los sujetos pasivos del Impuesto son las personas físicas con residencia habitual en España, a las que se exige el Impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia de donde estén situados los bienes o donde puedan ejercitarse los derechos; y las personas físicas no residentes (obligación real), en las que el Impuesto recae sobre su patrimonio neto situado o ejercitable en territorio español.
- Los bienes y derechos se atribuirán a sus titulares conforme a las reglas sobre titularidad jurídica. En caso de matrimonio, habrá que estar al régimen económico matrimonial. Así, en caso de que, por el régimen matrimonial, haya bienes comunes a ambos cónyuges, la regla general es que se atribuirán por mitad (salvo que se justifique otra cuota de participación).
- El gravamen se calcula sobre el valor de esos bienes y derechos, del que se detraerá el valor de las deudas de las que deba responder el sujeto y de las cargas y gravámenes reales que disminuyan el valor de los mismos (salvo que recaigan sobre bienes exentos).

- El devengo se produce el 31 de diciembre de cada año, por lo que la declaración contemplará los bienes y derechos existentes en ese momento teniendo en cuenta su valoración también en esa fecha.
- El Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto cuyo rendimiento está cedido en su totalidad a las Comunidades Autónomas, podrán asumir competencias normativas sobre el mínimo exento, tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones de la cuota.

Personas obligadas a presentar la declaración

Las personas físicas, ya lo sean por obligación personal (residencia habitual en España) o por obligación real (no residentes), sólo están obligados a presentar la declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a 2025 si su cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar, o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 de euros. Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto por cada Comunidad Autónoma dentro de sus competencias normativas.

Cuando un residente en territorio español *pase a tener su residencia en otro país*, podrá optar por seguir tributando por obligación personal en España. Dicha opción deberá ejercitarse mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en territorio español.

Los sujetos pasivos no residentes en territorio español están obligados a *nombrar una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente* ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente o cuando por la cuantía y características del patrimonio situado en territorio español así lo requiera la Administración tributaria, y a comunicar dicho nombramiento.

Bienes y derechos exentos

La Ley establece diversas exenciones, entre las que destacan las aplicables a los siguientes bienes y derechos:

- Los afectos a actividades económicas (desarrolladas de forma habitual, personal y directa) o a las participaciones en “empresas familiares”. Básicamente esta exención exige que la actividad o la dirección o gestión de la empresa familiar reporten al contribuyente ingresos que constituyan su principal fuente de renta.

Se entenderá que la actividad empresarial o profesional constituye la principal fuente de renta cuando, al menos, el 50 por 100 del importe de la base imponible general y del ahorro del IRPF del contribuyente, provenga de rendimientos netos de las actividades empresariales o profesionales de que se trate. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán las remuneraciones por las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades de las que, en su caso, se posean participaciones exentas de este impuesto, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en dichas entidades.

Cuando un mismo contribuyente ejerza dos o más actividades empresariales o profesionales de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos empresariales o profesionales de todas ellas.

Es importante tener en cuenta que el artículo 27 de la Ley del IRPF ha sido objeto de nueva redacción por la ley 26/2014 de reforma fiscal del IRPF, con efectos desde el 01-01-2015, a fin de introducir un cambio importante en relación con los requisitos que determinan que el arrendamiento de bienes inmuebles se considere como actividad económica cuyas rentas deban declararse como rendimientos de actividades económicas. Así, se ha eliminado el requisito consistente en que el contribuyente disponga de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad de arrendamiento de inmuebles. Por tanto, con efectos a partir del 1 de enero de 2015, bastará con disponer de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para que la actividad de arrendamiento de inmuebles califique como actividad económica.

Como se puede desprender de lo comentado, los conceptos de actividad económica en IRPF y en IS presentan ahora divergencias que históricamente no habían existido, puesto que en el IS se admite el cumplimiento del requisito de actividad económica en sede de grupo, lo que, lógicamente, no se ha previsto en el IRPF, donde no tendría sentido hacer una referencia a grupo de sociedades.

Creemos oportuno indicar que esta divergencia se debe tener en consideración, especialmente, a los efectos de aplicar la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del IP, relativa a la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, en la que la Ley del IP exige, entre otros requisitos, que la entidad tenga más de la mitad de su activo afecto a una actividad económica.

Para determinar dicha afectación, la Ley del IP todavía se remite expresamente (dado que no ha sido objeto de modificación) a la Ley del IRPF, por lo que ante una misma estructura de sociedades en las que se centraliza la gestión del arrendamiento de inmuebles en una sociedad del grupo, podemos encontrarnos que a efectos del IS sí exista actividad económica, pero que sin embargo a efectos del IRPF no exista tal actividad por no concurrir el requisito de empleado legalmente exigido en la sociedad tenedora del activo inmobiliario.

Por tanto, si en sede del IRPF la actividad de arrendamiento no es calificada como económica, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio los activos tampoco podrán calificarse como no afectos a la actividad económica, por lo que deberemos analizar el acceso y el alcance de la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del IP bajo la calificación de la actividad en sede del IRPF, resultando necesaria la concurrencia del empleado en todas la sociedades del grupo dedicadas al arrendamiento de inmuebles para calificar la actividad como económica.

En el caso de participaciones en entidades, además, es preciso que la participación alcance al menos el 5% individualmente o el 20% en el grupo familiar y que las entidades no se dediquen a la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Como ya hemos comentado, el artículo 27 de la Ley del IRPF ha sido objeto de nueva redacción por la Ley 26/2014 de reforma fiscal del IRPF, con efectos desde el 01-01-2015, a fin de introducir un cambio importante en relación con los requisitos que determinan que el arrendamiento de bienes inmuebles se considere como actividad económica cuyas rentas deban declararse como rendimientos de actividades económicas. Así, se ha eliminado el requisito consistente en que el contribuyente disponga de un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad de arrendamiento de inmuebles. Por tanto, con efectos a partir del 1 de enero de 2015, bastará con disponer de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para que la actividad de arrendamiento de inmuebles califique como actividad económica.

Si en sede del IRPF la actividad de arrendamiento no es calificada como económica, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio los activos tampoco podrán calificarse como no afectos a la actividad económica, por lo que deberemos analizar el acceso y el alcance de la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del IP bajo la calificación de la actividad en sede del IRPF, resultando necesaria la concurrencia del empleado en todas la sociedades del grupo dedicadas al arrendamiento de inmuebles para calificar la actividad como económica.

- La vivienda habitual con un límite con un importe máximo de 300.000 euros, salvo que la Comunidad Autónoma haya establecido otro diferente (conviene recordar que este importe es para cada contribuyente, por lo que un matrimonio que posea una vivienda adquirida en gananciales no tributará por ella si su valor no excede de 600.000€). Se deberá valorar por el mayor importe entre el precio de adquisición, el valor catastral o el valor comprobado por la Administración a otros efectos, y sobre ese valor se restará, en su caso, la deuda asignable a esa vivienda; sobre el valor neto resultante se aplica el límite exento.

Los contribuyentes que sean titulares de derechos que no den lugar al uso y disfrute de la vivienda habitual (como, por ejemplo, la nuda propiedad, que únicamente confiere a su titular el poder de disposición de la vivienda, pero no su uso y disfrute), no podrán aplicar la exención de la vivienda habitual.

A efectos de la aplicación de la exención, tiene la consideración de vivienda habitual aquella en la que el declarante resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

- También quedan exentos (i) los derechos consolidados del partícipe y los derechos económicos de los beneficiarios de planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones o seguros privados de dependencia; (ii) los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, o (iii) los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial (estos últimos, cuando no estén afectos a actividades económicas) que permanezcan en el patrimonio del autor.

Reglas de valoración de los distintos bienes y derechos para calcular la base imponible

- Los inmuebles se valoran, en general, por el mayor importe entre el precio de adquisición, el valor catastral o el valor comprobado por la Administración a otros efectos. Los inmuebles que estén en fase de construcción se valorarán por las cantidades que efectivamente se hubiesen invertido en dicha construcción hasta la fecha del devengo del impuesto (31 de diciembre). También deberá computarse el correspondiente valor patrimonial del solar. En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional del valor del solar se determinará según el porcentaje fijado en el título. Los derechos de aprovechamiento de inmuebles por turno se valoran por el precio de adquisición. El propietario de un inmueble alquilado antes del 09-05-85 lo valorará por la menor de las siguientes: el resultante por la regla general y el de capitalizar la renta anual de 2016 al 4%.

Una novedad importante introducida por la Ley contra el fraude fiscal, con efectos desde el pasado 11 de junio, en tanto que afecta a los impuestos patrimoniales (IP, ISD e ITP y AJD) es la introducción en estos impuestos del valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario.

¿Qué es el valor de referencia de un inmueble?

Es el determinado por la Dirección General del Catastro como resultado del análisis de los precios de todas las compraventas de inmuebles que se realizan ante fedatario público, en función de las características catastrales de cada inmueble. El valor de referencia no superará el valor de mercado. Para ello, se aplicará un factor de minoración en su determinación.

Además de su función descriptiva, el valor de referencia de cada inmueble servirá como base imponible de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

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

El valor de referencia de los inmuebles se determinará, año a año, por aplicación de módulos de valor medio, basados en los precios de todas las compraventas de inmuebles efectivamente realizadas ante notario o inscritas en el Registro de la Propiedad, y obtenidos en el marco de los informes anuales del mercado inmobiliario que elabora la Dirección General del Catastro.

¿Qué podré hacer si no estoy de acuerdo con el valor de referencia de mi inmueble?

Cuando el valor de referencia sirva de base imponible del ITP y AJD o del ISD, podrá impugnarlo ante la Administración tributaria correspondiente. Además, en cualquier momento, en caso de disconformidad con los datos descriptivos del inmueble en el Catastro, se podrán instar, ante la Dirección General del Catastro, los procedimientos catastrales de incorporación o revisión previstos en la norma (subsanción de discrepancias, rectificación de errores...).

Las acciones y participaciones en entidades no cotizadas se valoran por el valor teórico contable resultante del último balance aprobado, si está auditado y la auditoría es favorable; en caso contrario, por el mayor entre dicho valor teórico contable, el valor nominal y el resultante de la capitalización al 20% del promedio de los beneficios de los últimos tres ejercicios cerrados antes del 31 de diciembre. Al contrario de lo que sucedía con el valor de transmisión de estos valores a efectos del cálculo de las ganancias patrimoniales en el IRPF, el criterio de la DGT es que no se tengan en cuenta los resultados negativos.

Hay que tener en cuenta que el Tribunal Supremo (TS) en las sentencias de 12 de febrero de 2013 reiterada por otra posterior de 14 de febrero de 2013, abre una vía distinta respecto al criterio de valoración de las acciones y participaciones no cotizadas en el Impuesto sobre el Patrimonio. En concreto, el TS, entiende que *la expresión «el último balance aprobado»* contenida en el art. 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio ha de tomar como punto de referencia el aprobado dentro del plazo legal para presentar la oportuna autoliquidación, de modo que si en esta fecha está aprobado el ejercicio que se liquida, aun cuando esto haya acontecido con posterioridad a la fecha del devengo, habrá de ser sin embargo el tenido en cuenta por reflejarse en él, con evidente mejor precisión, el patrimonio del que es titular el sujeto pasivo en la fecha del devengo, que es el que constituye el objeto específico sobre el que la Ley establecido el gravamen.

De acuerdo con esta jurisprudencia del TS, la expresión “último balance aprobado” ha de tomar como punto de referencia el aprobado dentro del plazo legal para la presentación o autoliquidación del tributo.

Los valores en entidades cotizadas se computarán por su valor de negociación media del último trimestre del año. Todos los años se publica en el BOE el valor que corresponde a esos valores para estos efectos.

La valoración de cada uno de los depósitos en cuenta se efectuará por el saldo que arrojen a la fecha del devengo del impuesto (31 de diciembre), salvo que éste resultase inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, en cuyo caso se tomará este último.

- Los seguros de vida se computan por su valor de rescate.

Deudas deducibles

- Tienen la consideración de deudas deducibles las cargas y gravámenes de naturaleza real que disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, así como las deudas y obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo. Las deudas sólo serán deducibles cuando estén debidamente justificadas, sin que en ningún caso sean deducibles los intereses. Las deudas se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del impuesto (31 de diciembre).
- No serán objeto de deducción:
 - a) Las cantidades avaladas, hasta que el avalista esté obligado a pagar la deuda, por haberse ejercitado el derecho contra el deudor principal y resultar este fallido. En caso de obligación solidaria, las cantidades avaladas no podrán deducirse hasta que se ejercite el derecho contra el avalista.
 - b) La hipoteca que garantice el precio aplazado en la adquisición de un bien, sin perjuicio de que sí lo sea el precio aplazado o deuda garantizada.
 - c) Las cargas y gravámenes que correspondan a bienes exentos de este impuesto, ni las deudas contraídas para la adquisición de los mismos.
 - Cuando la exención sea parcial, como sucede en los supuestos en los que el valor de la vivienda habitual sea superior a 300.000 euros (o la cantidad es-

tablecida por cada Comunidad Autónoma), será deducible, en su caso, la parte proporcional de las deudas que corresponda a la parte no exenta del bien o derecho de que se trate.

Reducción por mínimo exento

La base imponible se reducirá en el mínimo exento que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma y, en el caso de que ésta no hubiese aprobado el mínimo exento, la base imponible se reducirá en 700.000€. **Solo se ha regulado uno específico rebajado en Cataluña (500.000€), Extremadura (500.000€) y Comunidad Valenciana (500.000€).** Con efectos solo para 2023 y 2024 la Región de Murcia lo fija en 3.700.000i. Illes Balears lo establece en 3.000.000€. Otras Comunidades incrementan los mínimos para contribuyentes con discapacidad: Andalucía (1.250.000-1.500.000€), Extremadura (600.000-700.000-800.000€) y la Comunidad Valenciana (1.000.000€).

Escala de gravamen y bonificaciones

Una vez sumado el valor de los bienes y derechos y restado el de las deudas, cargas y gravámenes y el del mínimo exento que resulte aplicable, la cuota se calcula aplicando una escala de gravamen progresiva que, a nivel estatal, se sitúa entre el 0,2% y el 3,5% (desde el 01-01-2021. Antes era del 2,5%).

ESCALA ESTATAL DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO DESDE EL 01-01-2021

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,5

NOTA: Algunas Comunidades Autónomas han aprobado sus correspondientes escalas de gravamen, por lo que habrá que analizar la normativa de residencia del contribuyente.

En general se aplica la estatal, con 8 tramos y tipos desde el 0,2 al 3,5 por 100, excepto en algunas Comunidades. Solo Andalucía, Aragón, Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Galicia, Madrid y La Rioja tienen el tipo mínimo y máximo igual que el estatal (0,2-3,5%).

En los territorios del País Vasco existe un Impuesto sobre la Riqueza o sobre el Patrimonio con las siguientes características:

- Exención de la vivienda habitual de 400.000€ en Álava y Bizkaia y de 300.000€ en Gipuzkoa.
- Mínimo exento de 700.000€ en Gipuzkoa y de 800.000€ en Álava y en Bizkaia.
- Tarifa: Álava y Gipuzkoa (0,2-2,5 por 100); y Bizkaia (0,2-2 por 100).

En la comunidad Foral de Navarra el impuesto se caracteriza por lo siguiente:

- Exención de la vivienda habitual: 250.000€.
- Mínimo exento: 550.000€.
- Tarifa: con tipos desde el 0,16 al 3,50 por 100.

Deducciones y bonificaciones

Algunas Comunidades Autónomas han introducido bonificaciones ligadas al Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas, como Cantabria, Extremadura y Galicia. En todo caso han de presentar la autoliquidación los contribuyentes cuyos bienes y derechos tengan un valor que supere 2.000.000i. Algunas Comunidades regulan incentivos fiscales para personas discapacitadas o para los patrimonios especialmente protegidos.

Límite conjunto de las cuotas del IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio

La suma de las cuotas íntegras de ambos impuestos (en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, la cuota correspondiente a los elementos susceptibles de producir rendimientos gravados en el IRPF) no puede superar el 60% de la base imponible del IRPF (excluida, tanto de la cuota íntegra del IRPF como de la base imponible, las co-

rrespondientes a ganancias y pérdidas del ahorro derivadas de transmisiones de elementos con antigüedad mayor a un año). En caso de excederse el 60%, la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio se reduce hasta alcanzar ese límite, pero con un límite mínimo: la cuota a pagar del Impuesto sobre el Patrimonio no podrá ser inferior al 20% de la cuota inicialmente calculada (antes de aplicar el límite).

26.3. Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas

El impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (en adelante "IGF"), Modelo 718, se configura como un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros. El devengo se produce el 31 de diciembre de cada año y, por tanto, a dicha fecha deberá verificarse el importe del patrimonio neto, así como el cumplimiento de los requisitos y condiciones para determinar la base imponible del impuesto.

El IGF coincide en su configuración con el IP tanto en su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La escala de gravamen del IGF coincide con la prevista en la Ley del IP, con la particularidad que por los primeros 3.000.000 € de base liquidable no se generará ninguna tributación. Los tipos de gravamen van desde el 1,7% al 3,5%.

El plazo de presentación del IGF es entre los días 1 y 31 julio del año siguiente a la fecha de devengo del mismo. Si optas por la domiciliación bancaria de la cuota a ingresar la presentación se realizará hasta el 26 de julio cargándose en cuenta el 31 de julio.

La cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con las cuotas del IRPF y del IP, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del primero. A estos efectos, resultarán aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del IP, si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100. Asimismo, y con la finalidad de evitar situaciones de doble imposición, se establece que de la cuota del IGF se podrá deducir la cuota que los contribuyentes hayan satisfecho en el IP.

Tras ser declarado constitucional, el Real Decreto-ley 8/2023 ha aprobado su prórroga indefinida y varias comunidades autónomas han introducido modificaciones en su normativa del Impuesto sobre el Patrimonio para atraer la recaudación de ese impuesto estatal.

A modern office interior with large windows and glass partitions. The scene is brightly lit, with a person visible in the background through the glass. A red graphic element is overlaid on the image.

ETL
GLOBAL

www.etl.es