



Diciembre 2022

 Si el Importe neto de la cifra de negocios de la sociedad en 2022 no supera el 1.000.000€ y, además, no es patrimonial, a partir de 2023 el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades será del 23 por 100

 Si aplicó en el IRPF la reducción del 30 por 100 por un rendimiento del trabajo generado en más de dos años, y este año ha percibido otro con derecho a la reducción, si prefiere aplicar la reducción en 2022 puede presentar una autoliquidación complementaria suprimiendo la reducción anterior y aplicarla en este ejercicio

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS	3
A) Normativa Estatal	3
B) Normativa Autonómica	5
C) Normativa Foral del País Vasco	6
D) Normativa Foral de Navarra	9
II. ANÁLISIS NORMATIVO.....	10
A) Breves comentarios al Proyecto de Presupuestos Generales de Estado para 2023	10
B) Planificación de la Renta y Patrimonio 2022. 100 recomendaciones	31
C) Cierre fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2022. 65 recomendaciones	100
III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA.....	191
IV. NOTICIAS DE PRENSA	194
V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE	196

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Ley 16/2022 de 5 de septiembre

Reforma del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, para la transposición de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre determinados aspectos del Derecho de sociedades (Directiva sobre reestructuración e insolvencia).

BOE de 6 de septiembre de 2022

Real Decreto-ley 17/2022 de 20 de septiembre

Se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles.

BOE de 21 de septiembre de 2022

Orden HFP/941/2022 de 3 de octubre

Se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional y por la que se modifica la Orden EHA/993/2010, de 21 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos.

BOE de 5 de octubre de 2022

Real Decreto-ley 18/2022 de 18 de octubre

Se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del "Plan + seguridad para tu energía (+SE)", así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía.

BOE de 19 de octubre de 2022

Orden HFP/1123/2022 de 18 de noviembre

Se modifica la Orden HAP/2328/2014, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 591 "Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Declaración anual de operaciones con contribuyentes" y 588 "Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación por cese de actividad de enero a octubre" y se establecen forma y procedimiento para su presentación.

BOE de 22 de noviembre de 2022

Orden HFP/1124/2022 de 18 de noviembre

Se modifican la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido; la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales y se modifican los anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria; y la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el anexo I de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.

BOE de 22 de noviembre de 2022

Orden HFP/1125/2022 de 18 de noviembre

Se modifica la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias.

BOE de 22 de noviembre de 2022

Real Decreto-ley 19/2022 de 22 de noviembre

Se establece un Código de Buenas Prácticas para aliviar la subida de los tipos de interés en préstamos hipotecarios sobre vivienda habitual, se modifica el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y se adoptan otras medidas estructurales para la mejora del mercado de préstamos hipotecarios.

BOE de 23 de noviembre de 2022

B) Normativa Autonómica

Comunidad Autónoma de Andalucía

Decreto-ley 7/2022 de 20 de septiembre

Se modifica la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, para paliar los efectos de la inflación mediante la deflactación del gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para bonificar el Impuesto sobre el Patrimonio, se aprueba la supresión del gravamen para 2023 del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se modifica el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía en materia de aplazamiento y fraccionamiento de ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma.

BOJA de 21 de septiembre de 2022

Comunidad Autónoma de Madrid

Ley 7/2022 de 24 de octubre

Se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, para incrementar la bonificación aplicable a los parientes colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad en el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

BOCM de 27 de octubre de 2022

Ley 8/2022 de 16 de noviembre

Se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, para deflactar la escala autonómica y el mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

BOCM de 21 de noviembre de 2022

Región de Murcia

Decreto-Ley n.º 4/2022 de 22 de septiembre

Se modifica la Escala Autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a consecuencia del aumento de la inflación.

BORM de 29 de septiembre de 2022

Decreto-Ley n.º 5/2022 de 20 de octubre

Dinamización de inversiones empresariales, libertad de mercado y eficiencia pública.

BORM de 21 de octubre de 2022

Comunidad Valenciana

Decreto Ley 14/2022 de 24 de octubre

Se modifica la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la cual se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, para adecuar el gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de otras figuras tributarias al impacto de la inflación.

DOGV de 27 de octubre de 2022

C) Normativa Foral del País Vasco

Normativa Foral de Álava

Norma Foral 18/2022, de 12 de septiembre

Se convalida el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 10/2022, de 2 de agosto, para adaptar a la normativa tributaria de Álava diversas modificaciones introducidas por el Estado en varios impuestos.

BOTHA de 23 de septiembre de 2022

Norma Foral 19/2022, de 12 de septiembre

Se convalida el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 11/2022, de 2 de agosto, para aprobar medidas tributarias para hacer frente a la actual situación inflacionista.

BOTHA de 23 de septiembre de 2022

Decreto Foral 38/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 27 de septiembre

Se aprueba la modificación del Decreto Foral 41/2006, de Consejo de 6 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección de los Tributos del Territorio Histórico de Álava.

BOTHA de 5 de octubre de 2022

Orden Foral 557/2022, de 29 de septiembre

Se aprueba la modificación de la Orden Foral 160/2011, de 8 de marzo por la que se aprueban los modelos 036, 037 y 009 de declaraciones censales de alta, modificación y baja del censo único de contribuyentes.

BOTHA de 19 de octubre de 2022

Decreto Foral 43/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 18 de octubre

Aprobar la relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general para 2022, conforme a la Norma Foral 35/2021, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

BOTHA de 26 de octubre de 2022

Decreto Foral 45/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 25 de octubre

Se regula el censo de los contribuyentes y obligaciones censales.

BOTHA de 2 de noviembre de 2022

Normativa Foral de Bizkaia

Decreto Foral Normativo 6/2022, de 2 de noviembre

Se modifica el Impuesto sobre el Valor Añadido y la Norma Foral 4/2022, de 22 de junio, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

BOB de 11 de noviembre de 2022

Orden Foral 868/2022, de 16 de noviembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2942/2009, de 18 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual de Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes Individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia; y se modifica la Orden Foral 48/2018, de 9 de enero del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 187, de declaración informativa anual relativa a adquisiciones y enajenaciones de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

BOB de 24 de noviembre de 2022

Orden Foral 901/2022, de 25 de noviembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 2023/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 591 Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Declaración anual de operaciones con contribuyentes, y su presentación telemática.

BOB de 30 de noviembre de 2022

Normativa Foral de Gipuzkoa

Orden Foral 443/2022, de 15 de septiembre

Se aprueban los modelos 60-A, 60-T y 60-S de autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y se establecen las formas de su presentación e ingreso de la cuota resultante.

BOG de 21 de septiembre de 2022

Orden Foral 444/2022, de 15 de septiembre

Se modifica la Orden Foral 412/2014, de 7 de julio, por la que se aprueba el modelo 030 de declaración de alta en el censo de obligados tributarios y de modificación del domicilio, de datos personales y de contacto.

BOG de 21 de septiembre de 2022

Decreto Foral-Norma 3/2022, de 8 de noviembre

Suspensión de las reglas fiscales a aplicar por las entidades locales de Gipuzkoa en 2023 en materia de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

BOG de 11 de noviembre de 2022

Orden Foral 530/2022, de 16 de noviembre

Se aprueba el modelo 345 de declaración anual sobre entidades de previsión social voluntaria, planes y fondos de pensiones, sistemas alternativos, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes individuales de ahorro sistemático, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia, así como las formas y plazo de presentación.

BOG de 24 de noviembre de 2022

Decreto Foral 18/2022, de 22 de noviembre

Se modifican los reglamentos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, y el reglamento de revisión tributaria.

BOG de 28 de noviembre de 2022

D) Normativa Foral de Navarra

Decreto Foral Legislativo 5/2022 de 31 de agosto

Armonización tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.

BOE de 20 de septiembre de 2022

II. ANÁLISIS NORMATIVO

A) Breves comentarios al Proyecto de Presupuestos Generales de Estado para 2023

0. Introducción

El día 6 de octubre de 2022 se ha publicado en la página del Ministerio de Hacienda y Función Pública el [Proyecto de Ley de Presupuestos](#) Generales del Estado para el año 2023.

Respecto al Impuesto sobre la Renta se aumenta la reducción de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas y el límite de la obligación de declarar cuando se perciben rentas del trabajo de más de un pagador. También se eleva la reducción en 2023 para los contribuyentes que determinan sus rendimientos en estimación objetiva y se aumenta el porcentaje que se aplica a los gastos de difícil justificación para quienes determinan el rendimiento en estimación directa simplificada; se regulan nuevos límites a las aportaciones a los planes de pensiones y se establecen dos tramos más en la tarifa del ahorro para rentas superiores a 200.000 euros.

Tanto en el régimen de estimación objetiva en el IRPF, como en los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, se prorrogan los límites establecidos para 2022.

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

En el IVA se producen un surtido de modificaciones, como la rebaja del 10 al 4 por 100 del tipo aplicable a las entregas de compresas, tampones y preservativos, o la modificación de la regla especial del uso efectivo en relación con la tributación de los servicios y la modificación del mecanismo especial de inversión del sujeto pasivo en determinados supuestos. En el IGIC destacan las medidas para armonizar la normativa del Impuesto con la del IVA.

También se actualizan los coeficientes de actualización para determinar la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y se establece un régimen especial para las Islas Baleares.

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Reducción por obtención de rendimientos del trabajo (con efectos desde el 1 de enero de 2023).

Se eleva la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y de los umbrales de renta, desde y hasta donde resulta aplicable.

- Los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 19.747,5€ (antes 16.825€) siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500€, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

- 6.498€ (antes 5.565€) si los rendimientos netos del trabajo son iguales o inferiores a 14.047,5€ (antes 13.115€).
- 6.498€ (antes 5.565€) menos el resultado de multiplicar por 1,14 (antes 1,5) la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.047,5€ si los rendimientos netos del trabajo están comprendidos entre 14.047,5 y 19.747,5€.

No obligación de declarar

Se eleva el umbral inferior de la obligación para no declarar respecto de los perceptores que tengan rendimientos del trabajo. En concreto, no están obligados a presentar la autoliquidación del Impuesto los contribuyentes que perciban rentas del trabajo de más de un pagador (y en otros supuestos muy concretos, como antes) si la suma de dichos rendimientos no supera los 15.000€ (antes 14.000€).

Retención de los rendimientos del trabajo

- Las retenciones e ingresos a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen durante el mes de enero de 2023, correspondientes a dicho mes, y a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención, se deberán realizarse con arreglo a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2022.
- En los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir del 1 de febrero de 2023, siempre que no se trate de rendimientos correspondientes al mes de enero, el pagador deberá calcular el tipo de retención tomando en consideración la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2023, practicándose la regularización del mismo, en los primeros rendimientos del trabajo que satisfaga o abone.

Reducción por obtención de rendimientos en estimación directa simplificada (con efectos desde 1 de enero de 2023).

Se eleva la reducción aplicable a los trabajadores autónomos económicamente dependientes.

- Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 19.747,5€ (antes 14.450€), siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500€:
 - 6.498€ si los rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 14.047,5€ (antes 11.250).
 - 6.498€ menos el resultado de multiplicar por 1,14 (antes 1,15625) la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 14.047,5€ (antes 11.250€) si los rendimientos netos de actividades económicas están comprendidos entre 14.047,5 y 19.747,5€ (antes 11.250 y 14.450€, respectivamente).

Gastos de difícil justificación en estimación directa simplificada (con efectos desde el 1 de enero de 2023).

El porcentaje de deducción para el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación será del 7 por 100 (antes 5 por 100). Recordamos que la deducción no puede exceder de los 2.000€, y este límite absoluto permanece inalterado.

Contribuyentes en estimación objetiva (con efectos desde el 1 de enero de 2023).

- Se eleva al 10 por 100 la reducción general aplicable sobre el rendimiento neto de módulos obtenido en el período impositivo 2023. Los contribuyentes podrán reducir el rendimiento neto de módulos obtenido en 2023 en un 10 por 100, en la forma que se establezca en la Orden por la que se aprueben los signos, índices o módulos para dicho ejercicio.
- Se prorrogan los límites excluyentes del método de estimación objetiva para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 y 2023. En concreto, las magnitudes de 150.000 y 75.000€ quedan fijadas en 250.000 y 125.000€, respectivamente. Asimismo, para dichos ejercicios, la magnitud de 150.000€ queda fijada en 250.000€.

Límites de reducción en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (con efectos desde el 1 de enero de 2023).

- El límite absoluto de aportación de 1.500€ se aumentará en 8.500€, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior a las cantidades que resulten del siguiente cuadro en función del importe anual de la contribución empresarial:

Importe anual de contribución	Aportación máxima del trabajador
Igual o inferior a 500€	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 2,5
Entre 500,01 y 1.500€	1.250€, más el resultado de multiplicar por 0,25 la diferencia entre la contribución empresarial y 500€
Más de 1.500€	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 1

Por lo tanto, solo se modifica el cálculo de la aportación máxima del trabajador cuando la contribución de la empresa está entre 500,01 y 1.500 €.

No obstante, en todo caso se aplicará el multiplicador 1 cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000€ procedentes de la empresa que realiza la contribución, a cuyo efecto la empresa deberá comunicar a la entidad gestora o aseguradora del instrumento de previsión social que no concurre esta circunstancia

- Se especifica que el límite de 4.250€ establecido anteriormente para las aportaciones de autónomos a planes simplificados de empleo y para las aportaciones de planes de los que sea promotor el autónomo se aplica también a las aportaciones de planes de pensiones sectoriales.
- En consonancia con esta reducción se modifican los límites financieros de las aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social.

Tipos de gravamen del ahorro (con efectos desde el 1 de enero de 2023).

- Se regulan nuevos tipos de gravamen, añadiendo dos tramos a la base liquidable entre 200.000 y 300.000€ con tipo del 27 por 100 (antes 26 por 100) y a partir de 300.000€, que se aplica el tipo del 28 por 100 (antes 26 por 100).

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta Euros	Porcentaje
0,00	0,00	6.000,00	19,00%
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21,00%
50.000,00	10.380,00	150.000,00	23,00%
200.000,00	44.880,00	100.000,00	27,00%
300.000,00	71.880,00	en adelante	28,00%

- Las personas de nacionalidad española que acrediten una nueva residencia en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, mantienen su condición de contribuyentes del Impuesto durante 5 años. Estos contribuyentes, más los nacionales que tienen su residencia habitual en el extranjero a causa de su condición de miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares, etc., aplican esa misma tarifa del ahorro.

Deducción por maternidad (con efectos desde el 1 de enero de 2023).

- Las mujeres con hijos menores de 3 años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes que en el momento del nacimiento del menor perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, o que en dicho momento o en cualquier momento posterior estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad con un período mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.200€ anuales por cada hijo menor de tres años hasta que el menor alcance los tres años de edad. En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los 3 años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil. Hasta ahora la deducción solo la podían aplicar las madres trabajadoras por cuenta propia o ajena.
- La deducción de hasta 1.200€ se calculará de forma proporcional al número de meses del periodo impositivo posteriores al momento en el que se cumplen los requisitos, en los que la mujer tenga derecho al mínimo por descendientes por ese menor de 3 años, siempre que durante dichos meses no se perciba por ninguno de los progenitores en relación con dicho descendiente el complemento de ayuda para la infancia previsto en la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital.
- Cuando se tenga derecho a la deducción en relación con ese descendiente por haberse dado de alta en la Seguridad social o mutualidad con posterioridad al nacimiento del menor, la deducción correspondiente al mes en el que se cumpla el período de cotización de 30 días se incrementará en 150€.
- El incremento de la deducción por gastos en guardería tendrá como límite el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho la guardería, cuando antes el límite eran las cotizaciones sociales pagadas.

Retenciones y pagos a cuenta (con efectos desde el 1 de enero de 2023).

- El porcentaje de retención del 15 por 100 sobre los rendimientos de trabajo derivados de elaboración de obras literarias, artísticas o científicas será del 7 por 100 cuando el volumen de tales rendimientos íntegros correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000€ y represente más del 75 por 100 de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.
- El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, cualquiera que sea su calificación, será del 15 por ciento, salvo cuando resulte de aplicación el tipo del 7 por 100.
- Igualmente, el porcentaje será del 7 por 100 cuando se trate de anticipos a cuenta derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor que se vayan a devengar a lo largo de varios años.

Imputación de rentas inmobiliarias (con efectos desde el 1 de enero de 2023).

El porcentaje de imputación del 1,1 por 100 que se aplica a los inmuebles urbanos o rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotación agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos a actividades económicas, ni alquilados, ni se trate de la vivienda habitual, resultará de aplicación en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012 (antes era cuando hubieran sido revisados y entrado en vigor en los diez periodos impositivos anteriores).

2. Impuesto sobre Sociedades

Tipos de gravamen (con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2023).

Se reduce del 25 al 23 por 100 el tipo de gravamen para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1.000.000€ y no tenga la consideración de entidad patrimonial.

3. Impuesto sobre el Valor Añadido

Régimen de exenciones para operaciones realizadas por fuerzas armadas (efectos 1 de julio de 2022).

Se establece un régimen de exenciones similar al que ya estaba previsto para las fuerzas armadas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte. Así, se incluyen como operaciones exentas las adquisiciones intracomunitarias de bienes, exportaciones, prestaciones de servicios e importaciones de bienes realizadas por las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo

de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales (efectos desde la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos).

- Se suprime la aplicación de la regla especial del uso efectivo en las prestaciones de servicios entre empresarios en aquellos sectores y actividades generadoras del derecho a la deducción, mientras que se mantiene su aplicación en sectores que no generan tal derecho, como el sector financiero y el de seguros y se extiende su aplicación a la prestación de servicios intangibles a consumidores finales no establecidos en la Unión Europea, cuando se constate que su consumo o explotación efectiva se realiza en el territorio de aplicación del Impuesto.
- Por otra parte, para evitar situaciones de fraude o elusión fiscal y garantizar la competencia de este mercado, dicha cláusula se aplicará a los servicios de arrendamiento de medios de transporte.

Armonización y adaptación de la normativa del IVA a la normativa aduanera (efectos desde la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos).

Se actualizan varios preceptos de la Ley del Impuesto con el objetivo de armonizar y adaptar su contenido a la normativa aduanera comunitaria. En concreto, aquellos referentes al hecho imponible importación de bienes, las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes, las exenciones en las exportaciones de bienes, las exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones, las exenciones relativas a las situaciones de depósito temporal y otras situaciones, las exenciones relativas a los regímenes aduaneros y fiscales, la base imponible de las importaciones de bienes y la liquidación del impuesto en las importaciones.

Inversión del sujeto pasivo (efectos desde la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos).

- Cuando las operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto, con carácter general, se aplica el mecanismo especial de inversión del sujeto pasivo. No obstante, existen excepciones a la aplicación de este mecanismo especial. Se incluyen entre estas excepciones las prestaciones de servicios de arrendamiento de inmuebles sujetas y no exentas del Impuesto, que sean efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. De esta forma, se facilita que puedan acogerse al régimen general de deducción y devolución establecido en la Ley del Impuesto, dado que en determinadas circunstancias habían quedado excluidos del régimen de devolución a no establecidos. Así, se garantiza la neutralidad del Impuesto y se reducen las cargas administrativas para la obtención de la devolución.
- En el mismo sentido, se excluye también de la aplicación del mecanismo especial de inversión del sujeto pasivo a las prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles efectuados por empresarios o profesionales no establecidos.
- Adicionalmente, se introducen cambios en la regulación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo extendiendo su aplicación a las entregas de desechos y desperdicios de plástico y de material textil, y se modifican las reglas referentes al

sujeto pasivo para que sea de aplicación la regla de inversión a las entregas de estos residuos y materiales de recuperación.

Comercio electrónico (efectos desde la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos).

Se llevan a cabo una serie de ajustes técnicos para, por una parte, definir de forma más precisa las reglas referentes al lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y el cálculo del límite que permite seguir tributando en origen por estas operaciones, cuando se trata de empresarios o profesionales que solo de forma excepcional realizan operaciones de comercio electrónico, y, por otra, en relación con dicho límite, concretar que, para la aplicación del umbral correspondiente, el proveedor debe estar establecido solo en un Estado miembro y los bienes deben enviarse exclusivamente desde dicho Estado miembro.

Recuperación del IVA devengado por créditos incobrables (efectos desde la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos).

- Se incorpora en la Ley del Impuesto la doctrina administrativa que permite la modificación de la base imponible en caso de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarada por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro.
- Además, se rebaja el importe mínimo de la base imponible de la operación cuando el destinatario moroso tenga la condición de consumidor final (pasa de 300€ a 50€), se flexibiliza el procedimiento incorporando la posibilidad de sustituir la reclamación judicial o requerimiento notarial previo al deudor por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a este deudor, y se extiende a 6 meses el plazo para proceder a la recuperación del IVA desde que el crédito es declarado incobrable.
- Esta última medida se acompaña de un régimen transitorio para que puedan acogerse al nuevo plazo de 6 meses todos los sujetos pasivos del IVA cuyo plazo de modificación no hubiera caducado a la fecha de entrada en vigor de la Ley.

Tipos impositivos (efectos desde la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos).

Pasan a tributar al tipo reducido del 4 por 100 los tampones, compresas, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

Límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el ejercicio 2023 (con efectos desde 1 de enero de 2023).

Se prorrogan un año más los límites excluyentes para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, de tal modo que se mantiene el límite de 250.000€ de volumen de ingresos en el ejercicio anterior y del importe del conjunto de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios en el año anterior.

4. Impuesto General Indirecto Canario

Concepto de importación de bienes (con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley).

- Se introduce en la norma lo que se ha de entender por territorios terceros: la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea o terceros países.

Exenciones relativas a las exportaciones (con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley).

En unos casos se modifican y en otros se actualizan las referencias de estas exenciones:

- Las entregas de bienes expedidos o transportados a un territorio tercero por el transmitente o por un tercero en nombre y por cuenta de éste.
- Las entregas de los bienes expedidos o transportados a un territorio tercero por el adquirente no establecido en las Islas Canarias o por un tercero en nombre y por cuenta de éste. Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado del adquirente.
- Las entregas de bienes a viajeros cuando cumplan ciertos requisitos.
- Las entregas de bienes efectuadas en las tiendas libres de impuestos que, bajo control de la Administración, existen en los puertos y aeropuertos sitios en Canarias, cuando los adquirentes sean personas que salgan inmediatamente con destino a territorios fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, así como las efectuadas a bordo de los buques o aeronaves que realicen navegaciones con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios fuera del ámbito de aplicación del Impuesto.
- Las entregas de bienes expedidos o transportados a un territorio tercero por persona distinta de la transmitente o el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, que ostente la condición de exportador, de conformidad con la normativa aduanera, o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del mismo.
- Las prestaciones de servicios consistentes en trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos en el territorio de aplicación del Impuesto o importados para ser objeto de dichos trabajos en las Islas Canarias y seguidamente expedidos o transportados a un territorio tercero por quien ha efectuado los referidos trabajos, por el destinatario de los mismos no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, por persona distinta de los anteriores que ostente la condición de exportador, de conformidad con la normativa aduanera, o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos
- Las entregas de bienes a Organismos debidamente reconocidos que los exporten a un territorio tercero en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención en la forma que reglamentariamente se determine.

- Las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones a un territorio tercero.
- Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros, cuando intervengan en las operaciones descritas en el presente artículo.

Exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones (con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley).

En unos casos se modifican y en otros se actualizan las referencias de estas exenciones:

- Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento, total o parcial, y arrendamiento de los buques aptos para navegar por alta mar que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos, o de actividades industriales o de pesca.
- Los buques afectos exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera.
- Los buques de guerra.
- Las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos, incluidos los equipos de pesca, que se incorporen o se encuentren a bordo de los buques, siempre que se realicen durante los períodos en que dichos beneficios fiscales resulten de aplicación.
- Las entregas de productos de avituallamiento para los buques que se indican a continuación, cuando se adquieran por los titulares de la explotación de dichos buques que regula la norma.
- Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de las aeronaves utilizadas exclusivamente por compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros y las utilizadas por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas.
- Las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos que se incorporen o se encuentren a bordo de las aeronaves a que se refieren las exenciones establecidas en el número anterior.
- Las entregas de productos de avituallamiento para las aeronaves a que se refieren las exenciones anteriores cuando sean adquiridos por las compañías o entidades públicas titulares de la explotación de dichas aeronaves.
- Las prestaciones de servicios distintas de las relacionadas en los apartados anteriores de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves a los que corresponden las exenciones establecidas en los apartados 1 y 4 anteriores, o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques y aeronaves.

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares en los casos y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.
- Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a los Organismos internacionales reconocidos por España o al personal de dichos organismos con estatuto diplomático, dentro de los límites y con las condiciones fijadas en los convenios internacionales por los que se crean tales organismos o en los acuerdos de sede que sean aplicables en cada caso.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las fuerzas de los demás Estados parte del Tratado del Atlántico Norte, en los términos establecidos en el Convenio entre los Estados parte de dicho Tratado relativo al estatuto de sus fuerzas.
- Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas con destino a otro Estado miembro y para las fuerzas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte, distinto del propio Estado miembro de destino, en los términos establecidos en el Convenio entre los Estados partes de dicho Tratado relativo al estatuto de sus fuerzas; o para las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto del propio Estado miembro de destino, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.
- Las entregas de oro al Banco de España.
- Los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto. Se entenderán incluidos en este número los transportes por vía aérea amparados por un único título de transporte que incluya vuelos de conexión aérea.
- Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones descritas en el presente artículo.

Exenciones relativas a los regímenes aduaneros y depósitos (con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley).

En unos casos se modifican y en otros se actualizan las referencias de estas exenciones:

- Están exentas las entregas de bienes que se encuentren en situación de depósito temporal, así como las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las entregas de bienes anteriores y las realizadas mientras los bienes se mantengan en dicha situación.
- Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones descritas anteriormente.

- Las operaciones relacionadas con los bienes importados en los regímenes de zona franca, tránsito, importación temporal, depósito aduanero o perfeccionamiento activo, mientras permanezcan en dichas situaciones y se cumpla, en su caso, lo dispuesto en la legislación aplicable.

Exenciones en importaciones definitivas de bienes (con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley).

En unos casos se modifican y en otros se actualizan las referencias de estas exenciones:

- Están exentas las importaciones efectuadas por Organismos internacionales reconocidos por España y las realizadas por sus miembros con estatuto diplomático y su personal técnico y administrativo, con los límites y en las condiciones fijadas reglamentariamente o establecidas en los Convenios Internacionales por los que se crean tales organismos o en los Acuerdos sobre la sede de los mismos.
- Las importaciones de bienes realizadas por la Comisión o por un órgano u organismo establecidos con arreglo al Derecho de la Unión, cuando la Comisión o dicho órgano u organismo los importen en el ejercicio de las funciones que les confiere el Derecho de la Unión en respuesta a la pandemia de COVID-19, salvo en caso de que los bienes importados se utilicen, inmediatamente o en una fecha posterior, para entregas ulteriores a título oneroso por parte de la Comisión o de dicho órgano u organismo.
- Las importaciones de armamento, munición y material de uso específicamente militar que se requiera para la realización del programa de inversiones y sostenimiento de las Fuerzas Armadas.

Base imponible en las importaciones: Reglas especiales (con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley).

- La base imponible de las reimportaciones de bienes exportados temporalmente fuera del territorio de aplicación del Impuesto para ser objeto de trabajos de reparación, transformación, adaptación o trabajos por encargo será la contraprestación de los referidos trabajos.
- La base imponible de las importaciones a que se refiere el artículo 8, apartado 2, números 2.º, 3.º y 4.º, incluirá el importe de la contraprestación de todas las operaciones relativas a los correspondientes medios de transporte, efectuadas con anterioridad a estas importaciones, que se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto.
- Se suprime la disposición adicional duodécima de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Lugar de realización de las prestaciones de servicios (con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley).

- Se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios cuando, conforme a las reglas referentes al lugar de

realización aplicable a estos servicios, no se entiendan realizados en la Unión Europea, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en el territorio de aplicación del impuesto:

- Además de los recogidos en el número 3 del apartado uno del artículo 17 de la Ley 20/1991, los de arrendamiento de medios de transporte, cuyo destinatario no tenga la consideración de empresario o profesional actuando como tal.
- Los de seguros, reaseguros y capitalización, así como los servicios financieros, referidos en el número 3 del apartado uno del artículo 17 de la Ley 20/1991 y los de arrendamiento de medios de transporte cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

Régimen de deducción del Impuesto soportado (con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley).

- Los sujetos pasivos que hayan efectuado adquisiciones exentas a comerciantes minoristas podrán deducir la carga impositiva implícita del Impuesto correspondiente a la contraprestación de esas operaciones, siempre que los comerciantes minoristas hayan hecho constar en su factura la condición de tales. Se considera carga impositiva implícita el importe que se encuentra implícito en la contraprestación de esas operaciones y se determinará aplicando un coeficiente sobre la cuantía de la contraprestación.
- El valor del referido coeficiente se obtendrá multiplicando 0,7 por el tipo de gravamen, expresado en tanto por uno, que se aplicaría a las entregas de bienes correspondientes en el supuesto de no estar exentas, aplicando la siguiente fórmula, En la que K es el coeficiente a aplicar y T el tipo impositivo que corresponda: $K = (0,7 \times T) / 100$.
- Se incluyen modificaciones técnicas en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, para armonizar la normativa del IGIC a lo establecido en la normativa del IVA.
- Se incluyen modificaciones técnicas en relación con la determinación de la prorrata, para armonizar la normativa del IGIC a lo establecido en la normativa del IVA.
- Se incluyen modificaciones técnicas en relación con la transmisión de bienes de inversión durante el período de regularización, para armonizar la normativa del IGIC a lo establecido en la normativa del IVA.

5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Escala por transmisiones y rehabilitaciones de grandezas y títulos nobiliarios (con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley).

Se actualizan al 2 por 100 los importes de la escala que se aplicarán desde la entrada en vigor de esta la ley.

ESCALA	Transmisiones directas €	Transmisiones transversales €	Rehabilitaciones y reconocimiento de títulos extranjeros €
1º Por cada título con grandeza	2.922 (antes 2.865)	7.325 (antes 7.181)	17.561 (antes 17.217)
2º Por cada grandeza sin título	2.089 (antes 2.048)	5.237 (antes 5.134)	12.539 (antes 12.293)
3º Por cada título sin grandeza	833 (antes 817)	2.089 (antes 2.048)	5.027 (antes 4.928)

6. Impuestos Locales

Impuesto sobre Actividades Económicas (con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley).

- Se modifica el grupo 761 de la agrupación 76 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto “Servicios telefónicos”
 - Cuota mínima municipal de 62,20€ por cada 1.000 abonados o fracción
 - Cuota provincial de 137,48€ por cada 1.000 abonados o fracción.
 - Cuota nacional de 137,48€: Por cada 1.000 abonados o fracción.
 - A efectos del cálculo de abonados se considerarán todos los clientes de cada operador de telefonía fija o móvil, respectivamente.
- Se añade un nuevo Grupo 848. “Servicios de oficina flexible, “coworking” y centros de negocios.
 - Cuota mínima municipal de 202€.
 - Cuota provincial de 20.000€.
 - Cuota nacional de 35.000€.
 - Este grupo comprende los servicios prestados por las oficinas flexibles, “coworking” y centros de negocios, que ofrecen a sus clientes (empresas y profesionales) la infraestructura necesaria para desarrollar su actividad: espacios de trabajo, oficinas y salas de reuniones, de formación o de conferencias completamente equipadas, eventos, puestos de trabajo flexibles o fijos, servicio de comunicaciones, videoconferencia y conexión a Internet, oficinas virtuales, gestión de documentaciones y correspondencia, servicios de secretariado, “catering”, ofimática, etc.
- Se modifica el título de la agrupación 86 de la sección segunda de las Tarifas pasándose a denominar: “Profesiones liberales, artísticas, literarias y culturales.”
- Se añade un nuevo Grupo 864. “Escritores y guionistas” con cuota de: 115€.
- Se añade un nuevo Grupo 869. “Otros profesionales relacionados con las actividades artísticas y culturales no clasificadas en la sección tercera” con cuota de: 115€.
- Se añade un nuevo Grupo 889. “Guías de montaña con cuota de: 126€.

- Se añade un nuevo Grupo 034. “Compositores, letristas, arreglistas y adaptadores musicales” con cuota de: 100€.

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (con efectos desde la entrada en vigor de esta Ley).

Se actualizan los importes de los coeficientes máximos previstos aplicables sobre el valor de los terrenos en función del periodo de generación del incremento de valor, para la determinación de la base imponible del Impuesto.

Desde la entrada en vigor de esta ley, los importes máximos de los coeficientes a aplicar sobre el valor del terreno en el momento de devengo, según el periodo de generación del incremento de valor, serán los siguientes:

Periodo de generación	Coeficiente	Periodo de generación	Coeficiente
< 1 año	0,15	11 años	0,09
1 año	0,15	12 años	0,09
2 años	0,14	13 años	0,09
3 años	0,15	14 años	0,09
4 años	0,17	15 años	0,1
5 años	0,18	16 años	0,13
6 años	0,19	17 años	0,17
7 años	0,18	18 años	0,23
8 años	0,15	19 años	0,29
9 años	0,12	≥ 20 años	0,45
10 años	0,1		

Estos coeficientes se han actualizado conforme a lo previsto en la Ley de Haciendas Locales.

7. Impuestos Especiales

Exenciones (con efectos desde el 1 de julio de 2022).

- Se declara exenta la fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se destinen a las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.
- Se declara exenta la energía eléctrica, del Impuesto sobre la electricidad, la suministrada a las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

8. Impuesto sobre Transacciones Financieras

Exenciones (con efectos desde el 1 de enero de 2023).

- Están exentas las adquisiciones realizadas por fondos de pensiones de empleo regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, por fondos de pensiones de empleo, distintos de los anteriores, regulados en la Directiva (UE) 2016/2341, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo; por mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial; o por entidades de previsión social voluntaria de modalidad de empleo, definidas en la Ley de la Comunidad Autónoma del País Vasco 5/2012, de 23 de febrero.
- Para aplicar la exención es obligatorio identificar el fondo de pensiones de empleo, con indicación de si se trata de un fondo de pensiones regulado en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, o regulado en la Directiva (UE) 2016/2341 Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo; de la mutualidad de previsión social; o de la entidad de previsión social voluntaria.

9. Actividades prioritarias de mecenazgo y acontecimientos de excepcional interés público

Actividades prioritarias de mecenazgo

A los efectos de las deducciones incrementadas en el Impuesto sobre la Renta y en el Impuesto sobre Sociedades establecidas en la Ley 49/2002 (5 puntos porcentuales más), tendrán esta consideración las siguientes:

- Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.
- Las llevadas a cabo por el Museo Nacional del Prado para la consecución de sus fines establecidos en la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado y en el Real Decreto 433/2004, de 12 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional del Prado.
- Las llevadas a cabo por el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía en cumplimiento de los fines establecidos por la Ley 34/2011, de 4 de octubre, reguladora del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía y por el Real Decreto 188/2013, de 15 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.
- Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por la Ley 1/2015, de 24 de marzo, reguladora de la Biblioteca Nacional de España, y por el Real Decreto 640/2016, de 9 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España.
- Las llevadas a cabo por la Fundación Deporte Joven en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto “España Compite: en la Empresa como en el Deporte” con la finalidad de contribuir al impulso y proyección de las PYMES españolas en el ámbito interno e internacional, la potenciación del deporte y la promoción del empresario como motor de crecimiento asociado a los valores del deporte.
- La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el anexo XIII de esta Ley.

- Las actividades de fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales llevadas a cabo por las Administraciones públicas o con el apoyo de éstas.
- Las llevadas a cabo por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales para el fomento, promoción, difusión y exhibición de la actividad cinematográfica y audiovisual, así como todas aquellas medidas orientadas a la recuperación, restauración, conservación y difusión del patrimonio cinematográfico y audiovisual, todo ello en un contexto de defensa y promoción de la identidad y la diversidad culturales.
- La investigación, desarrollo e innovación en las infraestructuras que forman parte del Mapa nacional de Infraestructuras Científicas y Técnicas Singulares (ICTS) en vigor y que, a este efecto, se relacionan en el anexo XIV de esta Ley.
- La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación vigente y financiados o realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, a propuesta del Ministerio de Ciencia e Innovación.
- La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad realizados por los Organismos Públicos de Investigación Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Instituto de Salud Carlos III, Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas, e Instituto de Astrofísica de Canarias.
- El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.
- Las llevadas a cabo por la Agencia Estatal de Investigación para el fomento y financiación de las actuaciones que derivan de las políticas de I+D de la Administración General del Estado.
- La I+D+I en Biomedicina y Ciencias de la Salud de la Acción Estratégica en Salud llevadas a cabo por el CÍBER y CIBERNED.
- Los programas de formación y promoción del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas.
- Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el marco del Programa de Becas “Oportunidad al Talento”, así como las actividades desarrolladas por esta entidad en el marco del Programa de Formación en Competencias y Profesiones Digitales y Tecnológicas “Por Talento Digital”.
- Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE del Perro Guía en el marco del Proyecto 2022-2023 “Avances para la movilidad de las personas ciegas asistidas por perros guía”.
- Los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con éstas.
- Las llevadas a cabo por el Fondo de Becas Soledad Cazorla para Huérfanos de la violencia de género (Fundación Mujeres).
- Las llevadas a cabo por las Universidades Públicas en cumplimiento de los fines y funciones de carácter educativo, científico, tecnológico, cultural y de transferencia del conocimiento, establecidos por la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades.

Acontecimientos de excepcional interés publico

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta -en estimación directa- y los del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota íntegra el 15 por 100 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. Se regulan los siguientes.

- Plan de Fomento de la ópera en la calle del Teatro Real que se celebrará durante las temporadas artísticas 2023/2024, 2024/2025 y 2025/2026. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de julio de 2023 al 30 de junio de 2026.
- La inauguración de la Galería de las Colecciones Reales. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2023 al 31 de diciembre de 2025.
- Centenario del Hockey 1923-2023. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- 60 Aniversario Rally Blendio Princesa de Asturias Ciudad de Oviedo”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2023.
- 60 aniversario del Festival Porta Ferrada. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2025.
- Programa EN PLAN BIEN de promoción de estilos de vida saludables para la infancia y la adolescencia. La duración de este programa será de 1 de enero de 2023 a 31 de diciembre de 2025.

10. Régimen Fiscal Especial de las Illes Balears

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero de 2023 y el 31 de diciembre de 2028 se introduce el Régimen Fiscal Especial de las Illes Balears. Este régimen se aplicará en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, sin perjuicio de lo que se dispone en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento jurídico español.

Reserva para inversiones en las Illes Balears

- Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en las Illes Balears, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones cuando cumplan los requisitos para ello.
- La reducción se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en las Illes Balears. En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.

- A estos efectos, se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en las Illes Balears los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas. Se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones regulada en este apartado, ni el que se derive de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades, así como la cesión a terceros de capitales propios.
- La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.
- La dotación de esta reserva no tendrá la consideración de incremento de fondos propios a los efectos de la dotación de la reserva de capitalización, ni servirá para cumplir el requisito de dotar la reserva de nivelación.
- Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en las Illes Balears deberán materializarse en el plazo máximo de 3 años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las inversiones que se especifican en la norma.
- Los elementos patrimoniales en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago balear, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del contribuyente, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio balear.
- Se entenderá producida la materialización, incluso en los casos de la adquisición mediante arrendamiento financiero, en el momento en que los elementos patrimoniales entren en funcionamiento.
- Los elementos patrimoniales en que se haya materializado la reserva para inversiones destinadas a la adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente o a la suscripción de acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante 5 años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su vida útil fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya por su valor contable, en el plazo de seis meses desde su baja en el balance que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción prevista en este apartado y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. No podrá entenderse que esta nueva adquisición supone la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en las Illes Balears, salvo por

el importe de la misma que excede del valor neto contable del elemento patrimonial que se sustituye y que tuvo la consideración de materialización de la reserva regulada en este apartado. En el caso de la adquisición de suelo, el plazo será de 10 años.

- Los contribuyentes que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de elementos patrimoniales del inmovilizado podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.
- En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, además el contribuyente deberá tener la consideración de empresa turística, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE, de actividades socio-sanitarias, centros residenciales de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas.
- Se podrán llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los 3 posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo.
- La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones empresariales regulada en el Impuesto sobre Sociedades. También será incompatible para los mismos bienes y gastos con cualquier beneficio fiscal o medida de distinta naturaleza que tenga la condición de ayuda estatal bajo el Derecho de la Unión Europea, si dicha acumulación excediera de los límites establecidos en el Ordenamiento comunitario que, en cada caso, resulten de aplicación. Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente de este régimen, ni de las deducciones empresariales del Impuesto sobre Sociedades.
- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en las Illes Balears. Para poder disfrutar de la reserva deberán llevar la contabilidad en la forma exigida por el Código de Comercio desde el ejercicio en que se han obtenido los beneficios que se destinan a dotar la reserva para inversiones en las Illes Balears hasta aquel en que deban permanecer en funcionamiento los bienes objeto de la materialización de la inversión. La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos

de explotación que provengan de establecimientos situados en las Illes Balears, siempre que no se superen los límites establecidos en el Ordenamiento comunitario que, en cada caso, resulten de aplicación.

- La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos generales dará lugar a que el contribuyente proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquella o a la deducción de esta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.

Régimen especial para empresas industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras

- Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicarán una bonificación del 10 por 100 de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, en este último caso en relación con las capturas efectuadas en su zona pesquera y acuícola.
- Se podrán beneficiar de esta bonificación las personas o entidades domiciliadas en las Illes Balears o en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente. La bonificación también será aplicable a los contribuyentes del IRPF que ejerzan las mismas actividades y con los mismos requisitos exigidos a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando determinen los rendimientos por el método de estimación directa.
- La aplicación de la bonificación en cada período impositivo requerirá que la plantilla media de la entidad en dicho período no sea inferior a la plantilla media correspondiente a los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo en que tenga efectos el régimen previsto en este apartado. Cuando la entidad se haya constituido dentro del señalado plazo anterior de 12 meses, se tendrá en cuenta la plantilla media que resulte de ese período.
- La bonificación se incrementará hasta el 25 por 100 en aquellos períodos impositivos en los que, además de cumplirse el requisito anterior, se haya producido un incremento de plantilla media no inferior a la unidad respecto de la plantilla media del período impositivo anterior y dicho incremento se mantenga durante, al menos, un plazo de 3 años a partir de la fecha de finalización del período impositivo en el que se aplique esta bonificación incrementada.
- Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

- La bonificación no será aplicable a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears propios de actividades de construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón.

11. Otras disposiciones con incidencia tributaria

- Interés legal del dinero: se fijará para 2023 en el 3,25% (misma cuantía que en los años anteriores).
- Interés de demora: se fijará para 2023 en el 4,0625% (misma cuantía que en años anteriores).
- Indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM): se establecerá para 2023 un IPREM anual de **7.200€** (antes 6.948,24€). En los supuestos en los que la referencia al salario mínimo interprofesional haya sido sustituida por la referencia al IPREM, la cuantía anual de éste será de **8.400€** (antes 8.106,28€) cuando las correspondientes normas se refieran al salario mínimo interprofesional en cómputo anual. No obstante, si expresamente se excluyen las pagas extraordinarias, la cuantía será de **7.200€** (antes 6.948,24€).

B) Planificación de la Renta y Patrimonio 2022. 100 recomendaciones

0. Introducción

Como en años anteriores, antes de que llegue el 31 de diciembre nos planteamos qué podemos hacer para minimizar el importe que nos saldrá a pagar por el IRPF de 2022 cuya declaración presentaremos en 2023.

Desde luego, sería conveniente hacer un ejercicio de memoria económica para acordarnos de las rentas generadas durante lo que llevamos de año y las que podamos generar en lo que resta. Incluso, afinando más, podríamos hacer un precálculo del impuesto y ver si nos merece la pena y podemos tomar alguna decisión para rebajar la factura fiscal.

En este aspecto, como siempre, podemos recurrir a las aportaciones a planes de pensiones o a otros sistemas de previsión social, aunque, y esto es novedad en este año, la aportación individual máxima no puede superar los 1.500€, si bien ese límite se puede incrementar en otros 8.500€ por las aportaciones empresariales. En caso de que existan estas aportaciones empresariales y no lleguen a dicho límite, el trabajador podrá aportar también al plan de empleo, hasta completar los 8.500€, siempre que su aportación no supere a la del empleador.

Otra solución recurrente es el pago del préstamo utilizado para adquirir la vivienda habitual antes de 2013, hasta un máximo de 9.040€ -entre amortización de capital e intereses-.

Este año, como ya se hizo en 2021, será posible deducir por las cantidades satisfechas por obras realizadas en la vivienda habitual o en viviendas que estemos alquilando, destinadas a la mejora de su eficiencia energética. Esta deducción también será aplicable por ciertas obras realizadas en 2023 y 2024, según el Real Decreto-ley 18/2022. Hay que tener en cuenta que determinadas ayudas por estas actuaciones de rehabilitación energética no habrán de integrarse en el IRPF.

1. Residencia fiscal

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

Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en dicho territorio. Para determinar este período de permanencia en el territorio español se computan las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país y que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

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

® Si ha trasladado su residencia a Gibraltar en algún momento del año 2022, sepa que su residencia fiscal se mantiene en España, ya que según dispone el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar –BOE de 13 de marzo de 2021–, los nacionales españoles que trasladen su residencia a Gibraltar con posterioridad

a la fecha de la firma del referido Acuerdo se considerarán, en todos los casos, residentes fiscales exclusivamente de España ([DGT V1310-22](#)).

- ® En relación con el concepto de ausencias esporádicas, la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo de un año natural no puede ser considerada como ausencia esporádica ([sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de noviembre de 2017, Recurso nº 807/2017](#)).
- ® En cuanto a la prueba de residir en un determinado país extranjero, el medio idóneo es la aportación del certificado de residencia allí pero, si esto no es posible, se tendrán que valorar otros medios de prueba como los documentos en los que conste la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero, así como la existencia de datos objetivos de la relación laboral que hagan previsible que la permanencia en ese otro país sea superior a 183 días en el año natural ([DGT V0627-20](#)).
- ® A efectos de determinar la residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma, hay que tener en cuenta en qué territorio se ha permanecido un mayor número de días durante el año natural.

2. Rentas por las que no se tributa

Premios de loterías

En ningún caso se integrarán en la base imponible del IRPF las ganancias derivadas de la participación en los juegos cuyos premios están sometidos al gravamen especial, como son los correspondientes a las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, sorteos organizados por la Cruz Roja Española o juegos autorizados por la Organización Nacional de Ciegos Españoles. Estas cantidades tributan totalmente con la retención que practica el pagador.

- ® Si usted ha sido agraciado en 2022 con un premio de lotería similar al “sueldazo” de la ONCE, que consiste en percibir una cantidad inicial al contado y el derecho a percibir una cantidad mensual durante 20 años, tenga en cuenta que estas cantidades no se integran en la base imponible del IRPF, sino que tributan mediante el gravamen especial de las loterías, que se irá devengando a medida que se vaya satisfaciendo el importe del premio ([DGT V0121-22](#)).

Exención ayudas accidente Germanwings

Si usted es familiar de una víctima del accidente del vuelo GWI 9525 acaecido el 24 de marzo de 2015 y actualmente percibe cantidades en concepto de responsabilidad civil, recuerde que, como novedad, en 2022 se declaran exentas estas cantidades, así como las ayudas voluntarias satisfechas a los familiares por la compañía aérea afectada o por una entidad vinculada a esta última.

Ayudas para la rehabilitación de vivienda

No se integrarán en el ejercicio 2022 y siguientes las ayudas concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 691/2021 por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación

y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 737/2020 por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; y el Real Decreto 853/2021 por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Prestación por maternidad

A raíz de la [sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de octubre de 2018, Recurso nº 4483/2017](#), que consideraba que las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social estaban exentas del IRPF, el legislador modificó la redacción de la norma con la intención de recoger esta interpretación de manera más clara.

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

- ® Si durante 2022 ha percibido este tipo de prestación, no deberá imputarla como rendimiento del trabajo.
- ® Si en ejercicios no prescritos incluyó en su declaración del IRPF estas prestaciones, podrá solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos.

Indemnización laboral por despido o cese del trabajador

Si ha sido despedido de la empresa donde prestaba sus servicios y ha recibido una indemnización que no excede de la obligatoria según el Estatuto de los Trabajadores y su normativa de desarrollo, no deberá imputar ninguna cuantía si esta no supera 180.000€.

Tampoco tributa la indemnización si el despido se ha producido por causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o fuerza mayor y no sobrepasa la obligatoria según el Estatuto o los citados 180.000€.

La cuantía percibida tiene que estar fijada con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

- ® En el caso de un despido improcedente, para acogerse a la exención es necesario que el reconocimiento de la improcedencia se produzca en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o bien mediante resolución judicial. En caso contrario, no resultará de aplicación la exención ([DGT V2158-18](#)).

Sin embargo, según la [sentencia de la Audiencia Nacional, de 3 de julio de 2019, Recurso nº 144/2017](#), si se aprecian indicios que determinan que el despido en realidad ha sido pactado, no resultará de aplicación la exención, aunque exista acuerdo ante el SMAC.

El mismo Tribunal, en [sentencia de 22 de julio de 2020, Recurso nº 252/2017](#), cuestiona los indicios utilizados por la Administración para rechazar la exención -edad de los despedidos y cuantía de las indemnizaciones- porque no son determinantes por sí mismos y tampoco se relacionan entre sí y con otros relevantes para llegar a la conclusión de que ha existido pacto, destacando que es preciso que exista una fuerza de convicción para que una vez analizados por separado sean sólidos en su consideración conjunta.

- ® El exceso sobre la cuantía exenta, 180.000€, se podrá reducir por irregularidad en un 30 por 100 cuando se corresponda con un derecho generado en más de 2 años ([DGT V1749-18](#)).
- ® Debe existir una desvinculación real entre la empresa y el trabajador. Si la misma entidad u otra vinculada contrata de nuevo al trabajador antes de que transcurran 3 años desde que fue despedido, se presumirá que no existe desvinculación efectiva del empleador y, salvo prueba en contrario, habrá que presentar declaración complementaria en la que se incluya la indemnización. Sin embargo, si el trabajador vuelve a trabajar en la empresa una vez transcurridos 3 años, no opera la presunción ([DGT V2124-18](#)). Sobre la aplicación de la presunción, el TEAC interpreta en [Resolución nº 2016/2020, de 22 de abril de 2021](#): para que opere la presunción, basta con que, en los 3 años siguientes a su despido o cese, el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla, sin que sea necesaria la apreciación de una finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios.
- ® En los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario, existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de 6 mensualidades, y esa cuantía de la indemnización está exenta, con el límite de 180.000€ ([sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de noviembre de 2019, Recurso nº 2727/2017](#)).
- ® En el caso de despidos por causas objetivas, no es necesario el acto de conciliación o la sentencia judicial para disfrutar de la exención ([DGT V2355-13](#)).

Trabajos realizados en el extranjero (régimen de expatriados)

Si durante 2022 es residente en España, pero trabajó fuera de dicho territorio en uno o varios países, no tendrá que declarar todo el sueldo percibido, pues estará exenta la parte correspondiente a los días trabajados en el extranjero, con un límite máximo de 60.100€. Será así siempre que en los territorios en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a nuestro IRPF (sirve que exista Convenio para evitar la doble imposición) y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Esta exención es compatible con el régimen de dietas y asignaciones de viaje, pero incompatible con el régimen de excesos. Además, si el desplazamiento dura más de 9 meses en el mismo municipio no se podrá aplicar el régimen de dietas, por lo que podría ser más interesante aplicar el régimen de excesos en lugar del régimen de expatriados.

- ® A efectos del cálculo de los rendimientos no específicos exentos devengados por trabajos realizados en el extranjero, debe considerarse el número total de días del año. Una contribuyente que durante 108 días estuvo de baja por maternidad no puede excluir del cómputo esos días, sino que deberá tener en cuenta el número total de días del año ([DGT V1437-22](#)).

- ® Un administrador y socio único de una sociedad no puede aplicar esta exención, pues la expresión "trabajos" a la que se refiere el legislador debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos como son las relaciones laborales de carácter especial ([Resolución del TEAC, de 10 de julio de 2019, nº 3934/2017](#)). La Audiencia Nacional interpreta que carece de trascendencia, a efectos de la aplicación de la exención, la naturaleza de la relación —laboral o mercantil—, que une al perceptor de los rendimientos con la entidad ([sentencia de la Audiencia Nacional, de 19 de febrero de 2020, Recurso nº 485/2017](#)).

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

- ® Los días de viaje, aunque no permitan desarrollar una jornada de trabajo en horario laboral en el país de destino, computan a efectos de la aplicación de la exención según interpretó el Tribunal Supremo en [sentencia de 25 de febrero de 2021, Recurso nº 1990/2019](#).

- ® Esta exención se aplica a los rendimientos percibidos por trabajadores destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último ([sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de marzo de 2019, Recurso nº 3774/2017](#)).

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

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

- ® A efectos de la exención por trabajos realizados en el extranjero no constituye requisito legal que el desplazamiento sea por cuenta de una entidad residente en territorio español ([Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2021, nº 2720/2021](#)).

Indemnizaciones por responsabilidad civil

Si durante 2022 ha recibido una indemnización por haber sufrido algún daño personal, ya sea moral, físico o psíquico, no tributará por la cuantía legal o judicialmente reconocida para estos daños. Sería el caso, por ejemplo, de una negligencia médica, de un accidente de circulación o de un caso de discriminación sexual. La parte que no queda exenta se califica como ganancia patrimonial. Si no es por accidente de circulación, para que la indemnización esté exenta debe existir juicio, aunque basta

con un acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento o transacción judicial.

- ® Los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago de una indemnización exenta se encuentran también exentos, pues se configuran como accesorios al carácter indemnizatorio del daño personal, físico o psíquico, que ampara la exención ([Resolución del TEAC, de 10 de mayo de 2018, nº 5260/2017](#)).
- ® Si son los herederos quienes reciben la indemnización, esta también estará exenta y no tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- ® No resulta de aplicación la exención percibida por el contribuyente como consecuencia de una lesión infligida por una tercera persona, en la medida en que la cuantía no se haya determinado judicialmente ([DGT V0040-18](#)).
- ® No resulta de aplicación la exención a la indemnización reclamada a un abogado por su negligencia en el desarrollo de su actividad, pues aquella ampara únicamente daños a personas y no daños patrimoniales ([DGT V0074-18](#)).
- ® No resulta aplicable la exención en el caso de un contribuyente que percibe un capital, al tener contratado un seguro que cubre la contingencia de invalidez, como consecuencia de haberle sido declarada una incapacidad por enfermedad. La exención se extiende a las indemnizaciones por daños personales que provengan de contratos de seguro de accidentes y, en este caso, la prestación percibida no deriva de un seguro de accidentes ([DGT V0120-18](#)).
- ® Se aplica la exención a las indemnizaciones percibidas de la Administración por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos. Esto sucede, por ejemplo, si se percibe una indemnización por una lesión que se ha producido como resultado de una intervención quirúrgica como consecuencia del funcionamiento del Servicio de Salud de una Administración autonómica ([DGT V2372-11](#)).

Becas

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

- ® Las cantidades que los Ayuntamientos destinan a que el alumnado, matriculado en centros públicos y concertados que cursan Enseñanza Obligatoria o Formación Profesional Básica, adquiera libros de texto y material escolar puede considerarse beca pública y, como tal, se encontrará exenta siempre que su concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria ([DGT V1049-17](#)).
- ® Las ayudas concedidas por un Ayuntamiento destinadas a la escolarización de niños en guarderías, cuyo servicio se preste mediante contrato de concesión de obra pública, se pueden considerar becas públicas exentas para cursar estudios reglados, ya que así se considera la educación infantil ([DGT V1955-17](#)).

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

Percepción de la prestación por desempleo por la modalidad de pago único

Si durante 2022 ha pasado a la situación de desempleo, debe tener en cuenta que no tributan las prestaciones reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando sean percibidas bajo la modalidad de pago único. Esto será así cuando las prestaciones se destinen a la realización de un trabajo por cuenta propia, o bien a la incorporación como socio a cooperativas de trabajo asociado o a sociedades laborales.

Para tener derecho a la modalidad de pago único es necesario cumplir con una serie de requisitos como el cese definitivo en la relación laboral, tener al menos 3 meses de prestación pendientes de percibir, no haber obtenido el reconocimiento de un pago único en los 4 años anteriores a la fecha de solicitud, o iniciar la actividad en el plazo máximo de un mes desde la concesión del derecho y siempre con fecha posterior a la solicitud.

- Ⓜ Esta exención está condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de 5 años en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado. También a la aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo ([DGT V1277-18](#)).
- Ⓜ Si en el importe de la prestación por desempleo percibida en la modalidad de pago único se incluye una subvención que consiste en el abono del 100 por 100 de la aportación del trabajador a las cotizaciones sociales, le será aplicable la exención al importe percibido por la referida subvención ([DGT V1403-17](#)).

Retribuciones en especie que no tributan

Algunas de las retribuciones del trabajo en especie no tributan, como por ejemplo los cheques de transporte o restaurante y el seguro médico que paga la empresa, por ello puede ser interesante pactar con el empleador que una parte de la retribución sea en especie en lugar de en dinero.

Las rentas en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado, es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad a un tercero por cuenta y orden del empleado. En estos casos no hay retribución en especie, sino retribución dineraria.

Ahora bien, no siempre que el empleador abone cantidades a terceros para que éstos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, estamos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores. De este modo, para que opere la consideración de retribución en especie, es necesario que esté así pactada con los trabajadores en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo.

- ® Cuando la empresa se obliga a la retribución en especie pactada con el trabajador mediante una novación contractual, resultará aplicable la exención. En otro caso, si la empresa simplemente se limitara a reembolsar al empleado las cuotas del seguro de enfermedad contratado por este, nos encontraríamos ante una retribución dineraria sujeta a retención ([DGT V1422-18](#)).
- ® La cesión por la empresa a sus trabajadores de teléfonos móviles y sus elementos accesorios, así como otros elementos de similares y análogas características, no deriva en la existencia de rendimiento del trabajo en especie alguno, siempre que su conexión con el desempeño de la actividad laboral sea indudable, teniendo en cuenta las circunstancias de cada caso concreto ([DGT V0150-22](#)).
- ® La empresa donde trabaja el contribuyente paga las cuotas del seguro de enfermedad de él y de sus hijos. De las cuotas suyas se hace cargo la empresa, en cambio, el importe de las de sus hijos se lo descuentan del neto de su nómina. El Centro Directivo interpreta que la operativa de la empresa, descontando las cuotas de los hijos del rendimiento neto en la nómina del contribuyente, lleva a concluir que, respecto al seguro de sus hijos, se trata de una retribución dineraria por existir mediación de pago, por tanto, no exenta ([DGT V0422-19](#)).
- ® La exención de los rendimientos del trabajo en especie relativa a las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, según criterio administrativo, no se puede aplicar a los socios administradores de sociedades, al no tener una relación laboral con la entidad ([DGT V0391-18](#)).
- ® En cuanto a los seguros médicos para el trabajador, para que pueda resultar operativa la exención es necesario, como premisa previa, que la condición de tomador del seguro (el obligado al pago de las primas o cuotas a las entidades aseguradoras) corresponda a la empresa que otorga tal retribución al trabajador ([DGT V2570-18](#)).
- ® En relación con la compatibilidad entre la exención del cheque guardería y la deducción por guarderías, los gastos de guardería que no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos podrán formar parte de la base de la deducción ([DGT V0156-19](#)).
- ® La entrega de acciones o participaciones a los trabajadores de una entidad tiene la consideración de retribución en especie exenta si se cumplen determinados requisitos. En cuanto al valor de adquisición que ha de tener en cuenta el trabajador para esas acciones, a efectos de una ulterior transmisión, será el mismo, tanto si la entrega de los títulos tributa, como si no: el valor normal de mercado en el momento de la entrega (si cotiza, el valor de cotización). En el caso de que la entrega constituya un rendimiento del trabajo no exento, el ingreso a cuenta no formará parte del valor de adquisición ([DGT V1861-18](#)).
- ® Los vales-comida que no superen los 11€ diarios se consideran retribución exenta para el trabajador. Si el trabajador acumula estas cantidades, deberá incluir en su declaración las retribuciones en especie correspondientes a los importes acumulados ([DGT V1923-21](#)).
- ® Se entienden comprendidos dentro de la exención de los vales-comida los gastos producidos para la entrega de la comida en el centro de trabajo, o en el lugar elegido por el trabajador en los días en que esté teletrabajando, con independencia de que se detallen separados o no en la factura de la comida o

de que hayan sido facturados de forma independiente por la empresa encargada de su llevanza ([DGT V1035-21](#)).

Transmisión de elementos patrimoniales por mayores de 65 años

Si ya ha cumplido los 65 años y está pensando en transmitir una vivienda con plusvalía, esta no tributa cuando el inmueble que se transmite constituye, en el momento de la venta, su vivienda habitual (se considera que se transmite la vivienda habitual si adquirió tal condición, incluso cuando la transmisión se produjera en los 2 años siguientes a que dejara de serlo ([DGT V0423-20](#)). No es necesario reinvertir el importe obtenido en la transmisión en ningún otro bien.

Si en lugar de la vivienda habitual se transmite otro elemento patrimonial, tampoco se tributará por la ganancia obtenida si el importe total se destina a la constitución de una renta vitalicia asegurada, con un límite máximo de 240.000€, antes de que transcurran 6 meses desde la enajenación.

- Ⓜ Si solo uno de los cónyuges propietarios de la vivienda ha cumplido los 65 años en el momento de la transmisión, la ganancia exenta será solo la mitad de la misma.
- Ⓜ Si la vivienda habitual consta de un terreno circundante y un establo, pero con una única referencia catastral, únicamente se puede declarar exenta la ganancia patrimonial obtenida por la venta de la edificación donde figura la vivienda habitual de los cónyuges, esto es, la ganancia que corresponde proporcionalmente al terreno que ocupa dicha vivienda ([sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de febrero de 2020, Recurso nº 146/2018](#)).
- Ⓜ Si se produce la demolición de la vivienda y la posterior venta del terreno, podrá aplicarse la exención por venta de vivienda habitual por mayores de 65 años, siempre que la transmisión tenga lugar dentro del período de los 2 años posteriores al momento en que dejó de constituir la vivienda habitual de los contribuyentes ([DGT V2444-20](#)).
- Ⓜ Si el importe obtenido en la transmisión de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva está sometido a retención, para exonerar un máximo de 240.000€ de la ganancia obtenida, en 6 meses solo habrá que reinvertir en la constitución de una renta vitalicia el neto, disponiendo hasta el final del ejercicio siguiente para reinvertir el importe retenido.
- Ⓜ En caso de transmisión de una oficina de farmacia, si se produce la reinversión del importe obtenido en la constitución de una renta vitalicia, se podrá dejar exenta la ganancia patrimonial hasta un importe máximo de reinversión de 240.000€ ([DGT V0029-19](#)).
- Ⓜ El plazo de 2 años durante el cual la vivienda no pierde la condición de habitual, se empieza a computar desde el momento en que el inmueble dejó de constituir su vivienda habitual, resultando indiferente que se hubiera alquilado durante dicho período ([DGT V0791-10](#)).
- Ⓜ El requisito de residencia habitual supone una utilización efectiva y permanente de la vivienda por parte del contribuyente y, por tanto, su cumplimiento es una cuestión de hecho que podrá acreditarse por los medios de prueba válidos en Derecho y, sin que a estos efectos, el empadronamiento en un lugar determinado pueda considerarse ni absolutamente necesario ni por sí solo prueba suficiente de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad y domicilio ([DGT V0342-16](#)).

- ® Si se alquilan habitaciones de la vivienda por temporadas, y la vivienda se transmite antes de que transcurran 3 años desde la finalización del último arrendamiento, no se podrá aplicar la exención a la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la parte de la vivienda que hubiera sido arrendada. Sobre los metros de vivienda que hubiera utilizado de forma privada, incluyendo las zonas comunes, podrá aplicar la exención ([DGT V2237-18](#)).

Transmisión de vivienda habitual

Se excluyen de tributación las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en el plazo de 2 años desde la fecha de la transmisión, aunque dicha adquisición se formalice una vez transcurrido el mencionado plazo de 2 años ([sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2022, Recurso nº 4629/2020](#)).

La vivienda, para ser vivienda habitual, debe en primer lugar ser habitada en un plazo de 12 meses desde su adquisición y, una vez cumplido este requisito, debe ser habitada durante al menos un plazo de 3 años desde la fecha de su adquisición. Por tanto, el tiempo de residencia de 3 años ha de contarse desde que la vivienda se adquirió. A estos efectos, el tiempo de residencia continuada anterior a la adquisición del dominio no computa para la exención por reinversión en vivienda habitual ([DGT V1427-21](#)).

- ® Como consecuencia de la declaración del estado de alarma, se paraliza el cómputo del plazo de dos años máximo para reinvertir 78 días, desde el 14 de marzo hasta el 30 de mayo de 2020 ([DGT V1115-20](#)).
- ® Para la exención de la ganancia patrimonial que se genera en la transmisión de la vivienda, esta debe considerarse como habitual pese a no haber llegado a constituir residencia habitual durante 3 años continuados en caso de venta de una vivienda ocupada en contra de la voluntad del propietario, ya que se trata de una circunstancia que necesariamente exige el cambio de domicilio, aunque esta cuestión deberá ser valorada en cada caso por los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria ([DGT V1845-20](#)).
- ® Tampoco se exige completar el período de 3 años cuando el contribuyente se vea obligado a vender la vivienda debido a los constantes ruidos provocados por la panadería situada debajo del inmueble, que han provocado la necesidad de recurrir a tratamientos psiquiátricos al sufrir agorafobia, trastorno de ansiedad e hipertiroidismo, entre otras patologías ([DGT V2512-21](#)).
- ® Para la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual no resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la anterior vivienda, siendo suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble ([sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, Recurso nº 1056/20](#)).
- ® Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

- ® Para dejar exenta la ganancia obtenida en la transmisión de vivienda habitual por reinversión en la adquisición de vivienda, no es necesario adquirirla jurídicamente, en el sentido de la teoría del título y el modo, sino que basta con reinvertir el importe obtenido en la venta en el pago de una vivienda que se encuentra en construcción ([sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2021, Recurso nº 6309/2019](#)).
- ® Si finalmente no se realiza la reinversión en el plazo de 2 años, se deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo que media entre el momento del incumplimiento y la finalización del plazo voluntario de declaración del ejercicio en que se produjo el incumplimiento. A estos efectos, el cómputo del plazo de prescripción de que dispone la Administración para regularizar la situación del contribuyente se inicia a partir de la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produjo el incumplimiento del compromiso de reinversión ([sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de febrero de 2020, Recurso nº 3421/2017](#)).
- ® En caso de que, habiéndose reinvertido el importe en la adquisición de una nueva vivienda habitual, no fuera entregada en el plazo de 2 años a contar desde la fecha de la transmisión por circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente, se podrá solicitar a la Administración la ampliación del plazo. La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal durante los 30 días siguientes al incumplimiento del plazo. Si no se realiza la comunicación, no se podrá considerar exenta la ganancia ([sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, Recurso nº 4417/2017](#)).
- ® Se puede aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en caso de que se adquiera una vivienda cuyo dominio esté desmembrado, adquiriendo la nuda propiedad a una persona y el usufructo a otra, consolidándose el dominio en el adquirente en el plazo reglamentario de 2 años para realizar la reinversión ([DGT V1343-22](#)).
- ® Para la calificación de la vivienda como habitual, la edificación debe haber constituido su residencia durante un plazo continuado de, al menos, 3 años, salvo causas de fuerza mayor. En este sentido, el crecimiento de la familia justifica el cambio de domicilio y la aplicabilidad de la exención aun cuando no haya sido vivienda habitual durante 3 años ([DGT V1958-17](#)).
- ® El cómputo de 3 años de ocupación ininterrumpida de la vivienda para que esta tenga la consideración de habitual se inicia desde la adquisición del dominio, sin que se tengan en cuenta a estos efectos los períodos de residencia anteriores a dicha fecha ([Resolución del TEAC, de 18 de septiembre de 2018, nº 2456/2015](#)).
- ® A efectos de la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual se requiere que la vivienda transmitida haya constituido la residencia habitual del contribuyente durante el plazo continuado de, al menos, 3 años continuados, y que haya ostentado durante dicho período el pleno dominio de la misma ([sentencia del Tribunal Supremo, de 20 de diciembre de 2018, Recurso nº 3392/2017](#)).
- ® La Administración interpreta que, a estos efectos, también se incluyen en el concepto de vivienda habitual hasta dos plazas de garaje y un trastero si fueron adquiridos conjuntamente con la vivienda habitual, por lo que, cumpliéndose todos los requisitos, también quedará exenta la plusvalía originada en la transmisión de esas dependencias ([DGT V0830-16](#)).

Dación en pago

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual para la cancelación del préstamo hipotecario.

- ® La transmisión de la vivienda por compraventa a favor de la propia entidad de crédito o de un tercero designado por ella, puede considerarse dación en pago a estos efectos y, por lo tanto, la ganancia queda exenta ([DGT V0342-19](#)).

Transmisión de inmuebles de naturaleza urbana

Si durante 2022 ha transmitido un inmueble de naturaleza urbana, adquirido a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50 por 100.

- ® No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido al cónyuge o a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.
- ® Cuando el inmueble constituya la vivienda habitual y resulte aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual, se aplicará en primer lugar la presente exención del 50 por 100 de la ganancia obtenida en la transmisión. Del otro 50 por 100 de la ganancia quedará exenta la parte proporcional que corresponda a la cantidad reinvertida.

Plusvalía del muerto

No existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. La apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte que tiene encaje en este supuesto, en base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

- ® Un contribuyente que adquiere un bien a través de un contrato o pacto sucesorio se subroga en el valor y la fecha de adquisición que tenía dicho bien en el causante, siempre que lo transmita antes del transcurso de los 5 años de haberlo adquirido y, además, antes de que fallezca el causante. De esta forma se impide una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original. Esto implica que, si se trata de un elemento adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 por el mejorante, se podrán aplicar los coeficientes de abatimiento en la posterior venta del bien por el mejorado ([DGT V0123-22](#)).
- ® En un principio, el criterio administrativo consistía en que tributaban las plusvalías puestas de manifiesto al transmitir bienes adquiridos en pactos sucesorios, sin aplicar la exención de la plusvalía del muerto. Sin embargo, esto cambió a tenor de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en este aspecto, manteniéndose desde entonces la exención de estas ganancias patrimoniales ([DGT V0430-17](#)).
- ® Según consultas DGT [V1788-20](#), [V1790-20](#) y [V1792-20](#), en el caso de un pacto sucesorio previsto en el derecho civil de las Islas Baleares, denominado finiquito de legítima, no se puede aplicar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la reducción del 95 por 100 por adquisición mortis causa de

empresa familiar, negocio profesional o participaciones en entidades. Sin embargo, esto no debería tener incidencia en la no tributación de la alteración patrimonial en sede del transmitente, pues los pactos sucesorios constituyen adquisiciones patrimoniales lucrativas por causa de muerte.

Planes de Ahorro a Largo Plazo

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

- ® Se puede aportar hasta un máximo de 5.000€ anuales, con la ventaja de que los rendimientos del capital mobiliario que se generen estarán exentos de gravamen, siempre que la rentabilidad acumulada se perciba en forma de capital y no se realice disposición alguna de su inversión, total o parcialmente, antes de finalizar el plazo de 5 años desde la fecha de contratación.
- ® Si el rendimiento obtenido es negativo, se podrá integrar en la base imponible del ahorro, imputándolo en el último ejercicio.
- ® Aunque la rentabilidad de estos productos, como la de cualquier depósito, es muy pequeña actualmente, la ventaja es que una vez contratado el producto y hecha la primera aportación, la rentabilidad obtenida, transcurridos 5 años desde dicha contratación, estará exenta, aunque provenga de un importe depositado el año anterior a cumplirse los 5 años.
- ® Se permite la movilización íntegra de los derechos económicos a otro PALP distinto que cumpla las mismas condiciones, siempre que no se disponga anticipadamente del capital ni de los intereses ([DGT V2678-15](#)).

Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS)

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

- ® Es posible transformar los seguros de vida formalizados con anterioridad a 1 de enero de 2007, en los que el contratante, asegurado y beneficiario sean el propio contribuyente, en PIAS, siempre que no se haya superado el límite máximo de 8.000€/año de primas y de importe acumulado de 240.000€, habiendo transcurrido al menos 5 años desde el pago de la primera prima. No podrán transformarse en PIAS los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible.
- ® Si se supera el límite máximo anual de primas aportadas, ello implicará la pérdida de la consideración del contrato de seguro como plan individual de ahorro sistemático a efectos de su tratamiento tributario ([DGT V1075-17](#)).

Donación de un negocio familiar

Si está pensando en transmitir en vida de manera lucrativa un negocio familiar o las participaciones en una sociedad familiar a sus descendientes, la ganancia patrimonial generada se diferirá siempre que se cumplan los requisitos para aplicar la reducción

en la transmisión de la empresa familiar en los términos regulados en la normativa estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción ([DGT V1340-19](#)).

- ® Uno de los requisitos necesarios para aplicar la exención es que el donante tenga 65 o más años de edad, o que se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez. En el caso de que los transmitentes sean un matrimonio, el requisito de la edad debe darse en ambos cónyuges ([DGT V1164-11](#)). Sin embargo, según interpreta el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en [sentencia de 5 de octubre de 2020, Recurso nº 600/2018](#), procede la aplicación del beneficio por la totalidad de la donación, aunque uno de los cónyuges no haya cumplido los 65 años. Esta cuestión está pendiente de resolver por el Tribunal Supremo ([Auto del Tribunal Supremo, Recurso nº 7852/2021, de 13 de julio de 2022](#)).
- ® En caso de transmisión de participaciones, otro de los requisitos es tener en la empresa un porcentaje de, al menos, el 5 por 100 en el negocio o el 20 por 100 si la participación es conjunta con la familia.
- ® En relación con el requisito de la remuneración mínima por el ejercicio de funciones de dirección en la entidad, que debe representar más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal percibidos por el contribuyente, deben tenerse en cuenta los rendimientos netos reducidos ([Resolución del TEAC, de 11 de julio de 2017, nº 2275/2013](#)).
- ® No es necesario que el heredero o donatario que ejerce funciones directivas y cumple el requisito de la remuneración en el grupo familiar, tenga participación previa en la entidad (sentencias del Tribunal Supremo de [26 de mayo de 2016](#) y de [12 de mayo de 2016](#)).
- ® No es preciso que sea la propia entidad en la que se ejercen las funciones directivas la que satisfaga su importe, si bien habrá de hacerse la previsión oportuna en la escritura o estatutos, tanto en la matriz, como en la filial ([DGT V0758-18](#)). Sin embargo, según [sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de junio de 2020, Recurso nº 5159/2017](#), únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba de las sociedades en las que participe directamente, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente.
- ® La donación a los hijos de la nuda propiedad de las participaciones con reserva del usufructo vitalicio por parte del donante, también se exonera de tributación si se cumplen todos los requisitos ([DGT V4731-16](#)).
- ® Aunque la reducción en el Impuesto sobre Donaciones no sea total, por existir en la sociedad bienes no necesarios, por lo que respecta al IRPF sería de aplicación la exención en su totalidad ([DGT V2195-16](#)).

Préstamos entre familiares

Si está pensando en prestar dinero a alguno de sus hijos, debe tener en cuenta que la norma establece una presunción de onerosidad, aunque cabe prueba en contrario, por lo que nada impide que el préstamo no devengue intereses o estos sean inferiores a los de mercado. Sin embargo, para destruir la presunción de onerosidad o para demostrar que no se trata en realidad de una donación, es conveniente estar preparado.

- ® La gratuidad de los intereses se puede justificar por cualquier medio de prueba válido en derecho, como por ejemplo a través de un contrato elevado a público o rellenando y presentando el modelo 600 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, adjuntando el contrato sin intereses, y donde conste el plazo de devolución del principal ([DGT V1218-18](#)).

Extinción de condominios

Si durante 2022 se ha divorciado o era partícipe de una comunidad de bienes que se ha disuelto, en principio no deberá tributar por la ganancia patrimonial derivada de la extinción del condominio. Esto será así cuando se adjudiquen lotes que se correspondan con la cuota de titularidad. Por el contrario, si se atribuyen a uno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, se manifestará en el otro comunero una alteración patrimonial y, por lo tanto, una ganancia o pérdida patrimonial.

- ® Es importante planificar con cuidado las operaciones de extinción de condominios para minimizar el coste fiscal, ya que en el momento en que se adjudiquen activos (bienes o derechos) a uno de los partícipes por encima de su “cuota ideal” de participación en la comunidad de bienes, se producirá un exceso de adjudicación y, como consecuencia, una ganancia o pérdida patrimonial en el otro comunero (sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2022, Recurso nº 5110/2020).
- ® Los casos en que exista un único bien indivisible siempre darán lugar a una ganancia o pérdida patrimonial ([Resolución del TEAC, de 7 de junio de 2018, nº 2488/2017](#)).
- ® Según criterio administrativo, si los excesos de adjudicación se compensan con deuda, existirá alteración patrimonial, aunque el importe neto de los lotes sea igual para cada uno de los partícipes. Solamente cuando se trate de la disolución de la sociedad de gananciales habrá que atender al importe neto ([DGT V0460-13](#)).
- ® Si se genera un exceso de adjudicación se actualizará parte del valor de adquisición del elemento patrimonial que genere ese exceso de adjudicación ([DGT V0698-18](#)).
- ® Si varios contribuyentes son cotitulares de unas participaciones en un fondo de inversión, y uno de los copartícipes quiere obtener liquidez vendiendo su parte, para que los otros no tributen por la plusvalía correspondiente a las participaciones vendidas será necesario que primero se disuelva el condominio y que, después, sea cuando venda el condómino ([DGT V1492-18](#)).
- ® En caso de existencia de dos comunidades de bienes distintas, si los comuneros intercambian bienes de una por bienes de la otra, la operación tributará como permuta ([DGT V1911-20](#)).
- ® En estas operaciones habrá que tener también muy presente la tributación, en su caso, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o por la plusvalía municipal, si se trata de terrenos urbanos.

3. Imputación temporal

Rentas del trabajo

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

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

- ® Para acceder a las prestaciones de la antigua Mutualidad de la Previsión del Instituto Nacional de Previsión resulta necesario estar al corriente del pago, lo que implica el abono de las cuotas atrasadas al Fondo Especial del Instituto Nacional de la Seguridad Social cuantificadas en una resolución administrativa del INSS. En estos supuestos, por aplicación del criterio de exigibilidad, los gastos correspondientes a las cotizaciones a la Seguridad Social deberán imputarse al ejercicio de la resolución administrativa en virtud de la cual se abonan tales cuotas ([DGT V1807-18](#)).
- ® Se aplica la regla de imputación temporal especial de las sentencias en caso de laudos arbitrales, también cuando adquieran firmeza ([DGT V0127-19](#)).

Rendimientos del capital inmobiliario

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

- ® Durante la crisis del COVID-19 muchos arrendadores han pactado unas nuevas condiciones con su inquilino en el contrato de arrendamiento. En los casos en los que se pacte el diferimiento de los pagos por el alquiler, no procederá reflejar un rendimiento de capital inmobiliario en los meses en los que se ha aplazado dicho pago, al haberse diferido la exigibilidad de la renta ([DGT V0985-20](#)).

Rendimientos de actividades económicas

Los rendimientos de actividades económicas se imputan, con carácter general, en el ejercicio del devengo, salvo que el contribuyente haya optado por el criterio de cobros y pagos, en cuyo caso los ingresos se imputarán en el ejercicio del cobro.

- ® Si le han concedido una subvención para compensar la bajada de ingresos de la actividad económica durante la pandemia COVID-19, sepa que, si no ha optado por el criterio de cobros y pagos, la subvención percibida deberá imputarse al ejercicio en que se concede ([DGT V0465-21](#)).
- ® La devolución del exceso de cotizaciones que resulta de la aplicación retroactiva de la “tarifa plana”, como consecuencia de la resolución de la

Tesorería General de la Seguridad Social a los autónomos societarios, tendrá la consideración de ingresos de la actividad. La devolución debe imputarse en el ejercicio en que se haya acordado, sin que proceda efectuar declaraciones complementarias por los ejercicios en que se pagaron los importes objeto de devolución ([DGT V0360-21](#)).

- ⑥ Una subvención para adquirir un elemento del inmovilizado amortizable se imputa en proporción a la amortización de ese bien, incluso aunque el contribuyente se hubiera acogido al criterio de caja (STS de 30 de marzo de 2022).

Alteración patrimonial generada como consecuencia de una expropiación

Si durante 2022 ha sido objeto de una expropiación forzosa, deberá tributar por la ganancia o pérdida patrimonial que se produce y que se cuantifica por la diferencia entre el justiprecio y el valor del bien expropiado.

Si la expropiación se ha tramitado por el procedimiento de urgencia, la alteración patrimonial se imputa cuando, realizado el depósito previo, se procede a la ocupación, y no cuando se pague el justiprecio. Si la expropiación no se ha tramitado con el carácter de urgente, la ganancia se imputa cuando fijado y pagado el justiprecio se proceda a la consecuente ocupación del bien expropiado ([DGT V0678-18](#)).

- ⑥ Si no está de acuerdo con el justiprecio fijado, puede acudir al Jurado de expropiación forzosa. En este supuesto, según el criterio del Tribunal Supremo en [sentencia de 26 de mayo de 2017, Recurso nº 1137/2016](#), y [sentencia de 12 de julio de 2017, Recurso nº 1647/2016](#), el importe que se fije definitivamente en vía administrativa debe imputarse en el ejercicio en que se dicte la resolución administrativa que resuelva el litigio. Si sigue sin estar de acuerdo y opta por la vía judicial, el importe fijado por sentencia deberá imputarlo en el período impositivo en que esta sea firme ([DGT V1382-18](#)).
- ⑥ Parte de la jurisprudencia y la propia Administración entienden que se puede aplicar la regla especial de operaciones a plazos, siempre que haya transcurrido más de un año entre la entrega del bien y el cobro del justiprecio ([DGT V1244-16](#)). La aplicación de esta regla especial exige que el contribuyente manifieste expresamente su opción en la declaración. Sin embargo, el Tribunal Supremo en alguna ocasión ha negado la aplicación de la regla de operaciones a plazo a las expropiaciones, argumentando la falta de acuerdo de cobro aplazado, requisito imprescindible para que existan dichas operaciones ([Sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de noviembre de 2011, Recurso nº 4021/2010](#)).
- ⑥ Cuando la ocupación de una finca es temporal, la renta tendrá la calificación de rendimiento del capital inmobiliario si el bien expropiado no se encuentra afecto a una actividad económica. También tiene esta calificación lo percibido por el usufructuario cuando se expropia un bien con desmembración del dominio. En estos casos, es el usufructuario quien imputa la renta por todos los conceptos recibidos, incluido el de la indemnización por expropiación ([DGT V1172-16](#)).
- ⑥ Por otro lado, el importe percibido constituirá un rendimiento de la actividad si el bien expropiado se encuentra afecto a una actividad económica y se califica como existencia. Según [sentencia de la Audiencia Nacional, de 21 de abril de 2017, Recurso nº 178/2014](#), el incremento patrimonial derivado del mayor justiprecio debe imputarse al ejercicio de la ocupación, aunque el mismo se encuentre prescrito.

Condición suspensiva

Si una compraventa se realiza fijándose una condición suspensiva, solo se realizará efectivamente la transmisión cuando se cumpla y, por lo tanto, será en dicho momento cuando se entregan los bienes y cuando se ha de imputar la ganancia o la pérdida patrimonial ([DGT V1011-18](#)).

Pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados

Si dispone de un crédito vencido y no lo ha cobrado, podrá imputarse una pérdida patrimonial por dicho concepto en el período impositivo en que concurra cualquiera de las circunstancias siguientes: cuando adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación, cuando adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita dentro de un concurso, si concluyera el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito o cuando se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que se haya satisfecho.

- ® En el caso de un contribuyente que pierde su inversión a causa de su gestor, condenado por un tribunal de justicia por apropiación indebida, no se produce una pérdida patrimonial por la pérdida de la inversión, pues tiene un derecho de crédito contra el gestor por el mismo importe. Así, el contribuyente podrá imputar la pérdida patrimonial cuando transcurra el plazo del año. Esa pérdida patrimonial formará parte de la base imponible general por no proceder de una transmisión ([DGT V0246-18](#)).

Aportaciones no dinerarias

Si una persona física ha aportado participaciones en una sociedad o elementos patrimoniales afectos a actividades económicas a una entidad, por una operación amparada en el régimen de reestructuración empresarial, y se cumplen los requisitos correspondientes, diferirá la tributación de la ganancia patrimonial obtenida, conservando la antigüedad y el valor de adquisición de las participaciones transmitidas.

- ® Hay que tener muy presente, cuando la aportación no dineraria es de una actividad económica entera o de una rama de actividad, que no se difiere la renta correspondiente a la transmisión de las existencias según criterio administrativo, solo la de los elementos del inmovilizado, teniendo esto transcendencia también a efectos del valor de adquisición de las participaciones cuando se transmitan más adelante ([DGT V0160-17](#)). No obstante, en contra de esta interpretación se ha expresado el TEAC en [Resolución de 25 de octubre de 2021, nº 1108/2018](#), que considera que en la transmisión de una empresa o negocio no hay que distinguir entre la transmisión de existencias y la transmisión de inmovilizado, ya que se transmite la empresa como una unidad que genera una alteración patrimonial por la totalidad y, en consecuencia, susceptible de acogerse al régimen de diferimiento. Este criterio no ha sido reiterado todavía, por lo que la Dirección General de Tributos continúa con su tradicional criterio en las consultas más recientes, por ejemplo, la [V0108-22](#).
- ® En estas aportaciones no dinerarias de participaciones que han aplicado el régimen de reestructuración empresarial, se debe de tener en cuenta que, si la entidad adquirente transmite las participaciones antes de que transcurran 2 años desde la adquisición, no podrá aplicar la exención de la plusvalía, salvo

que demuestre que la persona física transmitió con anterioridad las participaciones que recibió a cambio.

- ® En caso de matrimonio, casado bajo el régimen de sociedad de gananciales, los elementos patrimoniales comunes se consideran afectos para ambos cónyuges, aunque alguno de ellos no desarrolle la actividad.
- ® Las participaciones recibidas conservarán a efectos fiscales el valor y antigüedad que tenían los elementos patrimoniales aportados ([DGT V1077-15](#)).
- ® Si la persona física aportante pierde la cualidad de residente en España, integrará la plusvalía que difirió al aplicar el régimen de reestructuraciones empresarial ([DGT V0251-16](#)).

Ayudas públicas que pueden imputarse por cuartas partes

Conviene saber que determinadas ayudas, en lugar de imputarse en el período en el que se obtienen, puede optarse por imputarlas en 4 años.

- ® Si se perciben ayudas públicas en concepto de compensación por defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual, que se destinen a la reparación de la misma, se puede optar por imputarlas en el ejercicio en el que se obtienen y en los 3 siguientes. Sin embargo, esto no se aplica si las ayudas son para reparar daños derivados del deterioro por el paso del tiempo.
- ® También pueden imputarse de la misma manera las ayudas de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, recibidas en pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), si bien esto no es aplicable a las ayudas de una Comunidad Autónoma en el ámbito de sus propios planes. Igualmente se imputan de la misma manera, por cuartas partes, las ayudas públicas a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español destinadas a su conservación y rehabilitación, aunque deben cumplir el requisito de que respeten los deberes de visita y exposición pública de los bienes.
- ® Tanto las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores, como las que se destinen a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas societarias, previstas en ambos casos en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los 3 siguientes.

Fallecimiento del contribuyente

En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

- ® El abono de la prima del seguro de responsabilidad civil profesional que tengan que realizar los herederos después del fallecimiento de un arquitecto técnico, puede declararse como gasto en dicha actividad. Cada vez que la prima se devengue o se pague, según el criterio de imputación que tuviera el profesional, se podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio del fallecimiento para deducir el gasto en la misma ([DGT V1640-17](#)).
- ® Si se produce el reconocimiento de pensión por decisión judicial a un trabajador fallecido, los herederos tendrán que presentar declaración complementaria del período impositivo en el que se produjo el fallecimiento del causante

incorporando esos rendimientos, realizándose su presentación en el plazo existente entre la fecha de su percepción y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por este impuesto ([DGT V3475-20](#)).

- ⑥ Según interpreta el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en [sentencia nº 29/2021, de 20 de enero de 2021](#), las ganancias patrimoniales de un contribuyente pueden ser compensadas con las pérdidas patrimoniales arrastradas por su causante. El derecho a compensar los saldos negativos pendientes es transmisible "mortis causa" conforme a las reglas generales del derecho común, que establecen la sucesión tanto en los derechos como en las obligaciones que no se extingan por la muerte, siendo los sucesores del causante sujetos pasivos, a todos los efectos, tanto de las obligaciones tributarias como de los derechos de igual naturaleza, subrogándose en la misma situación jurídica que ocupaba dicho causante.

4. Rendimientos del trabajo

Pensiones procedentes del extranjero

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

- ⑥ La pensión pública que percibe un contribuyente de nacionalidad británica residente en España por haber sido funcionario del Estado Británico está exenta en el IRPF, conforme al Convenio Hispano-Británico ([DGT 0134-05](#)). Si se trata de una pensión por trabajos prestados en el sector privado, la pensión tributaría exclusivamente en España.
- ⑥ La aplicación de la exención de la pensión de jubilación por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez a una pensión extranjera exige una equiparación por parte del INSS ([sentencia del Tribunal Supremo, de 14 de marzo de 2019, Recurso nº 6740/2017](#)).

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

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

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

- ⑥ En relación con algunos trabajadores de Telefónica, que realizaron aportaciones a la Mutualidad Institución Telefónica de Previsión antes de 1979, las cuales no pudieron ser objeto de deducción, el TEAC interpreta que ahora

tienen derecho a integrar solo el 75 por 100 de las prestaciones que a ellas correspondan ([Resolución del TEAC, de 5 de julio de 2017, nº 7195/2016](#)).

- ® En sentido contrario parece interpretar la Dirección General de Tributos esa Disposición Transitoria, en relación con determinados trabajadores que realizaron aportaciones a la Mutuality Laboral de la Banca, descartando la posibilidad de que puedan integrar tan solo el 75 por 100 de las prestaciones como rendimientos del trabajo. Esta interpretación tiene su justificación en que, con anterioridad a 1979, la normativa vigente no permitía la deducción de las aportaciones satisfechas a Mutualidades de previsión social, pero tampoco se podían deducir las aportaciones realizadas a la Seguridad Social, de manera que aplicar un tratamiento ventajoso a los trabajadores de la banca constituiría un agravio comparativo en relación con el resto de trabajadores que cotizaban a la Seguridad Social y que tampoco pudieron deducir antes de 1979 (DGT [V1574-19](#) y [V1578-19](#)).
- ® En la [Resolución del TEAC de 1 de julio de 2020, nº 2469/2020](#), se analiza la diferencia entre las prestaciones de los empleados de la Banca y las de los empleados de Telefónica (a los que se le aplica la Resolución del TEAC de 5 de julio de 2017), llegando a la conclusión de que la situación es diferente.

Ayudas de Comunidades Autónomas o Ayuntamientos a trabajadores en ERTE

Las ayudas de algunas CCAA o Ayuntamientos a trabajadores en ERTE con rentas bajas, con motivo de la Covid-19, no están exentas, tributando como rendimientos del trabajo.

Dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen

En principio, las dietas y demás asignaciones para gastos de viaje satisfechas por las empresas a sus trabajadores constituyen rendimientos del trabajo sometidos a tributación, salvo los de locomoción y los normales de manutención y estancia con los límites que se establezcan.

- ® Respecto a la comprobación de estos gastos exceptuados de gravamen, es interesante la [Resolución del TEAC, de 6 de noviembre de 2018, nº 3972/2018](#), que interpreta que la justificación de los gastos de locomoción en vehículo propio y los de manutención (día, lugar y motivo del desplazamiento), si bien puede ser requerida al trabajador, la acreditación deberá hacerse por el pagador, mientras que los de estancia, locomoción en transporte público, parking y peaje deberán ser justificados por el trabajador, a excepción del motivo del desplazamiento, que corresponde a la empresa. En todo caso, si el trabajador no tuviera los comprobantes de estos últimos gastos, la Administración, antes de regularizar al trabajador, deberá intentar obtener las pruebas de la empresa.

No obstante, si la Administración acreditase que la relación entre la empresa y el trabajador fuera tal que le permitiera el acceso pleno a las pruebas requeridas para justificar la exoneración de gravamen de las dietas, entonces sí podría requerir exclusivamente al trabajador para recabarlas, sin obligación de requerir a la empresa. El Tribunal Supremo, en [sentencia de 22 de julio de 2021, recurso nº 7485/2019](#), interpreta que la condición de administrador del perceptor de la dieta no determina que sea éste el que deba acreditar la realidad de los desplazamientos o de los gastos de manutención y estancia.

- ® Se desplaza la carga de la prueba de los gastos de manutención a la Administración. Por lo tanto, si la Administración, con los datos de que dispone

y con el certificado de la empresa que aporte el trabajador, necesita más pruebas para admitir la no tributación de esos importes, deberá dirigirse a la empresa y, si consigue la justificación (de la correlación de lo pagado con los gastos necesarios para los desplazamientos, esto es, día, lugar y relación con la actividad), admitirá las dietas y, en caso contrario, el empleado tendrá la oportunidad de intentar aportar las pruebas ([sentencia del Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2020, Recurso nº 4258/2018](#)).

- ® El administrador o socio trabajador que por falta de alguna nota esencial -por ejemplo, falta de ajenidad como consecuencia de tener el control efectivo de la entidad- no tenga una relación laboral con la empresa, pero, sin embargo, le preste servicios distintos de los inherentes al cargo de administrador, tiene derecho a la aplicación del régimen de dietas, en la medida en que se cumplan los requisitos legales y reglamentarios (TEAR de la Comunidad Valenciana, Resolución nº 46/13482/2019, de 10 de mayo de 2019), siendo este criterio contrario al administrativo, que niega sistemáticamente esta posibilidad, al entender que la relación de los administradores y de determinados socios con la entidad no es laboral. Sin embargo, la Dirección General de Tributos permite instrumentar la operación como un “gasto por cuenta de un tercero” ([DGT V2297-20](#)).

Valoración de las rentas en especie

Cuando la retribución en especie no quede exenta hay que calcular su valoración aplicando las normas especiales que el legislador regula para las rentas del trabajo, como sucede con el uso de la vivienda o del vehículo por parte de los trabajadores. Para rentas distintas a las del trabajo se atenderá al valor de mercado de las mismas.

En ambos casos, a la valoración que resulte de lo anterior habrá que añadir el correspondiente ingreso a cuenta, salvo que se le repercuta al trabajador.

- ® En el caso de un vehículo que se utiliza tanto para fines laborales como para fines particulares del trabajador, resulta necesario establecer un criterio que nos permita cuantificar el uso para fines particulares. Según la interpretación administrativa, no son aceptables los criterios que cuantifiquen la retribución en función de las horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares ([DGT V0413-19](#)). En sentido contrario lo interpreta la Audiencia Nacional, en [sentencia de 13 de abril de 2009, Recurso nº 439/2006](#), que aboga por tener en cuenta la utilización efectiva.
- ® El valor de la retribución en especie comprende ya todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso por el empleado, como el seguro, gastos de mantenimiento o los impuestos municipales, sin que estos constituyan una retribución independiente. No obstante, sí serán una retribución en especie independiente los gastos de carburante si fueran satisfechos por la entidad ([DGT V0413-19](#)).
- ® La renta en especie generada por la cesión del uso de un vehículo se podrá reducir hasta en un 30 por 100 cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente.
- ® Cuando una sociedad pone a disposición de un socio, que presta servicios profesionales a la misma, un vehículo para que lo utilice, tanto para fines relacionados con la actividad de la sociedad como para fines particulares, el uso privado constituirá renta en especie y deberá valorarse a valor de mercado al provenir de una actividad económica, y no por la regla especial para valorar

el uso particular del automóvil por un trabajador ([DGT V2177-16](#)). En cambio, si únicamente se realizan funciones propias de administrador en la entidad, la retribución se valorará conforme a la regla especial de los trabajadores ([DGT V1984-18](#)).

- ® Si la empresa pone a disposición del trabajador para su uso particular un vehículo alquilado en renting, la retribución en especie se cuantificará en un 20 por 100 anual del valor de mercado del vehículo si fuese nuevo. A estos efectos, si, como es frecuente, el contrato de renting dura más de un año, el valor de mercado del vehículo sobre el que se aplica el porcentaje o, lo que es lo mismo, la base para determinar la renta en especie, será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato. El valor de mercado incluirá los gastos y tributos que graven la operación ([DGT V1503-18](#)).
- ® Los consumos gratuitos de agua, luz y calefacción, asociados a la cesión del uso de una vivienda, por el empleador al empleado, también constituyen retribuciones en especie que se valorarán por su valor normal de mercado ([DGT V5310-16](#)).
- ® El descuento porcentual que una empresa ofrece a sus trabajadores en las compras realizadas por estos de los productos que aquella comercializa (cosmética) constituye para estos un rendimiento del trabajo en especie, pues comporta la obtención de bienes o servicios por precio inferior al normal de mercado; pero si ese descuento se aplica también a otros colectivos distintos de los trabajadores, que pueden adquirir los productos con los mismos precios, condiciones y límites que los empleados, tal descuento puede considerarse ordinario o común, lo cual implicará la no existencia de retribución en especie para los empleados de la entidad ([DGT V0341-19](#)).

Gastos deducibles

Los gastos fiscalmente deducibles a efectos del cálculo del rendimiento neto del trabajo se encuentran tasados por la normativa. Entre ellos destacan las cotizaciones a la Seguridad Social, las cuotas satisfechas a colegios profesionales cuando la colegiación tenga carácter obligatorio y los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con su empleador. En concepto de otros gastos distintos de los anteriores el contribuyente podrá deducir 2.000€ anuales.

- ® Los contribuyentes desempleados e inscritos en una oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual, siempre que el nuevo puesto de trabajo exija el cambio de dicha residencia, podrán deducir 2.000€ adicionales en concepto de otros gastos en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. En el caso de una contribuyente que aprueba una oposición que le exige el cambio de residencia, podrá aplicar este gasto adicional siempre que la inscripción en la oficina de empleo se hubiera producido antes de la publicación de la relación de aspirantes aprobados en las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo que le corresponda como funcionaria de carrera ([DGT V1194-18](#)).

Ahora bien, este mayor gasto no puede aplicarse si en el ejercicio no se obtienen ingresos derivados de la aceptación del puesto de trabajo por el que se tuvo que cambiar de residencia ([DGT V2317-20](#)).

- ® El importe de los gastos de defensa jurídica deducibles incluye el IVA ([DGT V0139-22](#)).

- ® Los jubilados también pueden deducirse las cuotas sindicales ([DGT V1506-21](#)).
- ® La aceptación de un puesto de trabajo en un ejercicio en el que no se llega a adquirir la residencia fiscal en España, no impide aplicar el incremento del gasto por movilidad geográfica en el ejercicio siguiente ([DGT V2352-20](#)).
- ® A efectos del incremento de 3.500€ en concepto de otros gastos deducibles de los rendimientos del trabajo para trabajadores activos con discapacidad, en relación a dos cónyuges que tributan conjuntamente, uno de ellos discapacitado, operará como límite el rendimiento íntegro del trabajo del cónyuge con discapacidad ([DGT V0079-18](#)).
- ® Las cuotas satisfechas por un abogado por su colegiación en Italia se considerarán gasto deducible siempre que la colegiación sea obligatoria para prestar los servicios laborales que el contribuyente presta a su empleador ([DGT V0191-17](#)).
- ® Las cotizaciones al Convenio Especial con la Seguridad Social tendrán el tratamiento de gastos fiscalmente deducibles de los rendimientos del trabajo ([DGT V1741-17](#)).
- ® No tienen la consideración de gastos deducibles los gastos de internet en los que incurre el trabajador cuando teletrabaja en su domicilio ([DGT V1635-21](#)).

Reducción por irregularidad

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

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

- ® Si ha percibido un bonus en 2022 y desea reducir la tributación aplicando la reducción del 30 por 100 por rendimientos generados en más de 2 años, tenga en cuenta que no podrá aplicarla si en los 5 ejercicios anteriores ya aplicó esa reducción por otro rendimiento de similares características. No obstante, si por la cuantía del rendimiento prefiere aplicar la reducción en 2022 y desea eliminar la ya aplicada en el ejercicio anterior, puede presentar una autoliquidación complementaria suprimiendo la reducción y aplicarla en el ejercicio 2022, ejerciendo su derecho a optar por la aplicación de la reducción en el ejercicio en que desee ([DGT V0379-22](#)).
- ® Si un trabajador percibió de su empresa un rendimiento notoriamente irregular (de los determinados en el Reglamento) al que aplicó la reducción por irregularidad, y 2 años después recibe un rendimiento generado en más de 2

años, sí podrá reducir este último, ya que la limitación para reducir, cuando se han reducido rendimientos de los 5 años anteriores, solo se aplica a los generados en más de 2 años ([DGT V1572-18](#)).

- ® Si el contribuyente percibiera rendimientos del trabajo con período de generación superior a 2 años, el pagador ha de tener en cuenta este hecho y la satisfacción en los 5 años anteriores de otros rendimientos irregulares para practicar correctamente la retención. El contribuyente por su parte, si hubiera recibido rendimientos en ese período de tiempo y se le hubiera aplicado la reducción a efectos de retención, pero finalmente no se hubiera reducido el rendimiento en la autoliquidación, podrá comunicarlo a la empresa en el modelo 145 para que se tenga en cuenta en la percepción de otra retribución irregular ([DGT V2081-17](#)).
- ® Para que un “premio de jubilación” pueda disfrutar de la reducción, se exige una vinculación entre el premio percibido y la antigüedad en la empresa y, además, que el convenio colectivo, acuerdo, pacto o contrato en el que se haya establecido el premio supere también los 2 años ([DGT V3669-15](#)).
- ® Será posible aplicar la reducción en caso de extinción voluntaria de la relación laboral, percibiendo a cambio una indemnización de mutuo acuerdo, al tratarse de un rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular, siempre que se impute en un único período impositivo ([DGT V0676-18](#)).
- ® No resulta de aplicación la reducción por irregularidad a la indemnización por cese de un miembro del Consejo de Administración, cuando la indemnización nace *ex novo* ([Resolución del TEAC, de 14 de febrero de 2019, nº 5739/2015](#)).
- ® A la retribución del equipo directivo de una sociedad vinculada a la consecución de unos objetivos para el período 2017-2020, le será de aplicación la reducción del 30 por 100 solamente cuando sea exigible al finalizar el período 2017-2020, imputándose a un único ejercicio, y siempre que la misma tuviera un período de generación superior a 2 años, circunstancia que no se entenderá cumplida cuando se trate de un mero diferimiento de la exigibilidad a 2020 de retribuciones anuales ([DGT V0216-18](#)).
- ® La sustitución de un complemento mensual a la pensión por un pago único puede beneficiarse de la reducción del 30 por 100 ([DGT V2068-20](#)).
- ® Si su empresa incentiva la jubilación de los trabajadores, abonándoles una compensación por la extinción anticipada de la relación laboral, y usted tiene la posibilidad de acogerse a esta medida que su empresa le ofrece, tenga en cuenta que no podrá reducir esos rendimientos, pues no tienen un período de generación superior a dos años, aunque la empresa exija -para acogerse al programa- un determinado número de años de servicio ([sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de mayo de 2020, Recurso nº 6034/2017](#)).

Rescate de sistemas de previsión social

Si se acerca el momento de la jubilación y se plantea la posibilidad de rescatar el plan de pensiones, es importante señalar que, si se rescata en forma de capital, se puede disfrutar de una reducción del 40 por 100 sobre las prestaciones correspondientes a las primas satisfechas con anterioridad al año 2007. En cambio, si se rescata el plan en forma de renta, no se podrá aplicar dicha reducción ([DGT V0033-18](#)).

Para aprovechar plenamente la reducción del 40 por 100 se debe de comunicar a la gestora que lo que se desea rescatar en forma de capital son prestaciones que provienen de aportaciones realizadas hasta 31-12-06.

- ® Si la contingencia de jubilación o discapacidad acaeció en 2014 y no ha cobrado prestaciones y quiere beneficiarse de un rescate en forma de capital con la reducción del 40 por 100, debe tener en cuenta que el plazo máximo para esta ventaja expira el 31 de diciembre de 2022.
- ® Si la contingencia se produjo en 2020 y no ha cobrado prestaciones y quiere beneficiarse de un rescate en forma de capital con la reducción del 40 por 100, debe tener en cuenta que el plazo máximo para esta ventaja expira el 31 de diciembre de 2022.
- ® Si se ha jubilado en 2022 considere que, si no rescata el sistema de previsión antes de 1 de enero de 2025, perderá la reducción del 40 por 100, en caso de que tuviera derecho a la misma.
- ® Los herederos beneficiarios de las prestaciones de planes de pensiones tributan en todo caso en el Impuesto sobre la Renta, con la consideración de rendimientos del trabajo, no estando las prestaciones sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Será el ejercicio en que acaezca el fallecimiento el que determine el límite temporal de aplicación de la reducción, de manera que podrá ser de aplicación la reducción a las prestaciones percibidas en dicho ejercicio, o en los 2 ejercicios siguientes, siempre que se cumplan todos los requisitos ([DGT V1812-18](#)).
- ® Si el contribuyente rescata el plan en 2 años distintos, en un año por la contingencia correspondiente a la situación de desempleo de larga duración y en otro año por la contingencia de jubilación, en ambos rescates en forma de capital podrá aplicar la reducción si cumple los requisitos ([DGT V0033-18](#)).
- ® Si se perciben prestaciones en forma de capital por la misma contingencia en más de un período impositivo, la reducción solo procede en uno de ellos, a opción del contribuyente. Si el contribuyente dispone de más de un plan de previsión social, y los rescata todos en el mismo ejercicio por la misma contingencia, podrá aplicar la reducción a la totalidad. Asimismo, si se perciben las prestaciones en forma mixta, el receptor podrá identificar cuáles son las prestaciones que se corresponden a la parte de renta y cuáles a la de capital, pudiendo aplicar la reducción, en su caso, solamente por estas últimas ([DGT V2381-18](#)).
- ® Si se jubila activamente y rescata el sistema de previsión, la contingencia se entiende acaecida cuando se rescató. Por el contrario, si no se rescata el plan de pensiones durante la etapa de jubilación activa, se considerará que la contingencia acaece cuando concluye la relación laboral y se accede a la jubilación total ([DGT V2170-18](#)).
- ® Si tiene derecho al régimen transitorio aplicable a las prestaciones de contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones (DT 11ª de la Ley del Impuesto), y ha tenido lugar la renovación anual de la póliza, tenga en cuenta que esto se considera como una "prórroga del contrato de seguro colectivo inicial", que permite mantener su fecha de contratación, de manera que podrá seguir disfrutando de la reducción correspondiente en el momento del cobro de la prestación ([sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de marzo de 2020, Recurso nº 2983/2018](#)).

5. Rendimientos del capital inmobiliario e imputación de rentas inmobiliarias

Arrendamiento de inmueble destinado a vivienda

La reducción del 60 por 100 de los rendimientos positivos obtenidos por el arrendamiento solo procederá cuando el destino del inmueble sea para vivienda habitual del arrendatario.

Esta reducción solo será aplicable cuando estos rendimientos hayan sido calculados por el contribuyente en la autoliquidación presentada antes del inicio de un procedimiento de comprobación. Además, no será aplicable respecto de los rendimientos derivados de ingresos no incluidos o de gastos deducidos indebidamente y que se regularicen en un procedimiento de comprobación, incluso cuando se reconozcan en el procedimiento.

Si la vivienda se alquila a una sociedad para que vivan sus empleados, el propietario solo podrá aplicar la reducción si el contrato de arrendamiento recoge específicamente la identidad del trabajador que va a hacer uso de la vivienda ([Resolución del TEAC, de 8 de septiembre de 2016, nº 5138/2013](#)).

Si la vivienda es para uso vacacional o por temporada no procederá en ningún caso la reducción. Tampoco procede la reducción si se presta algún tipo de servicio de hostelería o de limpieza ya que, en este caso, la verdadera naturaleza de la actividad que se está desarrollando es una actividad económica ([DGT V0398-19](#)).

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

- Ⓜ Si se arrienda una habitación de la vivienda habitual se podrá aplicar la reducción del 60 por 100, siempre que el arrendamiento no se realice por temporada. Además, por los días en que la habitación no está ocupada, no habrá que imputar ninguna renta inmobiliaria, pues esa parte de la casa, cuando no se alquila, pasa a formar parte de la vivienda habitual ([DGT V0537-19](#)).
- Ⓜ Tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario las obras de mejora realizadas en el inmueble por el arrendatario y que revertirán al propietario a la finalización del contrato ([DGT V0089-19](#)).
- Ⓜ La constitución de un derecho de usufructo a título gratuito sobre un inmueble genera, en principio, un rendimiento del capital inmobiliario que deberá valorarse a valor de mercado, salvo que se acredite la gratuidad. En este último caso, si el constituyente del derecho y la persona a cuyo favor se constituye son parientes, el constituyente deberá imputar un rendimiento neto mínimo cuantificado conforme a las reglas establecidas para la imputación de rentas inmobiliarias por cada uno de los años de duración del derecho ([DGT V0284-19](#)).

Gastos deducibles

Tienen la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos aquellos necesarios para su obtención. Los gastos financieros más los de reparaciones y conservación están limitados a un máximo de los ingresos del ejercicio.

- ® Son deducibles los saldos de dudoso cobro siempre que el deudor se encuentre en situación de concurso o, cuando entre la fecha de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y la de finalización del período impositivo, hubieran transcurrido más de 6 meses y no se hubiera renovado el crédito.
- ® Si se realizan obras en el inmueble, en la medida en que las obras se correspondan con el concepto de gastos de reparación y conservación, serán deducibles, junto con los gastos de financiación, con el límite de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en el período impositivo por el arrendamiento de la vivienda; el exceso podrá deducirse en los 4 años siguientes. En cambio, si constituyen una mejora del inmueble se considerarán mayor valor de adquisición del mismo y serán amortizables ([DGT V1869-18](#)).
- ® El tanto por ciento de la cuota correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio satisfecho por la tenencia de los inmuebles arrendados no es un gasto deducible a efectos del cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario ([DGT V1145-17](#)).
- ® Si en un ejercicio no se obtienen alquileres, los gastos anuales relativos a la comunidad de propietarios, IBI, seguros y demás no serán deducibles. Sin embargo, los gastos de reparación y conservación para que la vivienda vuelva a ser alquilada podrán deducirse en los 4 ejercicios siguientes y no en el propio ejercicio, por estar limitada la deducción de los mismos, junto con la de los gastos de financiación, al importe de los ingresos ([DGT V1003-17](#)). En el mismo sentido, el Tribunal Supremo en [sentencia de 25 de febrero de 2021, Recurso nº 1302/2020](#), interpreta que los gastos asociados a los inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas.
- ® El gasto de amortización no podrá exceder del 3 por 100 del mayor de los dos valores siguientes: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el cómputo del suelo. El criterio administrativo es que no se puede tomar por valor de adquisición satisfecho el que figure en la escritura de declaración de obra nueva, sino el coste de la obra que se pruebe ([DGT V1936-17](#)).
- ® En caso de inmuebles adquiridos por herencia o donación se entiende por “coste de adquisición satisfecho” el valor consignado en la escritura de donación o de adquisición de la herencia o el comprobado por la Administración ([sentencia del Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2021, recurso nº 5664/2019](#)). Este criterio ya ha sido incorporado en las consultas de la Dirección General de Tributos, por ejemplo, la [V0716-22](#).
- ® El propietario de una vivienda, recibida por herencia de sus ascendientes y que está arrendada en virtud de un contrato de “renta antigua”, puede incluir como gasto deducible, mientras exista tal situación, y en concepto de compensación, la cantidad que correspondería por amortización del inmueble (DT 3ª LIRPF). Esto permite computar dos veces el gasto de amortización: una vez como gasto fiscalmente deducible conforme a las reglas de determinación del rendimiento neto derivado de inmuebles arrendados, y otra vez en concepto de compensación, pudiendo incluso resultar un rendimiento neto de capital inmobiliario negativo por esta causa ([DGT V1878-21](#)).

Reducción por irregularidad

En los arrendamientos de inmuebles puede aplicarse una reducción del 30 por 100 del rendimiento neto cuando el período de generación sea superior a 2 años, siempre que los rendimientos se imputen en un único período impositivo.

- ® Si se pacta que las rentas inmobiliarias sean exigibles cada tres años, en concreto el 31 de diciembre de 2014, el 31 de diciembre de 2017, y el 31 de diciembre de 2020, resultará de aplicación la reducción porque como período de generación debe entenderse el transcurrido entre el momento en que esos rendimientos comienzan a devengarse y aquel otro en que resultan exigibles. La reducción es aplicable aunque durante el contrato de alquiler se produzcan varios pagos, siempre que entre uno y otro transcurran más de 2 años ([TEAC, Resolución nº 2585/20, de 22 de julio de 2021](#)).

Imputación de rentas inmobiliarias

Los contribuyentes que sean propietarios o titulares de derechos reales de uso o disfrute de inmuebles urbanos o rústicos con construcciones que no sean imprescindibles para el desarrollo de una actividad agrícola, ganadera o forestal, que no constituyan su vivienda habitual, no estén afectos a actividades económicas, ni generen rendimientos del capital inmobiliario, deberán imputar una renta del 2 por 100 del valor catastral de los mismos (1,1 por 100 en el caso de valores catastrales determinados o revisados en el ejercicio o en los 10 anteriores).

Esta renta imputada se prorrateará en función de los días del período impositivo que reúnan las condiciones para la imputación. Dicha imputación se producirá, por ejemplo, cuando durante el ejercicio un inmueble haya pasado a ser o dejado de ser vivienda habitual, o cuando haya estado sin alquilar en algún momento.

- ® Si el inmueble propiedad del contribuyente estaba desocupado y fue ocupado ilegalmente durante parte del período impositivo, si se demuestra dicha ocupación, no tendrá que imputar rentas inmobiliarias a partir del inicio del procedimiento judicial de desahucio, sin tener que esperar a la resolución del mismo ([DGT V1385-18](#)).
- ® No se tendrán que imputar rentas el arrendador -si alquila como actividad empresarial- cuando el inmueble alquilado se queda vacío, pero está en expectativa de alquiler, porque se considera que sigue afecto a la actividad de arrendamiento ([DGT V1294-21](#)).
- ® En relación con los pactos de mejora, si el mejorante ha cedido a sus 2 hijas una mitad proindivisa del pleno dominio de un inmueble, será a ellas a las que les corresponda, en esa proporción, la imputación de rentas inmobiliarias, ya que son las mejoradas las titulares del pleno dominio por esa parte ([DGT V0192-19](#)).
- ® En los casos de desmembración del dominio, corresponde al usufructuario imputar los rendimientos por los inmuebles arrendados, así como la imputación de rentas inmobiliarias, en el caso de inmuebles no alquilados ([DGT V3141-18](#)).

6. Rendimientos del capital mobiliario

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

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

- ® En estas operaciones se tributa por el importe recibido que se corresponda con la diferencia entre los fondos propios de la entidad, según el último ejercicio cerrado antes de la distribución o de la reducción, y el valor de adquisición de nuestras acciones, de manera que el contribuyente tributará por la parte de la prima o de la reducción de capital, que corresponda a los beneficios no distribuidos durante la tenencia de la cartera, como rendimiento de capital mobiliario, como si la verdadera naturaleza de esa renta que percibe el contribuyente fuera un dividendo. En definitiva, tributará como rendimiento del capital mobiliario la menor de 2 cantidades: la cuantía entregada al socio, o la diferencia positiva entre la parte de los fondos propios proporcional a nuestras acciones y su valor de adquisición.
- ® No existe la obligación de practicar retención en relación con los rendimientos procedentes de la reducción de capital con devolución de aportaciones que no procedan de beneficios no distribuidos.
- ® Si se ha tributado en una operación de distribución de prima o de reducción de capital, conviene considerar la posibilidad de distribuir dividendos porque el importe de estos no tributará hasta lo distribuido anteriormente, disminuyendo el valor de la cartera.
- ® Si un socio transmite la totalidad de sus participaciones a la sociedad y, acto seguido, la sociedad las amortiza vía reducción de capital, resultará de aplicación la norma específica de valoración de separación de socio, considerándose el importe percibido como ganancia patrimonial, y no la aplicable a la reducción de capital con devolución de aportaciones, que produce rendimientos del capital mobiliario ([Resolución del TEAC, de 11 de septiembre de 2017, nº 6943/2014](#)).

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

Si durante el año 2022 le han entregado acciones totalmente liberadas, en lugar de repartirle un dividendo, le habrán adjudicado derechos de asignación. Tenga en cuenta que, cuando la entidad entrega tales acciones, no está repartiendo un dividendo en especie, sino efectuando una ampliación de capital social con cargo a reservas.

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

- ® Si ha transmitido los derechos de asignación, debe tener en cuenta que, aunque las acciones coticen, el importe percibido se considerará ganancia patrimonial.
- ® Si no ha ejercido ni transmitido los derechos de asignación, la sociedad le habrá compensado con un importe que tiene la consideración de rendimiento

de capital mobiliario procedente de la participación en fondos propios, como un dividendo ([DGT V0042-18](#)).

Gastos deducibles

A efectos del cálculo del rendimiento neto del capital mobiliario, constituyen gastos deducibles los de administración y depósito de valores negociables y, cuando se trate de rendimientos atípicos, como por ejemplo los que procedan del subarrendamiento de inmuebles o los derivados de la propiedad intelectual que no pertenezcan al autor, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención.

- ® Tienen la consideración de fiscalmente deducibles los gastos de administración y custodia (depósito) de participaciones y acciones de instituciones de inversión colectiva cargados al cliente por la entidad comercializadora, siempre que se ajusten a los criterios establecidos para su exigibilidad por la Comisión Nacional del Mercado de Valores ([DGT V2117-19](#)).

7. Rendimientos de actividades económicas

Calificación de los rendimientos como procedentes de actividades económicas

La calificación de las rentas como procedentes de una u otra fuente tiene mucha importancia, porque el rendimiento neto, según de dónde provenga, se determina de manera diferente. Así, ya hemos visto que, por ejemplo, el alquiler de inmuebles puede generar rendimientos del capital inmobiliario, de actividades económicas o, incluso, rendimientos del capital mobiliario.

Se califican como rendimientos de actividades económicas los que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación de medios materiales y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

- ® La Ley del IRPF establece que un socio que preste un servicio a su sociedad de los clasificados en la sección 2ª de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, si además está dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA) o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, deberá calificar el servicio prestado a su sociedad como actividad económica y, por tanto, facturar a la sociedad por la prestación de sus servicios. Sin embargo, la interpretación de la Administración introduce un matiz a esta regulación, que consiste en que si la sociedad realiza una actividad mercantil, el socio calificará las rentas que perciba por la prestación de sus servicios como rendimientos del trabajo ([DGT V1148-15](#)). Por ejemplo, un economista que presta servicios a su sociedad, la cual es un despacho de asesoría fiscal, deberá calificar sus rendimientos como de actividades económicas obligatoriamente. En cambio, si la sociedad se dedica a la venta de automóviles, ese mismo economista calificará sus rendimientos como rendimientos del trabajo.

- ® Se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.
- ® Según se interpreta en la consulta [V0185-21](#), la realización de una actividad económica de manera ocasional no exonera del cumplimiento de todas las obligaciones fiscales asociadas al desarrollo de una actividad.
- ® Las subvenciones para autónomos con dificultades, concedidas por algunas Comunidades Autónomas que incluyen, entre otras contingencias, la suspensión de la actividad o la caída de ingresos como consecuencia de la epidemia de COVID-19, tanto si se aplica a compensar gastos del ejercicio o la pérdida de ingresos, tendrán el tratamiento de subvenciones corrientes, es decir, de ingresos de la actividad imputables en el ejercicio.

Arrendamiento de inmuebles

El arrendamiento de inmuebles se desarrolla como actividad económica cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Además, el criterio administrativo exige que exista una carga de trabajo suficiente que justifique la contratación de esa persona ([Resolución del TEAC, de 28 de mayo de 2013, nº 4909/2009](#)).

- ® A estos efectos, se computa como persona empleada un trabajador que de forma temporal pueda encontrarse de baja por enfermedad ([DGT V0858-17](#)).
- ® Por el contrario, no cumple el requisito de la persona un conserje, dado que no se dedica de manera exclusiva a la gestión del arrendamiento, al tener la categoría profesional de conserje, ocupándose de otras tareas como la recogida de basuras y vigilancia del edificio ([DGT V2693-07](#)).
- ® Tampoco se cumple el requisito contratando a dos personas a media jornada ([DGT V1437-18](#)).
- ® Si el arrendamiento de inmuebles no se califica como actividad económica, los vehículos que se utilicen, total o parcialmente para gestionar los alquileres no tendrán la consideración de elementos afectos y, por lo tanto, no se podrán deducir ni las amortizaciones ni los gastos derivados de su utilización ([DGT V0080-18](#)).
- ® A diferencia de lo que sucede en el Impuesto sobre Sociedades, no se puede subcontratar la persona que se dedique a la gestión de los arrendamientos ([DGT V2508-18](#)).
- ® Si el servicio que prestan las familias a los estudiantes, en un programa de familias de acogida, no se limita al alojamiento, sino que se complementa con la restauración, limpieza y otros servicios propios de la industria hotelera, las rentas derivadas de los mismos se califican como rendimientos de actividades económicas ([DGT V0398-19](#)).

Devolución del céntimo sanitario

Cuando el contribuyente determina el rendimiento neto de su actividad en estimación directa, la base imponible se calcula partiendo del resultado contable. La devolución de un tributo se abona en contabilidad, pasando por ingresos, cuando sea exigible dicha devolución, por lo que la devolución del céntimo sanitario constituirá un ingreso del ejercicio en el que se reconoce el derecho a la misma.

- ® Recuerde que, para los contribuyentes que determinan su rendimiento por el método de estimación objetiva, como en el mismo no se tienen en cuenta los ingresos y gastos reales de la actividad, sino solo los módulos, la devolución del céntimo sanitario no tendrá incidencia alguna en el rendimiento ([DGT V1096-17](#)).

Fondo de comercio y activos intangibles cuya vida útil no se pueda estimar con fiabilidad

El fondo de comercio se amortiza contablemente. Aunque la amortización se realiza a un ritmo del 10 por 100 anual, desde el punto de vista tributario solo es deducible este gasto con el límite anual máximo del 5 por 100 ([DGT V1700-18](#)).

- ® Recuerde que, si puede aplicar los incentivos fiscales del régimen especial de empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades, podrá amortizar fiscalmente el fondo de comercio en un 7,5 por 100 anual, al aplicar la aceleración de amortizaciones multiplicando el coeficiente establecido por 1,5 ([DGT V0540-20](#)).

Micromecenazgo o *crowdfunding*

Si en 2022 ha buscado financiación para el desarrollo de algún proyecto acudiendo a la fórmula del *crowdfunding* y ha entregado un bien o derecho a los aportantes, la parte en que coincide el valor de lo aportado y el valor de mercado de los bienes y derechos recibidos por los aportantes, constituye un ingreso de la actividad económica.

- ® Si los aportantes no reciben contraprestación alguna, las aportaciones recibidas tributarán como donaciones, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ([DGT V2895-16](#)).
- ® Si el importe del donativo es superior al valor atribuible a los bienes o derechos recibidos, el exceso queda sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mientras que la parte que coincide el valor de lo recibido y los bienes o derechos entregados podrá generar una renta sujeta al IRPF ([DGT V0055-20](#)).

Elementos patrimoniales afectos y no afectos a la actividad económica

Están afectos los bienes inmuebles donde se desarrolla la actividad, los destinados a servicios económicos y socioculturales del personal y cualquier otro necesario para la obtención de los ingresos. Es posible la afectación parcial, excepto de los bienes indivisibles y la afectación será independiente de la titularidad de los bienes cuando, en caso de matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges.

Se consideran no afectos los bienes que se utilicen simultáneamente para la actividad y para necesidades privadas, salvo que ésta última sea irrelevante y los que, siendo de titularidad del contribuyente, no estén contabilizados, excepto prueba en contrario.

- ® En caso de afectación parcial, solo se entenderá afecto por aquella parte que realmente se utilice en la actividad.
- ® Se considerará que se utilizan de forma notoriamente irrelevante para necesidades privadas si solo se usan en días u horas inhábiles, salvo los automóviles turismo, motos, aeronaves y embarcaciones deportivas, excepto en los casos enunciados en la norma, como pueden ser los vehículos que se

utilizan para el transporte de viajeros o mercancías o los destinados al desplazamiento de agentes comerciales.

- ® El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en [sentencia de 18 de septiembre de 2007, Recurso nº 1801/2003](#), admite como elementos probatorios de la afectación del vehículo a la actividad, la contabilidad y las declaraciones tributarias presentadas.
- ® La amortización del teléfono móvil solo es deducible si se utiliza exclusivamente en la actividad ([DGT V2731-18](#)).
- ® La compra de una bicicleta por un profesional para el desarrollo de la actividad, exige que la bicicleta se afecte en exclusiva a la actividad para poder deducir los gastos asociados a la misma ([DGT V1492-21](#)).

Deducibilidad de gastos

Son parcialmente deducibles los gastos de suministros -agua, electricidad, gas, telefonía o internet- cuando la actividad se desarrolle en una parte de la vivienda habitual del empresario o profesional. En este sentido, los suministros de la vivienda habitual en la que se ejerce como abogada pueden ser gasto deducible pese a que la factura conste a nombre del cónyuge no empresario ([DGT V0813-21](#)).

Asimismo, se permite deducir determinados gastos de manutención del empresario o profesional en el desarrollo de su actividad con las siguientes condiciones: que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando medios electrónicos de pago.

- ® Sobre la parte del gasto de suministros que corresponda a los metros cuadrados dedicados a la actividad en relación con los totales de la vivienda, se aplica el porcentaje del 30 por 100. Los gastos de titularidad del inmueble (IBI, comunidad de propietarios, tasa de basuras, etc.) son deducibles en la proporción que corresponda a los metros cuadrados destinados a la actividad, en relación con los metros cuadrados totales de la vivienda.
- ® Los gastos de manutención, cuando no se pernocta, son deducibles con el límite de 26,67€/día si el gasto se produce en España y 48,08€/día en el extranjero. Estos límites serán el doble si se produce pernocta.
- ® Respecto a los gastos de manutención de empresarios y profesionales, el criterio administrativo ([DGT V0124-21](#)) es que no se les debe exigir el requisito de que se devenguen en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del percceptor y del que constituya su residencia, ya que la remisión que la Ley del Impuesto realiza para los gastos de manutención de empresarios o profesionales a la regulación reglamentaria establecida para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores, se circunscribe a los límites cuantitativos.
- ® En la modalidad de estimación directa simplificada se puede deducir el 5 por 100 del rendimiento neto, en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación, con el límite de 2.000€.
- ® El gasto anual de un local alquilado para realizar una actividad de temporada es deducible en su totalidad. Está correlacionado con los ingresos porque se satisface, también cuando no se utiliza, para volver a realizar la actividad ([DGT V0262-22](#)).

Gastos no deducibles

Para que un gasto sea deducible es necesario que esté correlacionado con los ingresos, contabilizado, correctamente imputado, justificado y no tener la consideración de no deducible, según artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. No son deducibles, según criterio administrativo, los siguientes gastos:

- ® Adquisición de gafas graduadas para ejercer mejor la actividad porque no están correlacionadas con la actividad, siendo un gasto personal ([DGT V2249-18](#)).
- ® Adquisición de ropa y calzado por un procurador para ejercer su actividad, porque no tiene el carácter de ropa específica ([DGT V2019-18](#)).
- ® Las cuotas de renting de un vehículo cuando no esté afecto exclusivamente a la actividad ([DGT V0689-19](#)).
- ® Realización de un máster de tributación por un economista asesor fiscal, salvo si se prueba el principio de correlación de ingresos y gastos ([DGT V0899-14](#)).
- ® Clases particulares de idiomas que recibe un profesional, salvo que el idioma venga exigido para el desarrollo de la actividad ([DGT V0807-15](#)).
- ® El gasto del abono transporte solo será deducible cuando se utilice exclusivamente en la actividad ([DGT V1168-20](#)).

Atenciones a clientes y proveedores

Son deducibles los gastos por atenciones a clientes y proveedores, conforme al criterio general de gastos regulado en el Impuesto sobre Sociedades, esto es, que estén contabilizados, justificados, correlacionados con los ingresos y que no se consideren liberalidades.

- ® Si pretende satisfacer, antes de que acabe el año, atenciones a clientes y proveedores, tenga en cuenta que solo podrá deducir por este concepto, como máximo, un importe anual del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.
- ® Los gastos para promocionar ventas constituyen un concepto diferente que escapan a la mencionada limitación.

Método de estimación objetiva

En 2022 los límites de exclusión de la aplicación del régimen de estimación objetiva son los siguientes:

- ® El límite máximo del volumen de rendimientos íntegros del año anterior es de 250.000€.
- ® El límite máximo del volumen de rendimientos íntegros del año anterior correspondiente a operaciones por las que estén obligados a expedir factura los empresarios en módulos es de 125.000€.
- ® Asimismo, el límite máximo en el volumen de compras y servicios en el ejercicio anterior es de 250.000€.

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

Aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD)

Los empresarios y profesionales pueden aplicar los incentivos fiscales regulados en el Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reducida dimensión, cuando el importe neto de la cifra de negocios (INCN), del período impositivo anterior, sea inferior a 10.000.000€. Incentivos fiscales:

- ✓ Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo, hasta un máximo de 120.000€ por cada trabajador/año de incremento de plantilla.
 - ✓ Amortización acelerada: pueden amortizarse, hasta el duplo del coeficiente máximo establecido en las tablas, los elementos nuevos del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y los elementos del inmovilizado intangible afectos.
 - ✓ Pérdidas por deterioro de los créditos por insolvencias de deudores, hasta el 1 por 100 de los deudores existentes a la conclusión de período impositivo.
 - ✓ Deducción de la recuperación del coste del bien recogido en las cuotas de arrendamiento pagadas en el año, cuando se adquieren bienes muebles o inmuebles en régimen de arrendamiento financiero, con el límite del coeficiente máximo de tablas multiplicado por 3.
- ® Si ha iniciado una actividad económica, el INCN a tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado la actividad efectiva, elevándose al año.
- ® Si se aplica la libertad de amortización con creación de empleo, y se realiza más de una actividad económica, no es necesario que el elemento adquirido y el incremento de empleo se realicen en la misma actividad, pues el cómputo de creación de empleo se realiza a nivel de contribuyente y no de actividad.
- ® Para aplicar la amortización acelerada se exige que el elemento tenga coeficiente en las tablas, cosa que no ocurre, por ejemplo, en las obras de acondicionamiento de un local arrendado ([DGT V1957-12](#)).

Reducción del rendimiento neto

Como en otro tipo de rendimientos, los procedentes de actividades económicas se reducen un 30 por 100, sobre un base máxima de 300.000€, si se han generado en más de 2 años o se califican reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular, como es el caso de las subvenciones de capital para adquirir elementos del inmovilizado no amortizables, indemnizaciones por cese, premios literarios, artísticos o científicos no exentos y de indemnizaciones para sustituir derechos económicos de duración indefinida.

- ® Los ingresos obtenidos por un abogado por su actuación de defensa procesal en litigios cuya duración se haya extendido más de dos años, cuando se perciban de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio, se consideran generados en un período superior a 2 años.

La regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia descarta la aplicación de la reducción ha de referirse al profesional de cuya situación fiscal

se trate y a los ingresos obtenidos individualmente en su impuesto personal, no a la actividad de la abogacía o a características propias de ésta, global o abstractamente considerada (sentencias del Tribunal Supremo de [19 de marzo de 2018, Recurso nº 2070/2017](#), de [6 de junio de 2019, Recurso nº 2067/2017](#) y de [19 de mayo de 2020, Recurso nº 6312/2017](#)).

8. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Ayudas de Comunidades Autónomas y entidades locales

Con carácter general, este tipo de ayudas tienen la consideración de ganancias patrimoniales a imputar en la base general, al no proceder de una transmisión previa.

- ® Las ganancias patrimoniales originadas por el cobro de una subvención, se imputan únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente de que dicha subvención tenga por objeto la mejora de un inmueble de titularidad compartida ([Resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, nº 670/2017](#) y [DGT V2290-20](#)).
- ® También existe la obligación de tributar por las subvenciones que se perciban del Plan de Impulso a la Movilidad con Vehículos de Energías Alternativas (MOVEA) ([DGT V1106-17](#)).
- ® Una ayuda percibida de la Comunidad Autónoma para el tratamiento de aluminosis en un edificio de locales y viviendas que se encuentran arrendadas, propiedad del contribuyente, tiene la consideración de ganancia patrimonial ([DGT V2236-18](#)).
- ® Las ayudas que concede un Ayuntamiento o una Comunidad Autónoma a comunidades de propietarios para instalar ascensores y por el Plan Renove de instalación de contadores eléctricos tributan como ganancias patrimoniales ([DGT V1042-17](#)), a integrar en el ejercicio en que se cobren, con independencia del momento temporal en que se solicitan ([DGT V0445-21](#)).
- ® Si se perciben ayudas directas al alquiler de una Comunidad Autónoma, el percceptor tendrá que tributar por ella como una ganancia patrimonial, ya que no está amparada en ninguno de los supuestos de exención. Esa ganancia patrimonial habrá que integrarla en la renta general ([DGT V3468-20](#)).
- ® En el caso de ayudas al consumo en forma de tarjetas o bonos de Ayuntamientos o Comunidades habrá que analizar si se califican como ganancias patrimoniales -lo más probable- o rendimientos del trabajo.
- ® No hay que tributar por la ayuda percibida del Servicio de Salud de la Comunidad Autónoma para la adquisición de una silla de ruedas, cuando esta sea de las incluidas en la cartera de servicios comunes de la prestación ortoprotésica del catálogo de prestaciones del Sistema Nacional de Salud ([DGT V1882-18](#)).

Arras penitenciales

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

Opción de compra

La ganancia patrimonial obtenida por la concesión de una opción de compra sobre un inmueble tributa en la base del ahorro. El Tribunal Supremo, en anteriores sentencias como la de [18 de mayo de 2020, Recurso nº 5332/2017](#), interpretaba que la ganancia patrimonial generada por la concesión de una opción de compra debía de integrarse en la base general. La justificación, aplicando la normativa anterior del Impuesto, era que la ganancia obtenida por la percepción de una prima a cambio del ejercicio de la opción de compra no era susceptible de integrarse en la entonces llamada parte especial de la renta del período impositivo, puesto que no se trataba de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas con más de un año de antelación a la fecha de transmisión.

Ahora, con la normativa actualmente en vigor, el Tribunal actualiza su criterio y determina que la ganancia patrimonial, puesta de manifiesto con ocasión de la percepción de la prima satisfecha por el otorgamiento de un contrato de opción de compra, debe de integrarse en la renta del ahorro, por implicar una transmisión fundada en la tradición, derivada de la entrega de facultades propias del derecho de propiedad a las que temporalmente renuncia el titular ([sentencia de 21 de junio de 2022, Recurso nº 7121/2020](#)).

Costas procesales

En el contexto de un procedimiento judicial, la condena en costas tiene incidencia tributaria, ya que la parte vencedora recibe ingresos de carácter restitutorio por los gastos de defensa jurídica realizados. Es decir, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados y procuradores de la parte vencedora, sino una indemnización a esta última.

- ® Para la parte vencedora, con el reconocimiento de las costas a su favor se le produce una ganancia patrimonial que se determinará por diferencia entre el importe reconocido y los gastos incurridos con motivo del pleito, que no podrá nunca dar lugar a una pérdida patrimonial, porque la deducción de los gastos tiene como límite el importe de las costas ([Resolución del TEAC, de 1 de junio de 2020, nº 6582-2019](#) y [DGT V2033-21](#)). Ahora bien, si los gastos de defensa jurídica se han deducido de los rendimientos íntegros del trabajo, el mismo importe no puede volver a incidir a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial correspondiente a la indemnización percibida por la condena en costas ([DGT V1485-22](#)).
- ® A la parte perdedora, la condena en costas le genera una pérdida patrimonial ([DGT V1190-18](#)).
- ® En los supuestos de condena en costas, la parte condenada no satisface los honorarios profesionales a los abogados de la parte vencedora, sino que indemniza a esta y, por ello, el pagador no está obligado a retener ([DGT V0262-18](#)).

Intereses de carácter indemnizatorio

- ® Constituyen una ganancia patrimonial para el contribuyente. Si el período de generación de esos intereses es superior a un año, según criterio administrativo, deberán integrarse en la base imponible del ahorro ([DGT V1528-18](#)).
- ® La devolución de los intereses de un préstamo multdivisa constituye una ganancia patrimonial a integrar en la base del ahorro. La percepción de estos

intereses tributa de manera diferente a la devolución de los intereses de las cláusulas suelo, para lo que existe una norma especial. En este último caso, el contribuyente no tributa por los intereses indemnizatorios que perciba ([DGT V0285-19](#)).

Intereses de demora

- ® Los pagados por los contribuyentes a favor de la Administración tributaria no producen pérdidas patrimoniales ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 8 de octubre de 2018, Recurso nº 223/2015](#)).
- ® Los intereses de demora satisfechos por la AEAT a los contribuyentes al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos a este impuesto, según [sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020, Recurso nº 1651/2020](#).

Premios

- ® La entrega de un premio canjeable por compras en determinados comercios constituye una ganancia de patrimonio en especie a imputar en el ejercicio de su concesión ([DGT V0115-19](#)).

Indemnización por responsabilidad civil

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

Pérdidas patrimoniales por robo

En los casos en que se haya producido un robo, lo primero será probar este hecho, pudiéndose imputar la pérdida en la base general por el valor de mercado del elemento o de los elementos sustraídos. En caso de indemnización, la pérdida o ganancia patrimonial será la diferencia entre lo percibido y el valor de adquisición, minorando este en el importe de la depreciación experimentada por el elemento como consecuencia de su uso ([DGT V2849-19](#)).

Transmisiones onerosas

El valor de transmisión es el importe real por el que la enajenación se ha efectuado, minorado en los gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente.

El valor de adquisición está formado por la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado, más el coste de las inversiones y mejoras realizadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. Este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

- ® El valor de referencia, que debe tenerse en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Onerosas en caso de ventas de inmuebles, no tiene incidencia en el ámbito del IRPF ([DGT V1601-22](#)).
- ® El pago de honorarios a una agencia inmobiliaria por la venta de un inmueble es un gasto inherente a la transmisión a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial ([DGT V1849-21](#)).

- ® Hay que tener en cuenta que si el valor normal de mercado supera al importe real por el que se hubiera enajenado el bien o derecho, se tomará aquel como valor de transmisión a efectos de la cuantificación de la ganancia o pérdida patrimonial.
- ® El valor de transmisión se minorará con gastos como la plusvalía municipal. Si el propietario de una vivienda la transmite al margen de la inmobiliaria con la que había suscrito un contrato de exclusividad, el importe embargado judicialmente al transmitente se corresponde con los honorarios de la inmobiliaria y, por lo tanto, se considera gasto del valor de transmisión ([DGT V2413-18](#)).
- ® El valor de adquisición se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima. A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.
- ® En caso de transmisión de un activo intangible, en concreto los derechos de pago único de la PAC, no procede deducir la amortización mínima entre los años 2008 y 2015, porque la normativa en vigor durante dicho plazo establecía que los activos inmateriales de duración indefinida no podían amortizarse fiscalmente ([Resolución del TEAC, de 10 de febrero de 2020, nº 0104/2019](#)).
- ® Si se transmite por un contribuyente un vehículo siniestrado, para calcular la ganancia o pérdida patrimonial, como se trata de un bien de consumo duradero usado por el que no se pueden computar las pérdidas debidas al consumo, habrá que restar, al importe por el que se ha transmitido, el valor de mercado del vehículo en el momento del accidente ([DGT V1761-18](#)).
- ® En caso de que posea acciones de una entidad que dejó de cotizar en bolsa hace años y desee solicitar la baja de la inscripción de sus valores, tenga en cuenta que no podrá imputar la pérdida patrimonial hasta que la entidad proceda a su disolución y liquidación ([DGT V0437-20](#)).

Transmisiones lucrativas

En este caso, la ganancia patrimonial se calcula por diferencia entre el valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el valor de adquisición.

- ® Si bien la ganancia patrimonial producida en caso de muerte del causante no tributa (plusvalía el muerto), en el caso de donaciones sí, excepto que se trate de las transmisiones de negocios o participaciones en empresas familiares con derecho a reducción del 95 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones según la normativa estatal, no bastando que se haya podido aplicar una reducción propia de la Comunidad Autónoma.
- ® Si se produce una pérdida patrimonial como consecuencia de la donación de elementos patrimoniales, esta no se computa fiscalmente ([Resolución del TEAC de 31 de mayo de 2021, nº 3746/2020](#)).

Transmisión de participaciones en empresas que no cotizan

Si ha transmitido participaciones a título oneroso de valores no admitidos a negociación, debe tener en cuenta que el precio fijado en la venta, salvo prueba en

contrario, no puede ser inferior al mayor de los dos siguientes: el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos, resultante del balance según el último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, o el importe que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los 3 ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

- ® Si va a transmitir participaciones antes de final de año por importe inferior a alguno de los que señala la ley, tal vez le convenga obtener una tasación para asegurarse del valor de mercado de sus participaciones, a fin de no tener problemas en un futuro con la Administración Tributaria.
- ® Si la sociedad solo tiene un año de vida se tomará el resultado de dicho año.
- ® Para el cálculo del promedio de resultados se deben tomar los resultados tanto positivos como negativos ([DGT V2335-06](#)).
- ® A efectos del cálculo del valor de adquisición de sus participaciones, cuando la persona que se las vendió ha presentado reclamación económico-administrativa contra una liquidación que regularizaba su valor de transmisión aplicando esta norma especial, deberá tener en cuenta el valor que finalmente se establezca por resolución administrativa o judicial firme. No obstante, hasta que dicho valor se conozca, deberá considerarse como valor de adquisición el valor calculado conforme a esta regla especial ([DGT V0259-18](#)).
- ® Si la Administración ha girado una liquidación al vendedor, que aún no es firme, incrementando el importe, ese valor comprobado es el que hay que tener en cuenta como valor de adquisición para el comprador, sin perjuicio de que tenga que modificarlo si se determina otro como resultado de resolución judicial o administrativa firme ([DGT V0282-19](#)).
- ® La Administración puede determinar el valor teórico y el de capitalización de unas participaciones a partir de los datos del balance y cuenta de resultados contenidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada ([Resolución del TEAC, de 10 de mayo de 2018, nº 2334/2018](#)).
- ® No resulta de aplicación la regla de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los 3 ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto, cuando la sociedad participada se ha constituido en el primer o segundo ejercicio social cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, dado que a esta última fecha no se disponen de los resultados de los 3 ejercicios sociales cerrados con anterioridad. Por otro lado, sí resulta de aplicación la mencionada regla cuando la sociedad participada hubiera estado inactiva no obteniendo pérdida o beneficio en alguno o algunos de los 3 ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto, debiéndose tomar como resultado nulo el del ejercicio o ejercicios en que hubiera estado inactiva y, a continuación, promediar por 3 ([Resolución del TEAC de 26 de abril de 2021, nº 7287/2021](#)).

Coeficientes de abatimiento para reducir las ganancias de patrimonio puestas de manifiesto en la transmisión de elementos adquiridos antes de 1995

Si adquirió algún bien antes de 1995 y quiere transmitirlo, le conviene hacer números para optimizar la factura fiscal. La cuantía máxima del valor de transmisión de los elementos patrimoniales adquiridos antes de ese año, para poder aplicar esos coeficientes que reducen la ganancia patrimonial obtenida, es de 400.000€.

A tal efecto, se tendrá en consideración no solo el valor de transmisión de los elementos patrimoniales de esa antigüedad transmitidos en 2022, sino también los valores correspondientes a todas las transmisiones a cuyas ganancias patrimoniales les hubieren resultado de aplicación los coeficientes de abatimiento que haya realizado un contribuyente desde 1 de enero de 2015.

- ® Si va a transmitir un elemento adquirido antes de 1995 y tiene otros en la misma circunstancia, le conviene analizar si le interesará reducir la plusvalía, porque si esta es pequeña, como el límite por contribuyente del importe de estas transmisiones es de 400.000€, podría ser más conveniente no reducirla y reservar límite para reducir una posterior.
- ® Cuando el contribuyente sea propietario de una finca agrícola, en la cual viniera ejerciendo una actividad económica, y cesa en el ejercicio de la misma, en el supuesto de que la arriende a un tercero, el cual continúe con el desarrollo de la actividad, el criterio administrativo consiste en calificar la operación de arrendamiento de negocio en vez de arrendamiento de terreno rústico. En estos casos no es posible aplicar los coeficientes de abatimiento a la posterior transmisión de las fincas, al tener la consideración de elementos afectos ([DGT V3318-14](#)).

Ganancias patrimoniales por cambio de residencia, "exit-tax"

Si durante el año 2021 ha sido residente en España, pero en 2022 ya no y, además, durante al menos 10 de los 15 períodos impositivos anteriores al último que debió declarar por este impuesto ha tenido residencia fiscal en España, debe analizar si le corresponde tributar por las plusvalías tácitas de su cartera de valores.

Dicha ganancia patrimonial se imputará en el último período impositivo en el cual proceda presentar la declaración del impuesto y en la renta del ahorro.

- ® En estos casos para que se genere ganancia patrimonial tributable deben concurrir una serie de circunstancias: que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda de 4.000.000€, de no cumplirse este requisito, que el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por 100 y el valor de las acciones o participaciones mayor de 1.000.000€. En este último supuesto el contribuyente solo tributará por las plusvalías puestas de manifiesto en las acciones que cumplan los requisitos.
- ® La primera autoliquidación en la que, en su caso, se deben de incluir estas ganancias, se presentará en el plazo de declaración del IRPF 2022, mediante complementaria de 2021 y afectará a contribuyentes que en 2021 eran contribuyentes de este Impuesto y en 2022 dejaron de ser residentes en España.
- ® Si el traslado se produce a un país de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información, se puede optar por unas especialidades de tributación (solo se tributa si, en los 10 ejercicios siguientes al que se declaró en nuestro país, concurren una serie de circunstancias). Por otra parte, si el desplazamiento se produce a un país con convenio que contenga cláusula de intercambio de información, se podrá solicitar el aplazamiento de la deuda por 5 ejercicios y, en determinados casos, incluso más.

9. Reducciones de la base imponible

Aportaciones a sistemas de previsión social

Si hace aportaciones a un sistema de previsión social podrá ahorrarse impuestos por cada euro que destine a este tipo de productos hasta el menor de los siguientes límites: un máximo anual de 1.500€ o el 30 por 100 de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

- ® Este límite es para el conjunto de planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros privados de dependencia severa o gran dependencia.
- ® En caso de un contribuyente cuyo cónyuge obtenga ingresos del trabajo o de actividades económicas que no superen los 8.000€, también podrá reducir la base por las aportaciones al plan del cónyuge, hasta un máximo de 1.000€.
- ® Como límite máximo conjunto para las reducciones se aplicará la menor de las cantidades siguientes: el 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio o 1.500€. Este límite se incrementará en 8.500€, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales o de aportaciones del trabajador al sistema de previsión por importe igual o inferior a la aportación del empresario¹. El límite para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa es de 5.000€ anuales.
- ® En declaración conjunta los límites se aplican de manera independiente e individual por cada mutualista, y los importes del total de todas las reducciones no pueden dar lugar a unas bases imponibles, ni general ni del ahorro, negativas.
- ® Cuando se supera el límite porcentual (30 por 100 de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas) o sea imposible reducir de la base todo lo aportado por insuficiencia de esta, puede solicitarse la reducción en la base imponible de los 5 ejercicios siguientes, aplicándose en ellos dentro de los mismos límites.
- ® En caso de que en un ejercicio no se pueda reducir el importe total de las aportaciones individuales y del empleador, la determinación de la parte del exceso que corresponde a unas y otras se realizará en proporción a los importes de las respectivas aportaciones y contribuciones. Cuando concurren aportaciones realizadas en el ejercicio con aportaciones de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual del 30 por 100 (de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas) se entenderán reducidas, en primer lugar, las aportaciones correspondientes a años anteriores.
- ® Si se han realizado aportaciones por el contribuyente y contribuciones imputadas por el promotor a los sistemas de previsión social en los períodos impositivos 2017 a 2021, que no hubieran sido objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de base imponible o por haber excedido del límite porcentual del Impuesto, y se encuentren pendientes de reducción a 1 de enero de 2022, se entenderá que las cantidades pendientes de reducción

¹ Las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social, de los que, a su vez, sea promotor y participe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado, se considerarán como contribuciones empresariales, a efectos del cómputo de este límite.

corresponden a contribuciones imputadas por el promotor, con el límite de las contribuciones imputadas en dichos períodos impositivos. El exceso sobre dicho límite se entenderá que corresponde a aportaciones del contribuyente.

- ® Cuando un contribuyente acceda directamente a la jubilación, no podrá seguir realizando aportaciones a planes de pensiones que cubran esa contingencia. Solo podrá aportar para cubrir la de fallecimiento, aunque esas aportaciones también reducirán la base imponible.
- ® Las aportaciones a estos sistemas son tanto más interesantes cuanto mayor es el marginal máximo al que tribute el contribuyente, y agotar el límite anual puede constituir una buena estrategia para rebajar la tributación por este Impuesto. Se diferirá impuesto hasta el momento en el que se rescate el sistema de previsión.

Pensión compensatoria a favor del cónyuge y anualidades por alimentos fijadas judicialmente

Si en 2022 se ha separado de su cónyuge o se ha divorciado, es interesante que en el Convenio regulador se especifiquen los conceptos de la pensión compensatoria al cónyuge y las anualidades que se satisfacen tanto al excónyuge como a los hijos. En el caso de anualidades por alimentos a los hijos por decisión judicial, cuando el importe es inferior a la base liquidable general, se lleva el mismo a la escala del Impuesto separadamente del resto de la base liquidable general y no constituyen renta para los hijos. La pensión compensatoria al excónyuge y otras anualidades por alimentos, distintas de las satisfechas a los hijos, reducen la base del que las paga y constituyen rendimientos del trabajo para el perceptor.

- ® Si en el Convenio regulador o resolución judicial no se distingue la parte que corresponde a pensión compensatoria de otros conceptos, no se aplica la reducción (por ejemplo, por fijarse una cantidad global). En estos supuestos lo recomendable es solicitar que judicialmente se especifiquen las cuantías.
- ® Los pagos extraordinarios, como son los de dentista, ortopedias, óptica, campamentos, clases de inglés, actividades extraescolares, etc., pueden ser incluidos en el concepto de anualidades por alimentos a favor de los hijos, siempre que en el Convenio se establezca que dichos gastos serán asumidos por mitades por los progenitores ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 30 de enero de 2017, Recurso nº 498/2015](#)).
- ® El régimen establecido para las anualidades por alimentos a favor de los hijos satisfechas por decisión judicial, debe extenderse a las acordadas en el convenio regulador formulado por los cónyuges ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario. Sin embargo, si el acuerdo entre los cónyuges se realiza con la participación de un mediador, dado que no existe una equiparación normativa de dicho acuerdo a una decisión judicial, no resultará de aplicación el tratamiento especial de las anualidades ([DGT V2295-18](#)). Igualmente, es posible aplicar la reducción por pensión compensatoria cuando la cuantía se fija por convenio regulador ([sentencia del Tribunal Supremo nº 1212/20, de 25 de marzo de 2021](#)).
- ® La ausencia de resolución judicial de los pactos habidos en el convenio regulador suscrito por las partes, determina que el padre que satisface anualidades a su hijo no podrá aplicar las escalas estatal y autonómica separadamente a las anualidades y al resto de su base liquidable general ([DGT V0409-15](#)).

- ® Se entiende por alimentos todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica. Los alimentos comprenden también la educación e instrucción del alimentista mientras sea menor de edad y, aún después, cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable. Entre los alimentos se incluirán los gastos de embarazo y parto, en cuanto no estén cubiertos de otro modo ([DGT V2090-18](#)).

10. Integración y compensación de rentas

- ® Si ha obtenido alguna plusvalía transmitiendo elementos patrimoniales, aún está a tiempo de rebajar el coste de la factura fiscal transmitiendo otros elementos con pérdidas, independientemente del tiempo que hayan permanecido en su patrimonio. Estas pérdidas se restan de las ganancias derivadas de transmisiones.
- ® Si se transmiten valores, con o sin cotización, obteniendo una pérdida patrimonial, esta no se puede computar si se adquieren valores homogéneos en los 2 meses anteriores o posteriores si se trata de acciones cotizadas (1 año si no cotizan). En ese caso las pérdidas se integrarán a medida que se vendan los nuevos valores. Con independencia de que estas últimas ventas generen ganancias o pérdidas, deben ser definitivas, esto es, que no se produzcan nuevas recompras en los plazos señalados ([DGT V1885-17](#)).
- ® Si en ejercicios anteriores tuvo un saldo negativo originado por la transmisión de elementos patrimoniales y no han pasado más de 4 años, puede realizar plusvalías y, de esta manera, la tributación de las mismas se verá atenuada o anulada por el aprovechamiento de aquellos saldos negativos.
- ® Si tiene rendimientos positivos que van a la parte del ahorro, como los procedentes de intereses o dividendos, pueden reducirse en 2022 con el saldo negativo de la integración de ganancias y pérdidas patrimoniales originadas por transmisiones, hasta un máximo del 25 por 100 de aquél. El saldo negativo restante podrá compensar el saldo de los rendimientos del capital mobiliario en 2023 y siguientes.
- ® Asimismo, si tuviera rendimientos del capital mobiliario negativos, como los procedentes de un *unit linked*, podrá reducir con ellos la tributación del saldo de ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por transmisiones, con el límite del 25 por 100 del mismo.

Trasposos entre fondos de inversión

Si es socio o partícipe de alguna institución de inversión colectiva, de las reguladas en la Ley 35/2003, y quiere deshacer posiciones, puede no computar la ganancia o pérdida patrimonial cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones lo destine a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, conservando las nuevas acciones o participaciones suscritas el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas.

- ® Con efectos 1 de enero de 2022 se procede a homogeneizar el tratamiento fiscal de las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF), con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen. Se añade un requisito para la aplicación del diferimiento fiscal: que el reembolso o transmisión o, en su caso, la suscripción o adquisición, no tenga por objeto participaciones o acciones en fondos de inversión cotizados y SICAV índice

cotizadas, cualquiera que sea el mercado regulado o el sistema multilateral de negociación en el que coticen y la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia.

- ® Si queremos realizar una minusvalía latente en acciones o participaciones de estas instituciones para rebajar la tributación de otras ganancias, lo indicado será no seguir el procedimiento de reinversión que establece la norma.
- ® Para cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial en el momento de la venta definitiva de las acciones o participaciones objeto de reinversión, se deberá considerar que dichas acciones o participaciones han sido adquiridas o suscritas en la misma fecha y por el mismo valor de adquisición que tuvieran las acciones o participaciones de las que procedan, con independencia de la fecha en la que se hubiera realizado la reinversión y de su importe ([DGT V3640-15](#)).

Pérdidas derivadas del juego

Si es de los que le gusta jugar al bingo, en el casino, a las máquinas recreativas, en hipódromos, rifas, tómbolas etc., debe tener en cuenta que no podrá computar las pérdidas que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período. Sin embargo, a efectos de la liquidación del Impuesto, las ganancias que excedan de las pérdidas formarán parte de la renta general.

- ® En lo que se refiere a la necesaria justificación de las pérdidas patrimoniales obtenidas en el juego, que no excedan de las ganancias en el mismo período, para no tributar por la totalidad de las ganancias, la misma se realizará (a solicitud, en su caso, de los órganos de gestión e inspección tributaria) a través de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho ([DGT V2657-17](#)).
- ® En cuanto a la imputación temporal de las ganancias o pérdidas en el juego, se debe hacer en el período impositivo en que se haya ganado o perdido, según corresponda, cada apuesta o juego.
- ® En caso de juegos online, se deberán tener en cuenta las ganancias y pérdidas obtenidas en el ejercicio, resultando irrelevante, a estos efectos, si el contribuyente ha retirado o no cantidades de la cuenta abierta con el operador de juego online.

Integración y compensación de rentas en tributación conjunta

En tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del impuesto, las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas realizadas y no compensadas, por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente. Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas.

- ® Si durante 2022 ha transmitido acciones con pérdidas mientras que su cónyuge ha transmitido acciones distintas obteniendo una plusvalía, puede resultar interesante analizar la posibilidad de tributar conjuntamente en este ejercicio ([DGT V2500-15](#)).

11. Mínimos personales y familiares

- ® A efectos del cómputo de los mínimos familiares, el concepto de “rentas”, referido al requisito de “no tener rentas anuales superiores a 8.000€”, en relación a los mayores de 65 años, es la suma algebraica de los rendimientos netos del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario y de actividades económicas, así como de imputaciones de rentas y de ganancias y pérdidas patrimoniales anuales, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Se deducen los gastos respecto de cada rendimiento neto, pero no se tienen en cuenta las reducciones, salvo en el caso de los rendimientos del trabajo ([DGT V0624-18](#)).
- ® Un contribuyente que mantiene económicamente a sus hijos, aunque no conviva y no tenga la guardia y custodia, tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes porque dependen económicamente de él, pero solo en el caso de que no aplique el tratamiento especial que la ley prevé para las anualidades por alimentos a los hijos ([DGT V1515-18](#)).
- ® Una contribuyente casada, tutora legal de su tío de 79 años, que ha convivido con él hasta el año anterior y que, en este, ya no convive porque ha sido ingresado en un centro especializado, puede aplicar el mínimo por descendientes por su tío si este depende económicamente de ella. Asimismo, si eso se cumple y el tío reúne el requisito de discapacidad, también podrá aplicar el mínimo por discapacidad ([DGT V1517-18](#)).
- ® El mínimo por descendiente y por descendiente discapacitado se puede aplicar por los ascendientes o tutores de los descendientes o tutelados que tengan discapacidad, cualquiera que sea su edad, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000€. A estos efectos, se asimila a la convivencia, la dependencia económica ([DGT V0334-19](#)).
- ® Si usted tiene la guarda y custodia compartida de sus hijos menores, tiene derecho a la aplicación del mínimo por descendientes. Por tanto, no podrá aplicar las especialidades por las anualidades satisfechas a sus hijos ([DGT V0446-21](#)). Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en [sentencia de 8 de octubre de 2020, nº recurso 715/2019](#), interpreta que los padres separados con guarda y custodia compartida pueden compatibilizar los dos beneficios fiscales por hijo a cargo. La sentencia indica que tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes y, además, a las especialidades por el pago de alimentos (splitting).
- ® No es posible que un tutor de una persona discapacitada aplique el mínimo por descendientes cuando falta el requisito de convivencia o el asimilado, de dependencia económica, al tener el tutelado rentas suficientes (aunque estén exentas) para pagar su estancia en el centro especial ([DGT V0334-19](#)).
- ® Un contribuyente que vive con sus padres, los cuales declaran en conjunta, con unos rendimientos del trabajo el padre de 18.000€ y la madre de menos de 1.800€, puede aplicarse el mínimo por ascendientes por la madre ([DGT V3140-17](#)).

12. Deducciones

Deducción por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas

Existen deducciones temporales en la cuota íntegra estatal del impuesto aplicables sobre las cantidades invertidas en obras de rehabilitación para la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda:

- ® Deducción de hasta un 20 por 100 de las cantidades satisfechas por las obras realizadas desde el 06-10-2021 hasta el 31-12-2023ⁱ, con una base máxima de deducción de 5.000€ anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 7 por 100 en la demanda de calefacción y refrigeración.
- ® Deducción de hasta un 40 por 100 de las cantidades satisfechas por las obras realizadas desde el 06-10-2021 hasta el 31-12-2023², hasta un máximo de 7.500€ anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 30 por 100 del consumo de energía primaria no renovable, o mejoren la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.
- ® Deducción por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial: aplicable sobre las cantidades satisfechas por el titular de la vivienda por las obras realizadas desde el 06-10-2021 hasta el 31-12-2024, en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en el que se ubica, siempre que se acredite a través de certificado de eficiencia energética, una reducción del consumo de energía primaria no renovable de un 30 por 100 como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B». El contribuyente titular de la vivienda podrá deducirse hasta un 60 por 100 de las cantidades satisfechas, hasta un máximo de 15.000€. Esta deducción puede aplicarse en caso de viviendas unifamiliares ([DGT V1340-22](#)).
- ® En ningún caso una misma obra realizada en una vivienda podrá dar derecho a más de una de estas deducciones (DGT V1544-22).
- ® Cada copropietario de la vivienda podrá practicar la deducción por las cantidades que haya satisfecho por la realización de las obras en la parte que proporcionalmente se corresponda con su porcentaje de titularidad en la vivienda habitual, con independencia de que la factura correspondiente a las obras se haya expedido únicamente a nombre de uno de los cotitulares de la vivienda ([DGT V1338-22](#)).
- ® Si una vez practicada la deducción en la declaración del Impuesto se concede al contribuyente una subvención y las cuantías subvencionadas se corresponden con cantidades que hayan formado parte de la base de la deducción, se deberá regularizar la situación tributaria de forma que no se incluyan en la base de la deducción las cuantías correspondientes a dicha subvención ([DGT V1368-22](#)).

Por inversión en empresas de nueva o reciente creación

Los contribuyentes pueden deducir el 30 por 100 de las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, sobre una base máxima anual de 60.000€, sin que formen parte de dicha base los importes respecto de los que practiquen alguna deducción establecida por una Comunidad Autónoma.

² Los plazos aplicables para estas deducciones han sido ampliados un año por el Real Decreto-ley 18/2022.

- ® Conviene recordar que uno de los requisitos que se deben cumplir es el mantenimiento mínimo de 3 años, transcurrido el cual, si se transmiten, no hay que tributar por la ganancia patrimonial que se produzca a condición de reinversión en participaciones de la misma naturaleza. Para quedar eximido del gravamen de la plusvalía es imprescindible haber aplicado esta deducción por inversión ([DGT V2071-17](#)).
- ® Es posible aplicar la deducción cuando el importe de las acciones suscritas se satisfaga aportando créditos del contribuyente frente a la sociedad ([DGT V2281-20](#)). En el mismo sentido, [Resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, nº 6580/2019](#).
- ® La aplicación de la deducción procede realizarla en el período impositivo en que se desembolsen las cantidades correspondientes, siempre, y en todo caso, que el acuerdo de ampliación de capital se adopte por la Junta General de Accionistas, que se otorgue en escritura pública y que se proceda a su inscripción en el Registro Mercantil. Por tanto, si la escritura de ampliación de capital y el desembolso de los partícipes se produce en 2021, este será el ejercicio en que se practique la deducción, aunque la inscripción de esa escritura en el Registro Mercantil se produzca en 2022 ([DGT V2023-21](#)).

Por adquisición de vivienda habitual

La deducción por inversión en vivienda habitual se regula a través de un régimen transitorio, pudiéndola aplicar aquellos contribuyentes que la hubieran adquirido con anterioridad a 1 de enero de 2013 y hubieran aplicado dicha deducción por cantidades satisfechas en períodos anteriores. El importe máximo de la deducción es el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en 2021, con una base máxima de deducción de 9.040€ anuales.

- ® Si tiene derecho a deducir por la que hasta ahora es su vivienda habitual y quiere ponerla en alquiler, a partir del año en que esté alquilada deja de ser su vivienda habitual y ya no podrá deducir cuantía alguna.
- ® En caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes pasa a ser propietaria del 100 por 100 de la vivienda, tiene derecho a aplicarse el 100 por 100 de la deducción. La aplicación de la deducción, en relación con la parte del inmueble que a partir de 1 de enero de 2013 se adquiere, estará en todo caso condicionada por el hecho de que el comunero que deja de ser propietario se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio y no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual ([Resolución del TEAC, de 1 de octubre de 2020, nº 561/2020](#)).
- ® Si durante 2022 sigue amortizando el préstamo que obtuvo para pagar la vivienda, le interesa evaluar si será interesante agotar el límite de 9.040€ haciendo una amortización extraordinaria antes de que finalice el año.
- ® Si está casado bajo el régimen matrimonial de gananciales, siendo la vivienda de ambos, y los 2 cónyuges presentan declaración individual, puede ser interesante que el matrimonio agote el límite de 18.080€ entre intereses y amortización para deducir cada uno hasta 1.356€.
- ® Si la entidad financiera le devuelve el exceso pagado por aplicación de la cláusula suelo y ese exceso formó parte de la deducción, se deberá añadir, a la

cuota líquida estatal, la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas. Sin embargo, no procederá realizar ninguna regularización en aquellos casos en que las cantidades que hubieran formado parte de la base de deducción se destinen directamente (sin llegar a abonarse al contribuyente) por la entidad financiera (tras el acuerdo con el contribuyente afectado) a minorar el principal del préstamo ([DGT V1574-18](#)).

- ® Hay que reconocer el derecho a la deducción cuando la vivienda habitual se adquirió en plena propiedad por los cónyuges en proindiviso o para la sociedad conyugal y, constituyendo aquella la vivienda habitual de ellos y de sus hijos, se produce involuntariamente la desmembración del dominio por el fallecimiento de uno de los cónyuges ([DGT V1568-17](#)).
- ® Si adquirió su vivienda habitual, residiendo en ella durante un plazo superior a 3 años y aplicó la deducción en esos años, posteriormente dejó de residir en ella y la alquiló durante un tiempo, habiendo vuelto a residir, de manera habitual, con posterioridad, en ese caso, también puede volver a aplicar la deducción, si bien dicha aplicación queda condicionada a que se cumpla nuevamente el plazo de 3 años de residencia ([DGT V0330-18](#)).
- ® El bajo consumo de electricidad no constituye prueba suficiente para impedir la aplicación de la deducción por vivienda habitual ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 31 de enero de 2019, Recurso nº 477/2017](#)).
- ® Es de aplicación la deducción por adquisición de vivienda habitual cuando se firma un contrato de adhesión con una Cooperativa de viviendas, mediante el cual el socio asume el compromiso de adquirir la propiedad mediante el ejercicio de la opción de compra, siendo las cantidades abonadas a cuenta del pago de la vivienda ([sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de marzo de 2019, Recurso nº 1101/2017](#)).
- ® Aunque el contribuyente no haya presentado declaración en algunos ejercicios, por no estar obligado, esto no es obstáculo para que pueda aplicar la deducción en los ejercicios siguientes en los que sí declare ([DGT V0256-18](#)).
- ® No resulta aplicable el régimen transitorio de deducción a un contribuyente que adquirió su vivienda habitual en 2011, pero que venía aplicando desde 2010 el régimen especial de tributación de los trabajadores desplazados a territorio español, dado que no cumple el requisito de haber practicado la deducción en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, al no permitirlo el citado régimen especial ([DGT V0675-18](#)).

Por alquiler de vivienda habitual

Pueden aplicar esta deducción los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, antes de dicha fecha, cantidades en concepto de alquiler y sigan pagando como inquilinos. No obstante, no se olvide de que actualmente varias Comunidades Autónomas tienen deducciones por alquiler.

- ® Esta deducción solo se puede aplicar cuando la base imponible no supera los 24.107,20€, siendo el porcentaje de deducción del 10,05 por 100 de las cantidades satisfechas por el alquiler. Cuando la base máxima sea igual o inferior a 17.707,20€ la deducción será de 9.040€ y, cuando esté comprendida entre 17.707,20€ y 24.107,20€, la deducción se calculará por la siguiente ecuación: $9.040 - 1,4125 \times [BI - 17.707,20]$.

- ® El Centro Directivo entiende que también tendrá derecho a la deducción el inquilino cuando, agotado el plazo del contrato y las prórrogas previstas en el mismo, se suscriba otro entre propietario y arrendatario, aunque se modifiquen algunas cláusulas como el precio o la duración ([DGT V0679-18](#)).
- ® Se incluyen en la base de la deducción, además del importe del alquiler, los gastos y tributos que corresponda satisfacer al arrendador en su condición de propietario de la vivienda y que, según las condiciones del contrato de arrendamiento, le sean repercutidos al arrendatario, tales como cuotas de la Comunidad de Propietarios e Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- ® No formará parte de la base de deducción el importe de la Tasa por Prestación del Servicio de Gestión de Residuos Urbanos (porque el arrendatario es el contribuyente de la misma), el importe de los gastos de suministros de la vivienda arrendada (agua, electricidad, gas, etc.), la fianza, las cantidades satisfechas a una agencia inmobiliaria que facilita el inmueble arrendado ni el aval bancario satisfecho ([DGT V0110-18](#)).
- ® Resulta de aplicación el régimen transitorio de la deducción por alquiler a un nuevo contrato de arrendamiento en la misma vivienda, aunque sea con distinto arrendador y renta ([DGT V0638-19](#)).

Donativos a entidades sin ánimo de lucro

Si está pensando en realizar algún donativo, debe saber que en 2022 se podrá deducir el 80 por 100 de los primeros 150€ donados.

Los 150 primeros euros de donativos se eligen respecto del total de las donaciones que haya realizado en el mismo ejercicio a una o varias entidades.

El resto de las donaciones que superen los 150€ dan derecho a deducir el 35 por 100 del importe donado.

- ® Si usted es de los que realiza donaciones todos los años a la misma entidad, el porcentaje del 35 por 100 se incrementa al 40 por 100 si ha realizado donaciones por importe igual o superior a las realizadas en los 2 ejercicios anteriores. A partir del tercer ejercicio, si continúa donando a la misma entidad por un importe igual o superior, podrá aplicar también el porcentaje incrementado del 40 por 100.
- ® Si el donante deja de donar o reduce su aportación un año, perderá el derecho por donación incrementada y deberá volver a donar el mismo o superior importe, a la misma entidad, al menos durante 3 años, aplicando el porcentaje incrementado el tercer año.
- ® La base de las deducciones, que en los donativos dinerarios es su importe, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente. Por el exceso no se podrá practicar deducción.
- ® En el caso de una entidad sin ánimo de lucro declarada de utilidad pública que se dedica a realizar actividades de integración social de enfermos psíquicos, habilitando para ello plazas por las cuales las familias de los enfermos abonan una cantidad, no resultará de aplicación la deducción al tratarse del pago de un precio y no existir animus donandi ([DGT V1366-18](#)).

Deducción por maternidad

Las mujeres con hijos menores de 3 años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, pueden minorar la cuota del Impuesto hasta en 1.200€ anuales por cada hijo menor de 3 años, con el límite, también por cada hijo, de las cotizaciones y cuotas totales (íntegras sin tener en cuenta bonificaciones) a la Seguridad Social devengadas en el período impositivo después del nacimiento.

- ® De acuerdo con la normativa de la Seguridad Social, en el caso de expedientes de regulación temporal de empleo (ERTE) en los que se suspenda el contrato de trabajo, el contribuyente se encuentra en situación de desempleo total. Por tanto, en los casos de suspensión del contrato de trabajo durante todo el mes, como consecuencia de la aprobación de un ERTE, deja de realizarse una actividad por cuenta ajena y de cumplirse los requisitos para disfrutar de la deducción por maternidad y el correspondiente abono anticipado. Solo sería posible entender que existe un trabajo por cuenta ajena cuando éste se realice a tiempo parcial en supuestos temporales de regulación de empleo. En estos casos sí se tendría derecho por esos meses a la deducción por maternidad ([Pregunta Frecuente sobre Medidas COVID-19 de la web de la AEAT](#)).
- ® La deducción se pierde por los meses en que se haya estado en situación de desempleo, aunque se mantenga la cotización a la Seguridad Social, dado que no se realiza una actividad ni por cuenta propia ni por cuenta ajena durante ese lapso de tiempo ([DGT V3018-16](#)).
- ® La baja por enfermedad no es motivo para perder el derecho a aplicar la deducción ([DGT V3236-15](#)). Asimismo, durante la propia baja por maternidad, la interesada no ha dejado de realizar una actividad por cuenta ajena con cotización a la Seguridad Social o mutualidad correspondiente, por lo que tiene derecho a la deducción por maternidad ([DGT V2992-11](#)).
- ® Por el contrario, no se puede aplicar la deducción cuando la trabajadora se encuentre de baja por excedencia voluntaria, aunque sea excedencia para el cuidado de los hijos ([DGT V1552-14](#)). Tampoco tendrá derecho a aplicar la deducción la madre que se encuentre en situación de incapacidad ([DGT V0216-07](#)).
- ® El ejercicio de una actividad no implica necesariamente la percepción de ingresos y, por tanto, a los efectos de la deducción por maternidad, basta con el alta en el régimen correspondiente de Seguridad Social sin que la interesada deba efectuar ninguna justificación adicional, siendo la Administración quien debe acreditar que se está ante un alta formal que no se corresponde con ninguna actividad efectiva ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 24 de febrero de 2016, Recurso nº 15315/2015](#)).
- ® La determinación de los hijos que dan derecho a la aplicación de la deducción se realiza de acuerdo con la situación el último día de cada mes, por lo que el mes en el que ha nacido el hijo se computa por entero ([DGT V2992-11](#)).
- ® Las madres con derecho a la aplicación de esta deducción podrán deducir 1.000€ adicionales (83,33€/mes completo de guardería) cuando hubieran satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de 3 años en guarderías o centros de educación infantil autorizados, actuando como límite la menor de 2 cantidades: la cotización a la Seguridad Social o el importe anual del gasto en guardería no subvencionado. Dicha deducción, aunque se

trate de un importe negativo (se paga al contribuyente con la declaración del IRPF aunque no se le haya retenido) no se podrá obtener por adelantado. El incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil, exige que la custodia tenga una finalidad educativa, de forma que no procede la deducción en el supuesto de gastos de custodia en guarderías que no dispongan de la pertinente autorización expedida por la administración educativa competente ([Resolución TEAC nº 946/2021, de 26 de mayo de 2021](#)). En sentido contrario STSJ de Madrid nº 116/2022, de 21 de marzo, al interpretar que no se puede exigir un requisito educacional cuando la ley así no lo exige a la actividad de guardería.

- ® Existe compatibilidad entre vales guardería y deducción por maternidad ([DGT V0156-19](#)).

Deducción por familia numerosa y por personas con discapacidad a cargo

Para aquellos ascendientes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena y que formen parte de una familia numerosa conforme a lo dispuesto en la Ley 40/2003, o para aquellos ascendientes separados legalmente, o sin vínculo matrimonial, con 2 hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tengan derecho a la totalidad del mínimo por descendientes, la Ley regula una deducción de hasta 1.200€ anuales (2.400€ si se trata de familia numerosa de categoría especial).

La cuantía de la deducción se incrementa en 600€ adicionales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda (3 hijos la general y 5 la especial).

También existe la posibilidad de deducir 1.200€ anuales (100€/mes) por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que este último no perciba rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000€, ni genere el derecho a la aplicación de las deducciones por descendiente o ascendiente con discapacidad.

- ® A efectos de acreditar la condición de familia numerosa, el título oficial de familia numerosa expedido por la Comunidad Autónoma respectiva constituye un medio de prueba de esa realidad, el más completo si se quiere, porque acredita la concurrencia de todas las circunstancias exigidas, pero no es el único, de manera que no puede negarse al obligado tributario la posibilidad de justificar dicha concurrencia por cualesquiera otros medios; posibilidad, no cabe duda, más ardua, en la medida en que deberá acreditar uno a uno todos los requisitos que, en cada caso, exija la Ley de Protección de las Familias Numerosas ([Resolución del TEAC de 24 de junio de 2021, nº 816/2021](#)). En el mismo sentido, [DGT V0943-22](#).
- ® Si se cumplen los requisitos que establece la normativa, se puede aplicar la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a cargo, aunque el cónyuge viva en el extranjero ([DGT V1192-22](#)).
- ® La normativa reguladora del impuesto no establece ninguna incompatibilidad entre la deducción por familia numerosa y la deducción por descendiente discapacitado. Por tanto, ambas deducciones son compatibles, siempre que se disponga de los justificantes necesarios (título reconociendo la condición de familia numerosa y certificación del órgano administrativo competente sobre el grado de minusvalía).

- ® Tendrá derecho a la aplicación de la deducción por familia numerosa, siempre que concurren todos los requisitos, un contribuyente casado que tiene un hijo con la mujer actual, y que debe abonar pensión por alimentos a dos hijos de anteriores parejas, sin que tenga la guarda y custodia de estos últimos ([DGT V1515-18](#)).
- ® No es posible aplicar la deducción por cónyuge a cargo con discapacidad cuando el hijo tenga derecho a la aplicación de la deducción por ascendiente con discapacidad respecto de aquel, con independencia de que aplique o no la deducción en su declaración ([DGT V0086-20](#)).
- ® La cotización en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Ajena Agrarios por período de inactividad permite cumplir el requisito de realizar una actividad por cuenta ajena por la que se esté de alta en la Seguridad Social, si bien la deducción solo se podrá practicar por los meses en los que haya realizado jornadas reales ([DGT V0114-20](#)).
- ® Las deducciones por familia numerosa o por persona con discapacitado a cargo se pueden aplicar también por contribuyentes que estén percibiendo prestaciones por desempleo o pensiones.

Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

Se establece una reducción del 60 por 100, tanto para los contribuyentes residentes en Ceuta y Melilla, como para los no residentes en dichos territorios que hubieran obtenido rentas en ellos.

También aplicarán esta deducción los contribuyentes que mantengan su residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades cuando, al menos, una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente, determinado conforme a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, esté situado en dichas ciudades.

La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que puede acogerse a esta deducción será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.

Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

Si usted es residente fiscal en territorio español pero su cónyuge reside en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, lo que les impide optar por presentar la declaración conjuntamente, tenga en cuenta que puede aplicar una deducción en cuota.

- ® De esta forma se equipara la cuota a pagar a la que hubieran soportado en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España.

Deducciones autonómicas

- ® Conviene revisar las deducciones reguladas en la Comunidad Autónoma de residencia por si pudiéramos aprovecharlas. En su caso, debemos obtener y conservar los justificantes de las mismas.

13. Regímenes especiales

Tributación de impatriados

Si en 2022 ha adquirido la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento al territorio español por un contrato de trabajo o para administrar una entidad con una participación inferior al 25 por 100, podrá optar por tributar conforme a las reglas de los no residentes con ciertas especialidades, siempre que concurren determinados requisitos y que no se trate de una relación laboral especial de los deportistas profesionales.

- ® Tributan los primeros 600.000€ de renta del trabajo al 24 por 100 y, a partir de ese umbral, al 47 por 100. Por el resto de las rentas tributará al tipo que corresponda según la fuente de la que procedan.
- ® Cuando el contribuyente permanezca un breve período de tiempo en situación de desempleo y a continuación inicie otra relación laboral que cumpla los requisitos del régimen, ello no constituye causa de exclusión ([DGT V0818-17](#)).
- ® No resulta de aplicación a este régimen especial la deducción por familia numerosa ([DGT V0884-17](#)).
- ® Los trabajadores acogidos a este régimen pueden aplicar las exenciones de las retribuciones en especie en los mismos términos que el resto de los trabajadores ([DGT V0589-20](#)). En cambio, no pueden aplicar la exención por la indemnización en caso de despido ([DGT V0554-22](#)).

14. Recomendaciones para planificar Renta y Patrimonio 2022

PLANIFICACIÓN FISCAL CONSIDERANDO EL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2023 Y OTRA NORMATIVA APROBADA RECIENTEMENTE O PROYECTADA

1. Si ha transmitido algún activo, valore la posibilidad de acoger la operación a la regla especial de operaciones a plazo. De esta manera la renta obtenida la puede declarar según sean exigibles los cobros, con lo cual, además de diferirla, puede rebajar el tipo al que tributa. Para aplicar esta norma especial debe existir un calendario de pagos pactado y con un vencimiento del último plazo que se produzca, como poco, trascurrido un año desde la venta.
2. No obstante, tenga en cuenta que, para 2023, se prevé elevar la tributación de las rentas del ahorro, añadiendo dos tramos a la tarifa: las bases liquidables entre 200.000 y 300.000€ aplicarán el tipo del 27 por 100 (26 por 100 en 2022), y a partir de 300.000€, se aplicará el tipo del 28 por 100 (26 por 100 en 2022). Por tanto, puede haber casos en que convenga no optar por la referida regla especial, por ejemplo, en caso de una operación a plazos con un único pago previsto en 2023. En este supuesto, si la cuantía de la operación excede de 200.000€, interesará no optar por la regla especial de operaciones a plazos, sino tributar en 2022.
3. Tampoco debe olvidar que, si tiene previsto el cobro de dividendos de su sociedad, o la venta o donación de algún elemento patrimonial que genere una ganancia patrimonial, el incremento de la tributación de las rentas del ahorro previsto para 2023 también le va a afectar, ya que tiene incidencia en cualquier renta que se integre en la base del ahorro. Por tanto, quizá le convenga adelantar operaciones antes de 31 de diciembre.
4. Si tiene alquilado un inmueble que constituye la vivienda habitual del inquilino, podrá aplicar una reducción del rendimiento neto del 60 por 100, que no procederá si alquila por temporada o a una sociedad sin que se designe al empleado de la misma que la va a ocupar. Tampoco tendrá derecho a la reducción si el alquiler incluye la prestación de servicios propios de la industria hotelera, como la limpieza, el cambio de sábanas, o un servicio de manutención.
5. Tenga en cuenta que, en 2023, si se aprueba finalmente la Ley por el derecho a la vivienda, está previsto el incremento de esta reducción en algunos supuestos, pero la disminución, del 60 al 50 por 100 en el caso general. Por ejemplo, los arrendadores que alquilen una vivienda situada en una zona tensionada rebajando el alquiler en, al menos, un 5 por 100, podrán aplicar una reducción del 90 por 100 (en vez del 60 por 100 actual). Aquellos que alquilen una vivienda situada en una zona tensionada a jóvenes de entre 18 y 35 años podrán aplicar una reducción del 70 por 100. Por tanto, si posee una vivienda en una zona tensionada y desea arrendarla, tal vez le convenga esperar a la entrada en vigor de esta norma y alquilarla a personas jóvenes, o bien rebajar el alquiler a su actual inquilino cuando termine el contrato y haya que firmar uno nuevo.
6. Si hace aportaciones a un sistema de previsión social podrá ahorrarse impuestos por cada euro que destine a este tipo de productos hasta el menor de los siguientes límites: el 30 por 100 de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas o un máximo anual de 1.500€. Este límite se

incrementará en 8.500€, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales o aportaciones del trabajador, cuando el trabajador aporte lo mismo o menos que la empresa. Esto es así para el ejercicio 2022. En 2023 se prevé introducir algo más de flexibilidad, permitiendo que el trabajador -con rendimientos íntegros del trabajo de hasta 60.000€- pueda aportar más que la empresa al plan de empleo, en función de la cuantía anual de las aportaciones empresariales realizadas.

7. En cuanto al concepto de “aportaciones del trabajador”, lo que se ha interpretado por la Dirección General de Tributos es que, si se trata de aportaciones empresariales en cumplimiento del Convenio colectivo, no se realizan por decisión del trabajador pero, si se hacen en el marco de un programa de retribución flexible sí y, en este último caso, se considerarían efectuadas por el trabajador. Por tanto, puede ser un buen momento para negociar con su empresa la posibilidad de realizar un plan de empleo para 2023, como consecuencia de esta nueva regulación que tiene como objetivo fomentarlos.
8. Tenga en cuenta que los empresarios o profesionales que realicen contribuciones empresariales a sistemas de previsión social para sus trabajadores podrán aplicar en su IRPF la deducción introducida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Esta deducción es del 10 por 100 de las contribuciones satisfechas a favor de los sistemas de previsión social de trabajadores con retribuciones brutas de hasta 27.000€. Por las aportaciones correspondientes a los trabajadores que cobren un salario mayor, la deducción será del mismo porcentaje, pero aplicándola sobre la cuantía de las contribuciones satisfechas que proporcionalmente se correspondan con esos 27.000€, en relación con las retribuciones totales del trabajador.
9. Recuerde que se ha introducido un nuevo límite de 4.250€ para las aportaciones de autónomos a planes simplificados de empleo y para las aportaciones de planes de los que sea promotor el autónomo. Este límite se aplicará también a las aportaciones de planes de pensiones sectoriales, según prevé el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023. De esta manera, un autónomo puede realizar aportaciones que reduzcan su base imponible hasta 4.250€ vinculadas a estos nuevos productos y, además, dispone del límite de 1.500€ para realizar aportaciones a otros sistemas de previsión social. Por tanto, podrá reducir la base imponible un total de 5.750€, por lo que puede ser conveniente contratar uno de estos productos financieros antes de 31 de diciembre, para rebajar la factura fiscal.
10. Los empresarios o profesionales que calculan su rendimiento neto conforme al método de estimación directa simplificada pueden deducir, como gastos de difícil justificación el 5 por 100 del rendimiento neto de la actividad económica, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000€ anuales. Para 2023, se prevé que el porcentaje se incremente al 7 por 100, por lo que resulta un incentivo adicional para retrasar los ingresos de la actividad al ejercicio 2023 y adelantar gastos antes de 31 de diciembre.
11. Si aplica el régimen de módulos, vigile el cumplimiento de los límites en 2022 para no tener que pasar a estimación directa en 2023. Los mismos límites aplicables en los ejercicios anteriores se prevén prorrogar también en 2023. En concreto, las magnitudes de 150.000€ para el volumen de rendimientos íntegros del año anterior y el volumen de compras y 75.000€ para las

operaciones por las que existe la obligación de expedir factura, quedan fijadas en 250.000 y 125.000€, respectivamente.

12. Se ha ampliado un año más el ámbito temporal de aplicación de las deducciones por obras que mejoran la eficiencia energética de las viviendas. Por tanto, si está pensando en acometer este tipo de obras, todavía está a tiempo. Tenga en cuenta que cada copropietario de la vivienda podrá practicar la deducción por las cantidades que haya satisfecho por la realización de las obras en la parte que proporcionalmente se corresponda con su porcentaje de titularidad en la vivienda habitual, con independencia de que la factura correspondiente a las obras se haya expedido únicamente a nombre de uno de los cotitulares de la vivienda. También el plazo máximo para emitir los preceptivos certificados.
13. La primera es del 20 por 100 de las cantidades satisfechas por las obras realizadas desde el 06-10-2021 hasta el 31-12-2023, con una base máxima de deducción de 5.000€ anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 7 por 100 en la demanda de calefacción y refrigeración. Si las obras se realizan en una vivienda en expectativas de alquiler, esta deberá alquilarse antes de 31-12-2024.
14. La segunda es del 40 por 100 de las cantidades satisfechas por las obras realizadas desde el 06-10-2021 hasta el 31-12-2023, hasta un máximo de 7.500€ anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 30 por 100 del consumo de energía primaria no renovable, o mejoren la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación. Si las obras se realizan en una vivienda en expectativas de alquiler, esta deberá alquilarse antes de 31-12-2024.
15. La tercera deducción se aplica por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial: aplicable sobre las cantidades satisfechas por el titular de la vivienda por las obras realizadas desde el 06-10-2021 hasta el 31-12-2024, en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en el que se ubica, siempre que se acredite a través de certificado de eficiencia energética, una reducción del consumo de energía primaria no renovable de un 30 por 100 como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B». El contribuyente titular de la vivienda podrá deducirse hasta un 60 por 100 de las cantidades satisfechas, hasta un máximo de 15.000€.
16. Si una vez practicada la deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de las viviendas en la declaración del Impuesto se le concede al contribuyente una subvención y las cuantías subvencionadas se corresponden con cantidades que hayan formado parte de la base de la deducción, se deberá regularizar la situación tributaria de forma que no se incluyan en la base de la deducción las cuantías correspondientes a dicha subvención.
17. Si usted es madre de un niño o niña menor de 3 años y actualmente no trabaja por cuenta propia ni ajena, percibiendo prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, tenga en cuenta que a partir del año que viene podrá aplicar la deducción por maternidad, según se prevé en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023.

Hasta 2022 inclusive se exige, para poder aplicar la deducción, que la mujer realice de manera efectiva una actividad por cuenta propia o ajena.

18. Tenga en cuenta que se puede deducir el 30 por 100 de las cantidades satisfechas en 2022 por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, sobre una base máxima anual de 60.000€. El Proyecto de Ley de fomento de las empresas emergentes prevé la mejora de esta deducción. En concreto, el porcentaje de deducción se incrementará hasta el 50 por 100 y la base máxima se elevará hasta 100.000€. Por tanto, si pensamos que se aprobará esta modificación, convendría valorar la posibilidad de invertir en una empresa emergente en 2023 para disfrutar de esta mayor deducción.
19. Una de las medidas planteadas en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 es el incremento de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, que beneficiará a los contribuyentes que obtienen salarios brutos de hasta 21.000€, y la modificación de los límites que exoneran de la obligación de retener, que beneficiará a los contribuyentes que obtienen menores rentas. Con respecto a esta última cuestión, el Proyecto de modificación del Reglamento del Impuesto prevé limitar la cuota de retención en caso de contribuyentes que obtengan hasta 35.200€ anuales, a pesar de que estos contribuyentes seguirán pagando los mismos impuestos -solo mejoran los que cobran hasta 21.000€-. Esto se hace por cuestiones técnicas, para la corrección del error de salto. El efecto colateral de esta medida es que puede provocar que a algunos contribuyentes les salga a pagar en su declaración del IRPF de 2023. Se trata de un problema financiero, por lo que podría ser conveniente solicitar a su empresa que le practique una mayor retención para 2023, si se encuentra en este caso y no desea que le salga a pagar.
20. Si usted elabora obras literarias, artísticas o científicas, sepa que para 2023 el porcentaje de retención del 15 por 100 sobre sus rendimientos del trabajo se reducirá al 7 por 100, cuando el volumen de tales rendimientos íntegros correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000€ y represente más del 75 por 100 de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio. Por tanto, si cumple los anteriores requisitos, le interesará retrasar ingresos a 2023 para que le practiquen una menor retención.
21. A partir del año que viene todos los contribuyentes que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado dados de alta como trabajadores por cuenta propia en el RETA o en el régimen especial de los Trabajadores del Mar, estarán obligados a presentar la declaración del IRPF. Es decir, se obliga a declarar en todo caso, aunque no superen los umbrales mínimos, a los autónomos societarios que perciben rendimientos del trabajo y a empresarios y profesionales. Por tanto, si en 2022 está de alta como empresario y su actividad no le reporta demasiados beneficios, no olvide darse de baja antes de 31 de diciembre, para no estar obligado a presentar la declaración del IRPF del ejercicio 2023, que se presentará entre abril y junio de 2024.

RESIDENCIA FISCAL

22. Si ha trasladado su residencia a Gibraltar en algún momento del año 2022, sepa que su residencia fiscal se mantiene en España, ya que según dispone el Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses

financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar, los nacionales españoles que trasladen su residencia a Gibraltar con posterioridad a la fecha de la firma del referido Acuerdo se considerarán, en todos los casos, residentes fiscales exclusivamente en España.

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

RENTAS QUE NO TRIBUTAN

24. Si usted es familiar de una víctima del accidente del vuelo GWI 9525 acaecido el 24 de marzo de 2015 y actualmente percibe cantidades en concepto de responsabilidad civil, recuerde que, como novedad, en 2022 se declaran exentas estas cantidades, así como las ayudas voluntarias satisfechas a los familiares por la compañía aérea afectada o por una entidad vinculada a esta última.
25. Si durante 2022 ha realizado trabajos en el extranjero, puede que las remuneraciones percibidas por los mismos estén exentas hasta un máximo de 60.100€. En ese caso, para no tener problemas en una comprobación administrativa, exija a su empresa que tenga en cuenta esta exención a la hora de practicar las correspondientes retenciones.
26. Para calcular la parte del salario exenta por trabajos en el extranjero puede tener en cuenta los días de desplazamiento al país de destino y de regreso al país de origen. Además, a efectos del cálculo de los rendimientos no específicos exentos devengados por trabajos realizados en el extranjero, debe realizarse el prorrateo considerando el número total de días del año. Por ejemplo, una contribuyente que durante 2022 ha estado 108 días de baja por maternidad, no puede excluir del cómputo esos días, sino que deberá tener en cuenta el número total de días del año.
27. A efectos de la exención por trabajos realizados en el extranjero no constituye requisito legal que el desplazamiento sea por cuenta de una entidad residente en territorio español.
28. Si en 2022 ha vendido su vivienda habitual, sepa que no deberá tributar por la ganancia patrimonial, siempre que reinvierta el importe obtenido en la compra de una nueva vivienda habitual durante los 2 años anteriores o posteriores a la fecha de la transmisión. Se puede aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual en caso de que se adquiriera una vivienda cuyo dominio esté desmembrado, adquiriendo la nuda propiedad a una persona y el usufructo a otra, consolidándose el dominio en el adquirente en el plazo reglamentario de 2 años para realizar la reinversión.
29. Resulta de aplicación la exención por reinversión en vivienda habitual siempre que la reinversión se efectúe en el referido plazo de 2 años, aunque la adquisición de la nueva vivienda habitual se formalice una vez transcurrido dicho plazo.

30. Para que la vivienda que se vende tenga la consideración de "habitual" y, por tanto, se pueda aplicar la exención por reinversión, es necesario haberla poseído de manera ininterrumpida durante, al menos, 3 años. Por tanto, si está pensando en vender su vivienda pero aún no ha transcurrido dicho plazo, considere si le interesa esperar hasta completarlo.
31. No obstante, no se exige completar el período de 3 años cuando el contribuyente se vea obligado a vender la vivienda debido a circunstancias que le obliguen a dejarla como el aumento de la familia, molestias vecinales insoportables o cambio del destino en el trabajo..
32. Los mayores de 65 años tienen la posibilidad de transmitir la vivienda habitual sin tributar por la ganancia obtenida, y tampoco cuando transmitan cualquier otro bien o derecho, pero, en este caso, a condición de reinvertir lo obtenido, con un máximo de 240.000€, en una renta vitalicia, teniendo en cuenta que el plazo máximo para realizar dicha reinversión es de solo 6 meses. Si todavía no haya llegado a esa edad, valore si le interesa aplazar la operación hasta el año en que la alcance.
33. Si en 2022 ha donado o va a donar un negocio o las participaciones en una sociedad a través de la que realiza una actividad económica, compruebe que se cumplan los requisitos de la norma estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para aplicar la reducción en la transmisión de la empresa familiar y, en ese caso, no pagará por la ganancia patrimonial que se le haya puesto de manifiesto.

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

34. Si ha percibido un bonus en 2022 y desea reducir la tributación aplicando la reducción del 30 por 100 por rendimientos generados en más de 2 años, tenga en cuenta que no podrá aplicarla si en los 5 ejercicios anteriores ya aplicó esa reducción por otro rendimiento de similares características. No obstante, si por la cuantía del rendimiento prefiere aplicar la reducción en 2022 y desea eliminar la ya aplicada en el ejercicio anterior, puede presentar una autoliquidación complementaria suprimiendo la reducción y aplicarla en el ejercicio 2022, ejerciendo su derecho a optar por la aplicación de la reducción en el ejercicio en que desee.
35. Si ha tenido un pleito con su empleador en 2022 sepa que el importe de los gastos de defensa jurídica deducibles a efectos del cálculo del rendimiento neto del trabajo incluye el IVA.
36. Un desempleado inscrito en una oficina de empleo, que acepte un puesto de trabajo que exija el cambio de residencia, puede deducir 2.000€ adicionales en concepto de otros gastos en el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. Sin embargo, tenga en cuenta que este mayor gasto no resultará de aplicación si no se obtienen ingresos derivados de la aceptación del puesto de trabajo por el que se tuvo que cambiar de residencia.
37. Si le han despedido de su empresa, la indemnización obligatoria percibida no tributa hasta 180.000€. No olvide que la exención exige que se desligue de la empresa que le ha despedido o de otra vinculada, al menos, durante 3 años desde el despido. El exceso sobre la indemnización obligatoria por el que tiene que tributar se reduce el 30 por 100 por irregularidad.

38. No puede perder de vista, ante la inminencia de un despido improcedente que, para que la indemnización quede exenta, es necesario que dicha improcedencia se reconozca en el acto de conciliación ante el SMAC o por resolución judicial, pero tenga cuidado de que la Administración no pueda percibir indicios de pacto entre la empresa y el trabajador. No obstante, esto no es necesario en el caso de despidos por causas objetivas.
39. Si se ha quedado en paro, tenga en cuenta que no tributan las prestaciones reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando sean satisfechas bajo la modalidad de pago único. Esto es posible cuando el importe de la indemnización se destina a emprender un trabajo por cuenta propia o el contribuyente se integra como socio en una cooperativa de trabajo asociado o en una sociedad laboral, pero vinculado a futuro por 5 años.
40. De cara al año que viene, puede plantearle a su empresa cambiar retribuciones dinerarias por retribuciones en especie que no tributan. Es el caso del cheque-transporte, el cheque-restaurante o el seguro médico que paga la empresa. Para que este último sea retribución en especie exenta es necesario que el tomador del seguro sea la empresa que otorga tal retribución al trabajador.
41. Si se acerca el momento de la jubilación y se plantea la posibilidad de rescatar el plan de pensiones, es importante señalar que las prestaciones tributan como rendimientos del trabajo, y que, si se rescata en forma de capital, se puede disfrutar de una reducción del 40 por 100 sobre el importe correspondiente a las aportaciones realizadas con anterioridad al año 2007. En cambio, si se rescata en forma de renta, no se podrá aplicar dicha reducción. Por ello, antes del rescate debe de hacer cálculos y, además, evitar acumular rentas para soslayar la progresividad de la tarifa.
42. Si la contingencia de jubilación o discapacidad acaeció en 2014, no ha cobrado prestaciones y quiere beneficiarse de un rescate en forma de capital con la reducción del 40 por 100, debe tener en cuenta que el plazo máximo para esta ventaja expira el 31 de diciembre de 2022. Si la contingencia se produjo en 2020 y no ha cobrado prestaciones y quiere beneficiarse de un rescate en forma de capital con la reducción del 40 por 100, debe tener en cuenta que el plazo máximo para esta ventaja expira el 31 de diciembre de 2022. Y, si se ha jubilado en 2022, considere que, si no rescata el sistema de previsión antes de 1 de enero de 2025, perderá la reducción del 40 por 100, en caso de que tuviera derecho a la misma.

RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO E IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS

43. Si posee un inmueble en alquiler, puede deducir todos los gastos que sean necesarios para la obtención de los alquileres. Por tanto, si tiene que realizar gastos en un inmueble alquilado, anticipélos en este ejercicio para disminuir el rendimiento neto y, de esta manera, estará difiriendo la tributación por el arrendamiento. Sin embargo, si adelanta obras de reparación y conservación, no pierda de vista que, conjuntamente con los gastos financieros, esos gastos tienen limitada su deducción hasta un máximo del importe de los ingresos.
44. En cuanto al gasto de amortización del inmueble, recuerde que se computa por el 3 por 100 del mayor de los dos valores siguientes: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el cómputo del suelo. Si se trata de un inmueble adquirido por herencia o donación, el coste de adquisición coincidirá con el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

45. Los gastos anuales relativos a la comunidad de propietarios, IBI, seguros y demás del inmueble no serán deducibles si en 2022 no ha obtenido ingresos por alquileres, ni tampoco por la parte proporcional del año en la que el inmueble no haya sido alquilado. Sin embargo, los gastos de reparación y conservación efectuados en esos períodos sí serán deducibles, siempre que sean necesarios para volver a arrendar el inmueble.
46. Si piensa alquilar un inmueble, tenga en cuenta el beneficio fiscal de arrendarlo para vivienda -una reducción del rendimiento neto del 60 por 100-. Recuerde que, si no declara voluntariamente esos alquileres y, posteriormente, la Administración Tributaria hace una comprobación, perderá el derecho a la aplicación de la reducción del 60 por 100. Asimismo, debe evitar inflar los gastos deducibles porque, si lo descubre la Administración, además de subirle el rendimiento neto al suprimir esos gastos, no podrá aplicar la reducción del 60 por 100 por esa parte de la renta.
47. Cuidado si el dominio del inmueble se encuentra desmembrado, pues en estos casos corresponde al usufructuario imputar los rendimientos por los inmuebles arrendados, así como la imputación de rentas inmobiliarias, en el caso de inmuebles no alquilados ni afectos a actividades económicas.
48. Si dispone de un inmueble en propiedad que estaba desocupado y fue ocupado ilegalmente durante el año 2022, procure documentar la justificación de la ocupación, porque no tendrá que imputar rentas inmobiliarias a partir del inicio del procedimiento judicial de desahucio, sin tener que esperar a la resolución del mismo.

RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

49. Si tiene pensado prestar dinero a un familiar deberá probar, si es el caso, que no se cobran intereses y destruir la presunción de onerosidad de la retribución de los intereses por cualquier medio válido en Derecho. Esto puede hacerlo, por ejemplo, acudiendo a un notario o presentando el correspondiente modelo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, del cual estará exento.
50. Recuerde que cualquier contraprestación o regalo que reciba de su banco por contratar un producto financiero constituye para usted un rendimiento del capital mobiliario a integrar en la base del ahorro.
51. Si ha prestado dinero a su sociedad y recibe intereses por ello, recuerde que formarán parte de la renta general y no del ahorro los rendimientos correspondientes al exceso del importe del préstamo concedido a la entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por 3 los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del cedente de los capitales de la entidad.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

52. Si a final de año tiene pensado realizar una prestación de servicios o alguna venta importante, puede optar por posponer dichos ingresos para el próximo año y, así, atenuar la tributación de sus rendimientos de la actividad.
53. Si realiza una actividad económica en una parte de su vivienda habitual, podrá deducir los gastos de suministros (agua, electricidad, gas, telefonía o Internet) de la siguiente manera: sobre la parte del gasto que proporcionalmente corresponda a los metros cuadrados dedicados a la actividad, en relación a los totales de la vivienda, aplicará el porcentaje del 30 por 100.

54. También, si es empresario o profesional, va a poder deducirse los gastos de manutención, realizados en el desarrollo de su actividad, con las siguientes condiciones: que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando medios electrónicos de pago. Los límites son los siguientes: cuando no se pernocta, 26,67€/día si el gasto se produce en España, y 48,08€/día en el extranjero; y, si se pernocta, el doble.
55. Si ha satisfecho gastos de atenciones a clientes y proveedores durante 2022, le conviene tener en cuenta que el máximo deducible es el 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del propio ejercicio, por lo que, desde el punto de vista fiscal, le conviene no pasarse en este capítulo.
56. Tenga cuidado con la deducibilidad de ciertos gastos. Para que sean deducibles es necesario que estén correlacionados con los ingresos, contabilizados, correctamente imputados, justificados y que no tengan la consideración de no deducibles según la normativa del Impuesto sobre Sociedades. No son deducibles, según criterio administrativo, la adquisición de gafas graduadas, ropa y calzado, los gastos de realización de un máster o el gasto del abono transporte, salvo si se prueba el principio de correlación de ingresos y gastos y la utilización exclusiva en la actividad.
57. Si quiere rebajar su factura fiscal, y tiene la consideración de empresa de reducida dimensión, además de aprovechar incentivos como la libertad de amortización con creación de empleo o la aceleración de amortizaciones, aún está a tiempo de adquirir algún activo nuevo del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias afecto y aplicar una deducción del 5 por 100 de la inversión realizada con los rendimientos netos de la actividad de 2021 o de 2022 -2,5 por 100 cuando se hubiera practicado la reducción por inicio de actividad-.
58. La devolución del exceso de cotizaciones que resulta de la aplicación retroactiva de la “tarifa plana”, como consecuencia de la resolución de la Tesorería General de la Seguridad Social a los autónomos societarios, tendrá la consideración de ingresos de la actividad. Por tanto, si ha percibido cantidades por este concepto durante este año, recuerde que la devolución debe imputarse en el ejercicio en que se haya acordado, sin que proceda efectuar declaraciones complementarias por los ejercicios en que se pagaron los importes objeto de devolución.

GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

59. Si en 2022 ha ganado algún pleito, tenga en cuenta que con el reconocimiento de las costas a su favor se le produce una ganancia patrimonial que se determinará por diferencia entre el importe reconocido y los gastos incurridos con motivo del pleito, que no podrá nunca dar lugar a una pérdida patrimonial, porque la deducción de los gastos tiene como límite el importe de las costas. Ahora bien, si el pleito ha sido con su empleador y los gastos de defensa jurídica se deducen de los rendimientos íntegros del trabajo, el mismo importe no puede volver a incidir a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial correspondiente a la indemnización percibida por la condena en costas.
60. Si ha adquirido un bien mediante un contrato o pacto sucesorio, sepa que, si piensa transmitirlo antes del transcurso de los 5 años de haberlo adquirido y, además, antes de que fallezca el transmitente, se subrogará en el valor y la fecha de adquisición que tenía dicho bien en el transmitente. Esto implica que,

si se trata de un elemento adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 por el transmitente, se podrán aplicar los coeficientes de abatimiento en la posterior venta del bien por el adquirente.

61. Si en 2022 le han concedido algún tipo de subvención, pero no la ha cobrado, no deberá tributar nada este año. Deberá imputar la ganancia en el año en que se cobre la ayuda pública. Tenga en cuenta que las ganancias patrimoniales originadas por el cobro de una subvención se imputan únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente de que dicha subvención tenga por objeto la mejora de un inmueble de titularidad compartida.
62. Si ha transmitido una empresa o negocio en 2022, sepa que existe una contradicción de criterios entre la Dirección General de Tributos y el Tribunal Económico Administrativo Central. Según el Centro Directivo, la transmisión de las existencias genera rendimientos de actividades económicas -a integrar en la base general-, y la transmisión de inmovilizado genera una alteración patrimonial -a integrar en la base del ahorro-. Según el Tribunal, no se debe distinguir entre la transmisión de existencias y de inmovilizado, ya que se transmite la empresa como una unidad que genera una alteración patrimonial por la totalidad -a integrar en la base del ahorro-.
63. La ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la percepción de la prima satisfecha por el otorgamiento de un contrato de opción de compra, debe de integrarse en la renta del ahorro, por implicar una transmisión fundada en la tradición, derivada de la entrega de facultades propias del derecho de propiedad a las que temporalmente renuncia el titular.
64. En caso de que en 2022 haya transmitido acciones de una sociedad que no cotiza, obteniendo una ganancia patrimonial, debe estar preparado para una posible comprobación si el precio fijado ha sido inferior al mayor de dos: el valor del patrimonio neto de la sociedad que corresponda a los valores transmitidos, o el importe que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los 3 ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. Para ello lo mejor será disponer de una valoración de la empresa realizada por un perito, que acredite que el precio obtenido es el de mercado.
65. Recuerde que, si transmite acciones o participaciones cotizadas con pérdidas antes de 31 de diciembre, no podrá computar dichas pérdidas si en los dos meses anteriores o posteriores a la fecha de la transmisión ha realizado una adquisición de valores homogéneos. El mencionado plazo será de un año en caso de acciones o participaciones no cotizadas.

REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE

66. En caso de un contribuyente cuyo cónyuge haya obtenido ingresos del trabajo o de actividades económicas que no vayan a superar los 8.000€ en 2022, podrá reducir su base haciendo aportaciones al plan de pensiones del cónyuge, antes de que termine el año, con un máximo de 1.000€.
67. Si su cónyuge o algún pariente tiene discapacidad, puede constituir un patrimonio protegido a su favor y reducir su base imponible con las aportaciones al mismo, hasta un importe anual de 10.000€, con un límite máximo conjunto reducible de 24.250€ si aportan varios familiares. Además, esta reducción es compatible con la del plan de pensiones.

68. Si en 2022 paga pensión compensatoria al excónyuge y otras anualidades por alimentos, distintas de las satisfechas a los hijos, esos importes reducen su base imponible, constituyendo rendimientos del trabajo para el perceptor. Eso sí, es preciso que el Convenio regulador o la resolución judicial especifiquen qué parte es pensión compensatoria y qué cuantía corresponde a otros conceptos.

INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS

69. Si ha obtenido alguna plusvalía transmitiendo elementos patrimoniales, aún está a tiempo de rebajar el coste de la factura fiscal transmitiendo otros elementos con pérdidas, independientemente del tiempo que hayan permanecido en su patrimonio. Estas pérdidas se restan de las ganancias derivadas de transmisiones.
70. Si en ejercicios anteriores tuvo un saldo negativo originado por la transmisión de elementos patrimoniales y no han pasado más de 4 años, puede realizar plusvalías y, de esta manera, la tributación de las mismas se verá atenuada o anulada por el aprovechamiento de aquellos saldos negativos.
71. Si tiene rendimientos positivos que van a la parte del ahorro, como los procedentes de intereses o dividendos, sepa que pueden reducirse con el saldo negativo de la integración de ganancias y pérdidas patrimoniales originadas por transmisiones, hasta un máximo del 25 por 100 de aquél. El saldo negativo restante podrá compensar el saldo de los rendimientos del capital mobiliario en 2023 y siguientes.
72. Asimismo, si tuviera rendimientos del capital mobiliario negativos, podrá reducir con ellos la tributación del saldo de ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por transmisiones, con el límite del 25 por 100 del mismo.

MÍNIMOS PERSONALES Y FAMILIARES

73. Como la aplicación de varios incentivos fiscales queda condicionada a la acreditación de estos a través de certificados oficiales, es necesario disponer de los mismos lo antes posible. Esto sucede, por ejemplo, si se quieren aplicar los mínimos por discapacidad.
74. Si mantiene económicamente a sus hijos, aunque no conviva y no tenga la guarda y custodia, tendrá derecho a aplicar la mitad del mínimo por descendientes, pero solo en el caso de que no aplique el tratamiento especial que la ley prevé para las anualidades por alimentos a los hijos.
75. Las anualidades por alimentos a los hijos por decisión judicial, cuando el importe es inferior a la base liquidable general, se llevan a la escala del Impuesto separadamente del resto de la base liquidable general y no constituyen renta para los hijos, incrementándose, además, los mínimos personales y familiares en 1.980€. Pero tenga en cuenta que, solo si el Convenio regulador ha sido aprobado judicialmente, suscrito ante secretario judicial o en escritura pública ante notario podrá darle ese tratamiento fiscal.
76. Los pagos extraordinarios, como son los de dentista, ortopedias, óptica, campamentos, clases de inglés, actividades extraescolares, etc., pueden ser incluidos en el concepto de anualidades por alimentos a favor de los hijos, pero solo si en el Convenio se establece que dichos gastos serán asumidos por mitades por los progenitores.

77. Si vive con sus padres y uno de ellos obtiene rentas de menos de 8.000€ anuales, puede aplicarse el mínimo por ascendientes por dicho progenitor, siempre que sea mayor de 65 años o discapacitado y no presente IRPF. No obstante, también podrá aplicar el mínimo aunque sus padres declaren pero las rentas no superen 1.800€.

DEDUCCIONES

78. Si puede aplicar el régimen transitorio de la deducción por adquisición de vivienda, será una buena estrategia agotar el límite de la base de deducción, 9.040€ -de amortización de préstamo más intereses- por contribuyente, amortizando préstamo antes de que finalice el año, para reducir la cuota a pagar en un 15 por 100 de lo aportado. Si se ha separado o divorciado y le han adjudicado la vivienda habitual, podrá seguir aplicando la deducción por el 100 por 100 de las cantidades satisfechas.
79. Los contribuyentes que viven en una casa alquilada y tienen una base imponible que no supere los 24.107€, si firmaron el contrato antes de 2015, pueden aplicar en 2022 la deducción del 10,05 por 100 por alquiler de vivienda.
80. Si está en el régimen transitorio de la deducción por alquiler y vence el plazo del contrato y la última prórroga, no se preocupe, porque podrá seguir aplicando la deducción, incluso si al renovarlo se modifican algunas cláusulas como el precio o la duración del contrato. Tampoco perderá el derecho a deducir si se transmite el inmueble a otro propietario con el que se firma un nuevo contrato de alquiler.
81. Para la aplicación de la deducción por familia numerosa, a efectos de acreditar la condición de familia numerosa, el título oficial de familia numerosa expedido por la Comunidad Autónoma respectiva constituye un medio de prueba de esa realidad, el más completo si se quiere, porque acredita la concurrencia de todas las circunstancias exigidas, pero no es el único, de manera que no puede negarse al obligado tributario la posibilidad de justificar dicha concurrencia por cualesquiera otros medios; posibilidad, no cabe duda, más ardua, en la medida en que deberá acreditar uno a uno todos los requisitos que, en cada caso, exija la Ley de Protección de las Familias Numerosas.
82. Si se cumplen los requisitos que establece la normativa, se puede aplicar la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a cargo, aunque el cónyuge viva en el extranjero.
83. Recuerde que las deducciones por familia numerosa o por persona con discapacidad a cargo se pueden aplicar también por contribuyentes que estén percibiendo prestaciones por desempleo o pensiones.
84. Si es fiel a las entidades sin ánimo de lucro y dona todos los años a las mismas el mismo importe o superior, además de la deducción del 80 por 100 por los primeros 150€ donados, el porcentaje del 35 por 100 sobre el exceso se incrementa al 40 por 100 si ha mantenido, al menos, el donativo de los 2 ejercicios anteriores.
85. Si durante 2022 ha obtenido alguna renta en el extranjero y ha satisfecho por ello un impuesto en aquel país, no se olvide de guardar los justificantes para poder deducirse el impuesto pagado allí o el que hubiera correspondido pagar aquí si se hubiera obtenido la renta en España, en caso de que este último importe sea menor.

86. Preste atención a la normativa de su comunidad autónoma de residencia. Es posible que, si se dan determinadas circunstancias, pueda aplicar deducciones autonómicas.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

87. La vivienda habitual del contribuyente está exenta hasta un importe máximo de 300.000€. Recuerde que, en caso de matrimonio, cada cónyuge dispone de su límite individual de 300.000€, por lo que quedará exenta una vivienda cuyo valor sea de hasta 600.000€.
88. Si se ha trasladado este año de una Comunidad Autónoma a otra, debe de saber que el Impuesto lo pagará en la Comunidad Autónoma en la que haya permanecido un mayor número de días durante el período impositivo, computándose a estos efectos las ausencias temporales, como los períodos vacacionales. Se presume, salvo prueba en contrario, que una persona permanece un mayor número de días en el territorio donde se halle su vivienda habitual.
89. Si adquirió durante 2022 un inmueble e impugnó el valor de referencia, tenga en cuenta que la base imponible será el mayor de los siguientes valores: el valor de adquisición, el catastral o el determinado en el procedimiento de impugnación.
90. Si es socio junto con su familia de una empresa familiar y usted no ejerce funciones de dirección en la entidad, cerciórese de que a 31 de diciembre alguien del grupo familiar, tenga o no participación en la entidad, realice funciones directivas y cobre por ello una remuneración como mínimo del 50 por 100 del conjunto de sus rentas del trabajo y de actividad económica. Esto también será relevante a efectos del Impuesto sobre Sucesiones si usted fallece para aplicar la reducción en ese impuesto por los herederos.
91. Si es titular de un negocio, recuerde que para dejar exentos los bienes y derechos afectos debe de ejercer de manera habitual, personal y directa la actividad y, además, obtener rendimientos de la actividad que supongan, al menos, el 50 por 100 de la base imponible del Impuesto sobre la Renta. A estos efectos, es indiferente que perciba una pensión de jubilación, siempre que cumpla los antedichos requisitos.
92. Si es titular de varias entidades y en todas ellas ejerce funciones directivas, recuerde que para determinar el porcentaje que representa la remuneración por funciones de dirección ejercidas en cada entidad, respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas, no deberá incluir los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades cuando la participación esté exenta. Tenga en cuenta que para el cómputo sí se tendrán en cuenta las retribuciones que cobre de sociedades en las que no participe directamente.
93. Si quiere dejar exentas las participaciones en una entidad verifique que no sea patrimonial. Para ello la mitad del activo debe de estar afecto, al menos, durante 275 días del año. Recuerde que, para determinar el porcentaje del activo afecto, el precio de adquisición de los elementos no afectos se reduce con las reservas generadas con beneficios de actividad económica en los últimos 10 años.
94. Tenga en cuenta que, si en su empresa existen activos no necesarios, aunque no sea entidad patrimonial y por tanto, tenga derecho a la exención de las

participaciones, deberá calcular en qué porcentaje aplica la exención, ya que solo alcanza a los activos afectos.

95. Aunque en principio las participaciones en empresas están no afectas a una actividad económica, sí lo estarán aquellas cuyo porcentaje de participación sea, al menos, del 5 por 100 y se hayan poseído, como mínimo, durante un año de antigüedad, se disponga de medios propios para gestionarlas y la participada no sea patrimonial.
96. Recuerde que la cuota íntegra del Impuesto, conjuntamente con las cuotas del IRPF, no podrá exceder del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último. Por tanto, el importe a pagar en el Impuesto sobre el Patrimonio también va a depender de la base imponible del IRPF.
97. Si resulta agraciado con el premio de la lotería de Navidad u otro sorteo, deberá tener en cuenta ese derecho de crédito a 31 de diciembre, incluyéndolo en el Impuesto, aunque a dicha fecha aún no lo haya cobrado.
98. El devengo del impuesto se produce el 31 de diciembre de cada año, y afecta al patrimonio del cual sea titular el contribuyente en dicha fecha. Consecuencia importante de lo anterior es que el fallecimiento de una persona en un día distinto a 31 de diciembre determina que el impuesto no se devengue en ese ejercicio para él, pero el valor de esos bienes puede que se tenga que computar en el impuesto de los herederos.
99. Si ha aceptado una herencia en 2022, recuerde que debe declarar en el Impuesto los bienes heredados en todos los ejercicios en los que se haya devengado el Impuesto desde la fecha de fallecimiento del causante, ya que los efectos de la aceptación se retrotraen a dicha fecha.
100. El importe percibido en concepto de indemnización por despido, que goza de exención en el IRPF, estará sometido al Impuesto sobre el Patrimonio.

C) Cierre fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2022. 65 recomendaciones

1. Cierre fiscal

1.1. Introducción

La normativa tributaria aprobada para 2022 que afecta al Impuesto sobre Sociedades ha sido más bien escasa. La [Ley 22/2021](#), de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, reguló solo dos medidas: la primera es la tributación mínima para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea al menos de 20.000.000€, durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, y para los que tributen por el régimen de consolidación fiscal (en este caso cualquiera que sea su INCN). En ambos supuestos la cuota líquida no puede ser inferior al 15 por 100 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 las bases imponibles negativas BIN's. En el apartado 3.19.2 de este documento desarrollamos esta novedad. La segunda modificación es la reducción del 85 al 40 por 100 de la bonificación de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas para los contribuyentes que apliquen el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda.

A raíz de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en, [sentencia de 27 de enero de 2022](#), declarase que España incumplió las obligaciones que le incumben en virtud del principio de libre circulación de capitales, respecto a la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero, modelo 720, la [Ley 5/2022, de 9 de marzo](#), adapta la norma al criterio jurisprudencial regulando que no tienen la consideración de rentas no declaradas, los valores de los bienes o derechos no declarados o no declarados en plazo en el modelo 720. En consonancia con lo anterior, se eliminó tanto la sanción especial del 150 por 100 en los supuestos de esas rentas no declaradas deriven de no presentar el citado modelo como las sanciones especiales por el incumplimiento formal de no declarar o de declarar datos erróneos. Esta misma Ley transpone a derecho interno la Directiva sobre asimetrías híbridas, estableciendo reglas más amplias que las que antes existían en el Impuesto, aunque estas normas son de aplicación para los períodos impositivos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido el 11 de marzo de 2022. En línea con lo anterior, el [Real Decreto-ley 18/2022](#), obliga a que determinadas rentas, obtenidas por entidades en régimen de atribución de rentas, tributen por el Impuesto sobre Sociedades por tratarse de asimetrías híbridas.

La [Ley 12/2022, de 30 de junio](#), de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, establece la posibilidad de que las entidades que realicen contribuciones a sistemas de previsión social empresarial a favor de sus trabajadores puedan deducirse el 10 por 100 de las mismas, pero solo por las contribuciones a favor de los sistemas de previsión de trabajadores con retribuciones brutas de hasta de 27.000€. La deducción será del 10 por 100 a las contribuciones empresariales correspondientes a los trabajadores que no sobrepasen el umbral de los 27.000€ y, para el resto, del mismo porcentaje, pero solo sobre la parte correspondiente de las mismas en la proporción que represente 27.000€ respecto a la retribución del trabajador. Esta deducción se aplicará con los límites del resto de deducciones por incentivos, puede venir limitada por la tributación mínima y, lo que no se haya podido aplicar en el ejercicio, se puede deducir en los 15 ejercicios siguientes.

[La Resolución de 14 de julio de 2022](#), del Consorcio de la Zona Especial Canaria, establece que el Consejo Rector del Consorcio de la Zona Especial Canaria podrá eximir a las entidades del requisito de realizar inversiones en elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible en los 2 primeros años desde su inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial, previo informe no vinculante de la Comisión Técnica.

Finalmente el [Real Decreto-ley 18/2022](#), de 18 de octubre, de medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía aprueba, por un lado, una libertad de amortización para inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables y que entren en funcionamiento en 2023 y, por otro lado, regula lo comentado anteriormente sobre la obligación de tributar por el Impuesto cuando se realicen operaciones calificadas de asimetrías híbridas por entidades en régimen de atribución de rentas.

Por último, recordamos que la [Ley 11/2021, de 9 de junio](#), de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, con efectos para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2022, modificó algunos de los requisitos para aplicar el tipo especial del 1 por 100 que aplican las SICAV's. En concreto los accionistas han de ser titulares de un valor liquidativo, en el momento de la adquisición de las acciones, de 2.500€ -12.500€ si se trata de SICAV's por compartimentos-, y el número mínimo de 100 socios debe concurrir, como poco, en las $\frac{3}{4}$ partes de los días del período impositivo. Esta norma también estableció un régimen transitorio de disolución y liquidación -si se acuerda en 2022 y, en los 6 meses siguientes al acuerdo, realizan todos los actos necesarios para, según la normativa mercantil, cancelar registralmente la sociedad en liquidación- con exención en el ITPyAJD y diferimiento de plusvalías de los socios a condición de reinversión en acciones o participaciones de otra SICAV o en los fondos de capital variable de la ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva, sin recibir el dinero antes de reinvertir -con exención también en el Impuesto sobre Transacciones Financieras-.

Al final del documento reseñamos las medidas tributarias que entrarán en vigor a partir de 2023, algunas ya aprobadas y otros proyectos aún en trámite parlamentario, como es el nuevo tipo de gravamen del 23 por 100 para las empresas que no sean patrimoniales y con un INCN inferior a 1.000.000€, la nueva Reserva para inversiones en las Illes Balears o la bonificación del 10 por 100 de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears para determinadas empresas industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras. Estas medidas se incorporarán en la Ley de Presupuestos Generales para 2023.

Otras medidas, como las contenidas en el Proyecto de ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, regularán un tipo reducido del 15 por 100 para las empresas emergentes.

A continuación, recopilamos algunos criterios jurisprudenciales y administrativos que hemos incorporado a este documento:

- El [Tribunal Supremo, sentencia núm. 4013/2020 de 21 de diciembre de 2021](#) interpreta que, para aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión, y para calcular el INCN de un grupo de sociedades, se han de computar no solo los importes de las cifras de negocios de todas las entidades del grupo mercantil, sino que también se deben de adicionar los rendimientos de las actividades económicas obtenidos por las personas físicas que ostenten el control del grupo.

- La [Audiencia Nacional, recurso núm. 322/2019 de 4 de febrero de 2022](#), examina el caso de una empresa que contabiliza un gasto en el ejercicio 2009 cuyo devengo se produjo en 2007. El Tribunal considera que la norma fiscal es muy clara cuando establece que el gasto debe imputarse en el ejercicio que se contabiliza salvo que, de aplicar esta regla, resultase una menor tributación para la Administración.
- La [Audiencia Nacional, sentencia núm. 703/2018, de 16 de febrero de 2022](#) aclara que, como los socios minoritarios no impugnaron los acuerdos sociales, que aprobaron ciertas retribuciones para socios mayoritarios, los gastos correspondientes a las mismas son fiscalmente deducibles. La posible ilegalidad del acuerdo sobre la retribución quedó convalidado o subsanado por la inactividad de los legitimados para la impugnación.
- La [Audiencia Nacional, recurso núm. 41/2019 de 23 de febrero de 2022](#) considera razonable la tesis que sostiene el recurrente sobre la deducibilidad del gasto de su retribución profesional porque los servicios facturados no retribuyeron única y exclusivamente una actividad personalísima del administrador único, sino un asesoramiento integral que aquella prestó al grupo y que requirió del trabajo y colaboración de distintas personas y entidades para la elaboración de propuestas, notas, informes, contratos, escrituras, etc.
- La [Audiencia Nacional, recurso núm. 603/2019, de 23 de febrero de 2022](#), considera que existe actividad económica, de arrendamiento de inmuebles, aunque el trabajador contratado a tiempo completo esté infrutilizado.
- En Resolución [TEAC, núm. 8725/2022, de 25 de febrero de 2022](#) se asume el criterio del Tribunal Supremo de considerar que la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores es un verdadero derecho autónomo, no una opción tributaria, y, por lo tanto, no se puede impedir su ejercicio cuando se compensan presentando una declaración del Impuesto extemporánea.
- El [Tribunal Supremo, Auto núm. 6442/2021, de 29 de junio de 2022](#) tendrá que determinar si las retribuciones que perciben los administradores de una entidad, acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, al tratarse de una sociedad integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento de este requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.
- El [Tribunal Supremo, auto núm. 6519/2021, de 29 de junio de 2022](#) tendrá que determinar si es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, y discernir si resulta o no exigible, en aquellos supuestos en que las deducciones puedan acreditarse en periodos posteriores a la realización de la actividad que origine el derecho a su aplicación, la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.
- El [Tribunal Supremo, sentencia núm. 4762/2020, de 26 de julio de 2022](#) entiende que los gastos de los intereses de un préstamo son deducibles porque cumplen los requisitos que se exigen para su deducibilidad: están acreditados documentalmente, registrados en contabilidad, imputados con arreglo a devengo y relacionados con los ingresos al ser de carácter oneroso y no gratuito. En definitiva,

son gastos realizados en el ejercicio de una actividad empresarial, con independencia de que se haya utilizado el importe del préstamo para pagar dividendos a los socios.

- El [TEAC, Resolución núm. 660/2022 de 24 de mayo de 2022](#), respecto a la reserva de capitalización concluye que, como el importe de la reducción no se vería afectado por el hecho de que los resultados del propio ejercicio fueran positivos o negativos, la distribución de dividendos en el ejercicio, a cuenta de los resultados de ese mismo ejercicio, tampoco afectará a la base de reducción de la reserva de capitalización del mismo, pero sí afectará a la determinación del incremento de los fondos propios del período impositivo siguiente.
- La Dirección General de Tributos, en consulta [V0438-21, de 2 de marzo de 2021](#), entiende que la persona que tiene contratada la entidad para gestionar el arrendamiento de inmuebles no cumple el requisito de la jornada completa, puesto que se encarga igualmente de la actividad de gestión de arrendamientos de terceros. Por este motivo, interpreta que el arrendamiento de inmuebles no se realiza como actividad económica.
- La Dirección General de Tributos, en consulta [V0751-22, de 6 de abril de 2022](#), respecto a la determinación del incremento de fondos propios para dotar la reserva de capitalización, determina que, para calcular dicho incremento del ejercicio 2020, se calculará la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio 2020, sin incluir los resultados del ejercicio, y los fondos propios al inicio del ejercicio 2020, sin incluir los resultados del ejercicio 2019. Es decir, el incremento de fondos propios así calculado, para reducir la base imponible de 2019, no incluye los resultados del ejercicio 2019 que se hubieran distribuido en el propio ejercicio 2020.
- La Dirección General de Tributos, en consulta [V1511-22, de 24 de junio de 2022 siguiendo la línea argumental del TEAC -Resolución de 23 de marzo de 2022- y del Tribunal Supremo -Sentencia de 22 de julio de 2021-](#), admite la posibilidad de instar la rectificación de las autoliquidaciones de períodos anteriores al objeto de consignar las deducciones generadas en dichos períodos, pero dicha posibilidad queda limitada a ejercicios no prescritos. En definitiva, no se podrán incluir en la autoliquidación del Impuesto de un período impositivo no prescrito, ex novo, deducciones no incluidas en la autoliquidación de un período impositivo que ya esté prescrito.
- La Dirección General de Tributos, en consulta [V1736-22](#), determina que, respecto de la aportación a la financiación de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, el productor contabilizará la operación aplicando por analogía los criterios para el reconocimiento de subvenciones establecidos en la norma de registro y valoración 18ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC, criterio que se asume en el Impuesto.
- La Dirección General de tributos, en consulta [V1868-22](#), establece que no es obligatorio aplicar las reglas del artículo 18.6 de la Ley, para considerar como valor de mercado la remuneración del socio profesional, pero, de no aplicarse el precepto, se deberá de valorar la retribución a valor de mercado.

Al final de este documento incluimos unas recomendaciones donde recordamos distintas cuestiones que se tienen que revisar en la contabilidad, aspectos a tener en cuenta de declaraciones de años anteriores y algunos ingresos y gastos del ejercicio a los que habrá que prestar especial atención.

Para que el documento se pueda leer más fácilmente tiene llamadas de atención marcadas con el símbolo ®.

1.2. Importe neto de la cifra de negocios (INCN)

Aunque esta magnitud no está definida en la normativa del Impuesto sino en la norma mercantil, es necesario a final de año conocer los importes que deben formar parte del INCN pues son varios los preceptos de la norma que se refieren a ella para aplicar, en unos casos, beneficios fiscales y, en otros, para limitar la utilización de ciertos créditos fiscales.

[La Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas \(ICAC\)](#), fija los criterios generales para determinar el INCN, señalando que se incluirá el importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa.

En lo referente a las sociedades "Holding" la Resolución establece que en las sociedades cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en el capital de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas, así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, se incluirán como componentes positivos de la cifra de negocios, con el adecuado desglose, los dividendos y los cupones e intereses devengados procedentes de la financiación concedida a las citadas sociedades.

En la [Consulta núm. 2 del BOICAC 126/2021](#) el ICAC determina que, cuando una entidad realiza simultáneamente varias actividades, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma

En la [Consulta núm. 3 del BOICAC 122/2020](#) el ICAC interpreta que las subvenciones no integran el INCN, salvo cuando las mismas se otorgan en función de unidades de producto vendidas y forman parte del precio de venta de los bienes y servicios. Tampoco se incluyen como ventas o prestaciones de servicios las unidades de producto para la venta consumidos por la propia empresa, ni los trabajos realizados para sí misma, teniendo que estar contabilizados estos últimos en la rúbrica 3. "Trabajos efectuados por la empresa para el inmovilizado".

Ingresos a chequear para determinar si forman o no parte del INCN:

Conceptos	Forman parte	
	SI	NO
Ventas y prestaciones de servicio	X	
Descuentos comerciales, rappels y devoluciones		X
Descuentos por pronto pago		X
Productos consumidos por la propia empresa o trabajos realizados para sí misma		X
Permutas no comerciales		X

Permutas de inmovilizado		X
Permutas de bienes del tráfico de la empresa	X	
Subvenciones de capital		X
Subvenciones de explotación (salvo que se otorguen en función de unidades de producto)		X
Impuesto sobre el Valor Añadido		X
Impuestos especiales		X
Ingresos financieros		X
Ingresos financieros de entidades de crédito o holding financieras	X	

Recuerde:

- ® El INCN es la magnitud que va a determinar si es de aplicación el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD) cuando, en el periodo impositivo anterior, el INCN sea inferior a 10.000.000€. No obstante, si se supera este límite se puede seguir tributando por ERD durante los 3 años siguientes, si se cumplen los requisitos de la prórroga regulado en el artículo 101.4 de la LIS.
- ® Las entidades con INCN a partir de 20.000.000€ ven más limitada la compensación de las bases imponibles negativas (en general el 70 por 100 de la base positiva previa con un mínimo de 1.000.000€), la reversión de determinados créditos fiscales, así como la cuantía para aplicar las deducciones por doble imposición interna e internacional generadas en el ejercicio o pendientes de ejercicios anteriores.
- ® Los gastos de atenciones a clientes o proveedores están limitados al 1 por 100 del INCN del propio ejercicio.
- ® Se tiene en cuenta el umbral de 1.000.000€ para determinar si la entidad está exenta en el Impuesto sobre Actividades Económicas³.
- ® Si los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superan el 10 por 100 del INCN, la deducción de I+D podrá quedar excluida del límite general y aplicarse o abonarse con un descuento del 20 por 100.
- ® Las entidades con domicilio fiscal en Canarias cuyo INCN en el período impositivo inmediato anterior sea igual o inferior a 10.000.000€ podrán aplicar la deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad.
- ® Si el INCN del año anterior supera los 20.000.000€ la cuota líquida no podrá ser inferior al 15 por 100 de la base imponible positiva.

³ El Art. 82.1.c) 3º del RDL 2/2004, de 5 de marzo (modificado por la ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude), establece que cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades por concurrir alguna de las circunstancias consideradas en el artículo 42 del Código de Comercio con independencia de la obligación de consolidación contable, el INCN se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

- ® El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales para 2023, establece que las empresas con un INCN inferior a 1.000.000€ aplicarán un tipo del 23 por 100, en lugar del general del 25 por 100 cuando no tengan la consideración de entidad patrimonial.

1.3. Entidades patrimoniales

1.3.1. Actividad económica

Aunque la normativa del Impuesto define lo que ha de entenderse por actividad económica, a diferencia del Impuesto sobre la Renta (IRPF), no precisa los bienes que se consideran afectos a una actividad económica, por lo que habrá que estar a lo regulado en el artículo 29 de la ley del IRPF. En consecuencia, están afectos los siguientes:

- Los inmuebles en los que se desarrolla la actividad.
- Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad, salvo los de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

La interpretación del concepto de actividad económica en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades debe realizarse a la luz del funcionamiento empresarial societario, y puede diferir de la interpretación que se realice en el IRPF, por cuanto el mismo concepto puede tener finalidades diferentes y específicas en cada figura impositiva (DGT V2107-18).

Recuerde:

- ® Para el Centro Directivo, cuando las entidades forman parte de un grupo de coordinación, en el sentido de la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales 13ª del PGC, el cumplimiento de los requisitos del concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta de forma individual cada una de dichas entidades ([DGT V0880-21](#) y [DGT V0647-22](#)).
- ® La mera intención o voluntad de llevar a cabo una actividad, así como las simples actuaciones preparatorias o tendentes a comenzar el desarrollo efectivo de dicha actividad no suponen su inicio material. Por tanto, la entidad no ha realizado una actividad económica y sus activos no se encuentran afectos a la misma (DGT V2265-21).
- ® La venta de viviendas en construcción por una promotora, sin haber iniciado materialmente la actividad, no es una actividad económica, ya que exclusivamente se han realizado tareas administrativas sobre las viviendas en construcción y, por lo tanto, es una entidad patrimonial (DGT V0414-18).
- ® No es actividad económica la inversión, gestión y administración de participaciones en el capital de otras entidades (DGT V0045-17).
- ® En entidades del art. 42 Código de Comercio, el concepto de actividad se determina teniendo en cuenta todas las entidades que formen parte del mismo (DGT V4089-15).

1.3.2. Arrendamiento de inmuebles

Si la sociedad tiene inmuebles en alquiler y pretende que el arrendamiento sea calificado como actividad económica y, por lo tanto, considerar que dichos activos están afectos a la misma, debe tener una persona que gestione los arrendamientos a jornada completa y con contrato laboral. Es indiferente la modalidad del contrato que regule la relación laboral del trabajador con la empresa y el régimen de cotización a la Seguridad Social (DGT V1458-15). Según criterio administrativo y judicial es necesario probar que existe una carga administrativa mínima de trabajo que justifique la necesidad de contratar a la persona (Tribunal Supremo, sentencia de 7 de diciembre de 2016).

Recuerde:

- ® La Audiencia Nacional considera que existe actividad económica de arrendamiento de inmuebles, aunque el trabajador contratado a tiempo completo esté infrutilizado ([Audiencia Nacional, de 23 de febrero de 2022](#)).
- ® No procede la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando las mismas no han sido pagadas, salvo que el obligado al pago de las rentas, una vez hayan sido exigibles las mismas, hubiese ingresado en el Tesoro el importe correspondiente a dichas retenciones ([TEAC de 29 de junio de 2020](#)) y ([Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2021](#)).
- ® La persona que tiene contratada la entidad para gestionar el arrendamiento de inmuebles no cumple el requisito de la jornada completa, puesto que se encarga igualmente de la actividad de gestión de arrendamientos de terceros. Por este motivo, se determina que el arrendamiento de inmuebles no se realiza como actividad económica ([DGT V0438-21](#)).
- ® Cumple el requisito de la persona un miembro de la unidad familiar, como es el cónyuge, si el contrato de trabajo es calificado como laboral ([DGT V0953-17](#)). También lo cumple el administrador único de una sociedad con contrato laboral y a jornada completa, percibiendo su remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su objeto social ([DGT V1458-15](#)).
- ® El requisito de la persona se puede alcanzar subcontratando con un tercero el servicio de gestión de los arrendamientos. En estos casos lo relevante no es el personal que el subcontratado tenga en nómina, sino qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplea en la gestión de la actividad de la entidad que subcontrata ([DGT V0133-16](#))⁴.
- ® No se entiende cumplido el requisito de la persona por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que al menos uno de ellos ha de tener contrato a jornada completa ([DGT V1437-18](#)).
- ® Respecto a las reducciones de las rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio, por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del COVID-19, cabría aplicar los dos siguientes tratamientos contables con efecto fiscal ([BOICAC nº125/2001, consulta nº1](#)):

⁴ Este criterio no es extensible al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

- Distribuir las rentas que se vayan a cobrar entre los meses pendientes para finalizar el contrato de arrendamiento existiendo, por lo tanto, devengo contable en esos meses de carencia o reducción de rentas por la parte proporcional, aunque no se produzca el pago.
- Optar por considerarlo como una renta contingente y, por lo tanto, el arrendador no reconocería ingresos y el arrendatario no reconocería gastos por arrendamiento durante los meses afectados.

1.3.3. Entidad patrimonial

Conviene analizar, a final de año, los balances trimestrales para saber si la sociedad tiene o no la condición de entidad patrimonial. Calcule la media de los activos de dichos balances y, si más de la mitad está formado por bienes no afectos, o por acciones y participaciones, la entidad en principio será patrimonial.⁵

A estos efectos no se computarán ni el dinero ni los derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

Para determinar si una entidad tiene o no la condición de patrimonial en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se tendrá en cuenta la suma agregada de los balances anuales de los períodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la participación, con el límite de los iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2009, salvo prueba en contrario.

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

⁵ Las acciones o participaciones se consideran bienes afectos cuando otorguen al menos el 5 por 100 del capital y se posean como mínimo durante un año con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para ello.

ACTIVOS	AFECTOS		
Bienes inmuebles	Se ejerce la actividad económica (Art. 29 LIRPF)	SI	
	Arrendados con persona y carga de trabajo (DGT V1458-15)	SI	
	Arrendados con persona y sin carga de trabajo (DGT V1458-15)		NO
	Arrendados con dos personas a media jornada cada una (DGT 1438-18)		NO
	Arrendados sin persona (Art. 5 LIS)		NO
	Para uso y disfrute (Art. 29 LIRPF)		NO
Dinero, cuentas, depósitos	De la actividad ordinaria (DGT V2067-16)	SI	
	De la actividad extraordinaria menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SI	
	De la actividad extraordinaria más de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)		NO
	De la actividad extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)		NO
	De dividendos de acciones que no computan (DGT V2262-18)	SI	
	De dividendos de acciones que computan como no afectos (DGT V2262-18)		NO
Derechos de crédito	De ventas ordinarias y prestación de servicios (DGT V1037-16)	SI	
	De ventas extraordinarias menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SI	
	De ventas extraordinarias más de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)		NO
	Act. Extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)		NO
Acciones cotizan	Compradas con actividad ordinaria (DGT V2067-16)	SI	
	Compradas con actividad extraordinaria		NO
Participaciones no cotizan	Compradas por obligaciones legales (Art. 5 LIS)	SI	
	Son pagarés de empresas (Art. 5 LIS)	SI	
	Son existencias (Art. 5 LIS)	SI	
	Se tiene un porcentaje de, al menos, 5% y se gestionan las participaciones (Art. 5 LIS)	SI	
Otros	Activos en construcción (DGT V3707-15)	SI	

Recuerde:

- ® El derecho de compensación de bases imponibles negativas no se ve afectado por el hecho de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial y posteriormente pase a desarrollar actividades económicas ([DGT V0579-19](#)).
- ® A efectos de aplicar la exención plena de la plusvalía generada en la transmisión de participaciones la Administración puede probar que, en alguno de los períodos impositivos de tenencia de la participación, y no solo desde 2009 a 2014, la entidad tuvo la condición de patrimonial. Pero también el contribuyente puede probar que no tuvo en algún período la condición de patrimonial ([DGT V0696-16](#)).
- ® En cuanto al último período impositivo en el que se produce la transmisión de la participación, se atenderá a la media de los balances trimestrales del ejercicio, existentes hasta la fecha de transmisión ([DGT V5088-16](#)).

Si una sociedad tiene la consideración de entidad patrimonial tenga en cuenta que:

- No podrá aplicar ningún incentivo de los regulados para las empresas de reducida dimensión (ERD).
- Si un socio persona jurídica vende acciones de una sociedad patrimonial, no podrá aplicar la exención para evitar la doble imposición por la parte del beneficio de la venta de las participaciones que se corresponda con la plusvalía tácita.
- Si la empresa es patrimonial no podrá aplicar el tipo de gravamen reducido del 15 por 100 que aplican las empresas de nueva creación.
- No se podrán compensar las bases imponibles negativas si se adquiere una sociedad patrimonial en la que se participa en más del 50 por 100 si, al final del

periodo impositivo en que se generó la base negativa, se ostentaba un porcentaje inferior al 25 por 100.

- No podrá aplicar el tipo del 23 por 100, según establece el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023.

1.4. Imputación temporal de gastos e ingresos

La fiscalidad sigue el criterio contable de imputar los ingresos y los gastos según devengo, con independencia de las fechas de cobro y pago.

No obstante, los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un método de imputación temporal distinto, por ejemplo, el de caja⁶.

1.4.1. Ingresos y gastos contabilizados en períodos distintos al de devengo

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, se imputarán en el período impositivo que corresponda.

Tratándose de gastos imputados contablemente en dicha cuenta en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal, o de ingresos contabilizados en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal.

Recuerde:

- ® La imputación de la renta generada por la transmisión de inmuebles se imputará fiscalmente en el momento en que civilmente se pueda entender producida tal transmisión; cuestión que, en una liquidación, en ningún modo, está condicionada a la inscripción en el Registro Mercantil de la extinción de la persona jurídica. La imputación procederá en el ejercicio en el que se otorga la escritura pública, ya que es con dicha escritura cuando se produce la adquisición por los socios y, por ende, la transmisión por la sociedad a los mismos de los bienes (TEAC, de 22 de septiembre de 2021).
- ® Según el Tribunal Supremo cuando una sociedad en un mismo periodo impositivo anticipa tanto los ingresos como los gastos, la Administración no puede mantener los ingresos y negar la deducibilidad de los gastos porque ello supone una lesión del principio de capacidad económica y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria (Tribunal Supremo, de 17 de junio de 2020).
- ® La prescripción debería de analizarse en el momento en que el sujeto pasivo debió autoliquidar el impuesto y no en el momento en que se desarrollan las

⁶ 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.

actuaciones inspectoras (sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de diciembre de 2009).

1.4.2. Cambios de estimación contable, criterios y errores contables

Los cambios de estimación contable se aplican de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación, como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto.

Sin embargo, los cambios de criterios contables se aplican de manera retroactiva considerando el nuevo criterio como si éste se hubiese aplicado siempre. En este caso, se debe realizar un ajuste fiscal por los años anteriores.

Cuando se trata de un error contable, y el gasto se contabilizó en un momento anterior o el ingreso en un momento posterior al devengo, se tiene que regularizar la situación mediante una complementaria. Cuando el gasto se contabiliza en un momento posterior o el ingreso en un momento anterior a devengo, se puede dejar como está, salvo que exista perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Recuerde:

- Ⓜ Cuando una entidad, años más tarde, se da cuenta de que un trabajador ha robado dinero de la sociedad y es improbable su recuperación, no es posible contabilizar un derecho de crédito, sino que es de aplicación la NV 22ª del PGC “cambios de criterios contables, errores y estimaciones contables”. El cargo a reservas es un gasto extraordinario fiscalmente deducible, siempre que no exista perjuicio para la Hacienda Pública ([DGT V2671-20](#)).
- Ⓜ Una sociedad que ha venido contabilizando la compra de mercaderías mediante el sistema especulativo y se ve obligada a cambiar el sistema de contabilización administrativo. Según el Centro Directivo en la medida en que la utilización del procedimiento administrativo se lleve a cabo en cumplimiento de la normativa contable, se podrá considerar que el resultado contable ha sido determinado de acuerdo con las normas del Impuesto a los efectos de calcular la base imponible ([DGT V1110-20](#)).

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

	Declaración complementaria/rectificativa	Ajuste +/- en el ejercicio de la contabilización/devengo
Cambio de criterio contable	NO	SI
Cambio de estimación contable	NO	NO
Errores contables	SI	NO
Errores en los ajustes fiscales	SI	NO
Ingresos y gastos modificados conforme a	NO	SI

Derecho		
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, sin perjuicio para Hacienda Pública	NO	NO
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, con perjuicio para Hacienda Pública	SI	SI
Ingreso contabilizado en un momento posterior a devengo/ Gasto contabilizado en un momento anterior a devengo	SI	SI

1.4.3. Saneamiento de saldos acreedores y activos no contabilizados

El saneamiento de deudas ficticias procedentes de ejercicios ya prescritos se realiza con abono a ingresos o reservas, al igual que el reconocimiento contable de activos propiedad de la entidad que no se hubieran contabilizado en el ejercicio correspondiente. Este importe no se integrará en la base imponible si se prueba la antigüedad, por la contabilidad debidamente legalizada, aunque ésta no refleje la imagen fiel del patrimonio.

A sensu contrario, una contabilidad que no estuviera debidamente legalizada no constituiría prueba válida para demostrar la procedencia de la deuda de período prescrito (Tribunal Supremo, de 5 de octubre de 2012 y TEAC, de 21 de marzo de 2013).

[El Tribunal Supremo, Auto, núm. 6934/2020, de 3 de junio de 2021](#), acuerda admitir el recurso de casación para determinar si en el supuesto de deudas inexistentes registradas contablemente, la imputación temporal de la renta ha de verificarse del ejercicio del registro contable o pese a la prueba contable no controvertida, la renta debe imputarse al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, exigiendo para eludir dicho criterio temporal que sea, en su caso, el contribuyente quien aporte pruebas sobre el origen temporal de la renta a regularizar.

[El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Asunto C-521/19, de 1 de julio de 2021](#) establece que cuando se incurre en un comportamiento fraudulento, en el que un sujeto pasivo no comunica a la Administración la existencia de una operación, ni ha emitido factura, ni ha hecho constar los ingresos obtenidos, la reconstitución efectuada por la Administración tributaria, debe considerarse un precio que incluye el IVA, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude.

Recuerde:

- ® Si en el balance existen deudas no pagadas de períodos prescritos civilmente, una vez transcurrido el plazo de prescripción civil⁷, se deberá de cancelar la

⁷ El art. 1.964 de C. Civil se modificó por Ley 42/2015, reduciendo el periodo de prescripción para las acciones personales, de 15 a 5 años. Las acciones hipotecarias siguen teniendo un período de prescripción de 20 años. Según la Disposición Transitoria 5ª de la ley 42/2015, solo se aplica el nuevo plazo a las acciones que no tengan término especial de prescripción y hayan nacido después de la fecha de entrada en vigor de dicha ley, el 07-10-15. No obstante, las obligaciones nacidas antes del 7 de octubre de 2015

deuda y tributar por el ingreso contable, salvo que la cancelación de la deuda se registre una vez transcurrido el período de prescripción fiscal de 4 años. Desde el punto de vista contable es de interés el posicionamiento del ICAC, a través de las Consultas núm. 6 del BOICAC 79 y núm. 2 del BOICAC 96.

- ® El Tribunal Supremo de 20 de julio de 2021- Sala de lo Civil- establece que, si en la concesión de un préstamo no se indica fecha de vencimiento, el plazo de prescripción comenzará a contar desde la exigibilidad de este. Esta sentencia afecta al momento en el que se inicia la prescripción tributaria.
- ® Cuando existan deudas de períodos no prescritos civilmente que la entidad no tenga que pagar, habrá que cancelarlas siendo el ingreso contable también fiscal.
- ® Cuando se contabilice un activo que estuviera oculto, en un período posterior, el abono a reservas será ingreso fiscal, excepto que se pruebe que la adquisición se efectuó en un ejercicio ya prescrito. Además, el valor de estos elementos, en cuanto se hayan incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales, por ejemplo, para la deducción de gastos de amortización.

1.4.4. Ingresos procedentes de reclamaciones

Si ha contabilizado un ingreso por el reconocimiento de alguna cantidad reclamada judicialmente, desde el punto de vista fiscal deberá imputarlo en el período impositivo en que la sentencia sea firme.

Si el ingreso contable deriva de un recurso interpuesto contra la cuota satisfecha en su día por el Impuesto sobre Sociedades, dicho ingreso no se habrá de integrar en la base imponible, dado que el gasto por este Impuesto no es deducible, situación que no se produce si se trata de otro tributo.

Recuerde:

- ® Si se ha recibido una cuantía dineraria en concepto de costas judiciales, se imputará como ingreso en el ejercicio en que se haya producido el devengo de conformidad con la normativa contable (DGT V0877-18). La base imponible del importe recibido coincidirá con la tasación de costas aprobada por el órgano judicial, que será la base más el IVA correspondiente (DGT V1548-16).
- ® Si la sentencia es favorable, no ha adquirido firmeza y cobramos lo reclamado, si la parte contraria hubiese recurrido en segunda instancia, no se ha de contabilizar ingreso por el cobro de la indemnización en ese ejercicio, sino que el cargo a la cuenta de tesorería debe registrarse con abono a una cuenta de pasivo, por lo que no constituirá ni ingreso contable ni fiscal. Si finalmente el fallo fuera desfavorable, se dará de baja la cuenta de pasivo por el cobro de la indemnización, con abono a tesorería, sin que el importe de dicha indemnización se reconozca en ningún momento ni como ingreso contable ni fiscal (DGT V1695-15). Si la sentencia firme fuera favorable, el cargo de la cuenta de pasivo se hará con abono a una cuenta de ingresos, ahora sí, ingreso contable y fiscal.

prescribirán cuando transcurran 15 años desde su nacimiento o, si sucede antes, a los 5 años desde la entrada en vigor de la modificación, es decir el día 7 de octubre de 2020.

1.4.5. Recuperación del valor de los activos adquiridos a entidades vinculadas

Si en el balance de la empresa figura algún activo que fue adquirido a una entidad vinculada y éste ha recuperado su valor, averigüe si la transmitente dedujo fiscalmente el gasto por el deterioro contable, ya que de ser así deberá realizar un ajuste extracontable positivo por el valor recuperado. Este ajuste no puede ser superior al deterioro o corrección de valor que fue deducible.

La Resolución del TEAC 05079/12, de 2 de marzo de 2016 interpretó que la recuperación de valor debía de realizarla la transmitente y no la adquirente, pero esto ha sido zanjado por el [Tribunal Supremo en sentencia núm. 630/2021, de 6 de mayo de 2021](#), que establece que en caso de transmisión de un activo a una entidad vinculada, después de que la entidad transmitente hubiera deducido una pérdida por deterioro del mismo, si se produce la recuperación de su valor, la reversión de la pérdida habrá de realizarse en la entidad que sea su titular cuando se produzca dicha reversión.

1.4.6. Ingreso de una sociedad en concurso por una quita

Desde el punto de vista contable, tal como se ha pronunciado el ICAC en diversas consultas, como la núm. 6 del BOICAC 102 o la núm. 1 del BOICAC 76, en una situación concursal, donde parte de las deudas contables estén afectas por una quita, se deberá analizar si se ha producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda. En este sentido, se entiende que la modificación es sustancial cuando hay una variación de un 10 por 100 o más en la valoración de la deuda actualizada con respecto a la anterior. Para realizar este cálculo se debe actualizar la deuda antigua como la nueva al tipo de interés efectivo de la primera. Pueden darse dos circunstancias:

- Que se haya producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda: se registrará la baja de la deuda original y se reconocerá el nuevo pasivo por su valor razonable, lo que implica que el gasto por intereses de la nueva deuda se contabilice a partir de ese momento aplicando el tipo de interés de mercado en esa fecha. La diferencia existente se considerará ingreso financiero.
- Que no se haya producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda: no se dará de baja el pasivo financiero original, registrando, en su caso, el importe de las comisiones pagadas como un ajuste en su valor contable. Se calculará un nuevo tipo de interés efectivo, que será el que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

Sí la entidad ha entrado en concurso y se ha aprobado una quita, existirá un ingreso contable por la diferencia entre los importes de la deuda antigua y de la nueva actualizada. Desde el punto de vista fiscal se podrá imputar el ingreso, en lugar de hacerlo cuando sea efectivo el convenio, a medida que se contabilicen los gastos financieros correspondientes a la nueva deuda.

Si el importe de los gastos financieros es inferior a la cuantía del ingreso contable, se imputará este último según el porcentaje que resulte de prorratear los gastos financieros⁸.

Recuerde:

- ® En la medida en que el gasto por las sanciones impuestas no fue fiscalmente deducible, el ingreso que se origine como consecuencia de la quita de la deuda frente la Hacienda Pública que se corresponda con esas sanciones no se integrará en la base imponible del Impuesto. En el caso de que los tribunales anularan la sanción, el ingreso derivado de dicha anulación tampoco sería objeto de integración en la base imponible, en la medida en la que supone la reversión de un gasto que no fue fiscalmente deducible ([DGT V1940-19](#)).
- ® Respecto de la parte de la deuda que no es objeto de capitalización será renegociada y sustituida por un nuevo instrumento de deuda con condiciones distintas. El Centro Directivo determina que el ingreso derivado de esta refinanciación de deuda debe equipararse al ingreso derivado de una quita, resultándole de aplicación las reglas fiscales derivadas de las quitas ([DGT V0133-17](#)).
- ® La aplicación de la no imputación fiscal del ingreso contable no es opcional ([DGT V2932-15](#)).

1.4.7. 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. Esto no ocurre cuando una entidad adquiere unos pagarés que, en aplicación de las normas contables, determinan un beneficio cuyo origen no se encuentra en una contraprestación exigible ([DGT V1402-16](#)).

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

Recuerde:

- ® Una entidad tiene la intención de transmitir una unidad de negocio a otra entidad. El precio se calcularía en función del margen de beneficio bruto obtenido por la entidad compradora en las 7 siguientes anualidades desde la transmisión. Los importes a percibir en esos plazos dependerán de unos hechos contingentes futuros e inciertos lo que hace que no sea una renta obtenida en el momento de la transmisión y, por tanto, no pueda entenderse que sea un precio aplazado ([DGT V2190-21](#)).

⁸ Además, no se aplica la limitación regulada a la compensación de las bases imponibles negativas a las rentas correspondientes a quitas y esperas, consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

- ® Si se cumplen todos los requisitos para aplicar la exención sobre dividendos y por las rentas derivadas de la transmisión de valores, también podría aplicarse la regla especial de imputación de operaciones a plazo a medida que se vayan entendiendo obtenidas las rentas (DGT V0274-20).
- ® La regla especial de operaciones a plazo debe ejercitarse en el periodo voluntario de presentación de la declaración. No se puede modificar la opción de imputación de renta vía autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo. Esta opción sólo puede ejercitarse cuando se declara fiscalmente dentro del periodo reglamentario de declaración (TEAC, Resolución 2183/16, de 14 de mayo de 2019).
- ® Si llega la fecha de exigibilidad del cobro, y este no se produce, deberá integrar la renta correspondiente, pero podrá deducir el gasto contable por deterioro del crédito si han transcurrido más de 6 meses desde el vencimiento hasta el final del período impositivo, siempre que se cumplan las condiciones para que el deterioro contable sea deducible.
- ® Para tener derecho a la aplicación de la regla especial de operaciones a plazo es necesario que en el contrato se especifique el momento temporal en que se percibirá el precio.
- ® La imputación según de cada uno de los plazos de estas operaciones se ha de realizar cuando se produzca la exigibilidad del mismo, no cuando se realice efectivamente el cobro, sin incluir el IVA de los plazos (TEAC, Resolución núm. 06065/2016, de 4 de abril de 2017).
- ® Verifique que no se ha producido el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, de ser así deberá imputar la renta pendiente.
- ® Se puede considerar que un contribuyente no se acogió a la regla especial de operaciones a plazo porque no efectuó ningún ajuste extracontable en la autoliquidación del Impuesto (Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 26 de junio de 2018).

1.5. Chequeo de ingresos que no tributan

1.5.1 Transmisión de inmuebles urbanos

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

Recuerde:

- ® No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- ® Aunque no se prevé expresamente la posibilidad de aplicar este incentivo fiscal a la transmisión de inmuebles adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero, si a efectos contables, y por las circunstancias concretas del contrato, la operación se califica como arrendamiento financiero, el arrendatario

contabilizará el bien como un activo adquirido y se puede entender que se ha hecho a título oneroso, por lo que se interpreta que se cumplen los requisitos exigidos para aplicar la exención del 50 por 100 de la renta (DGT V2129-12).

1.5.2. Capitalización de deudas

Si ha realizado una operación de aumento de capital por compensación de deudas por el valor razonable- inferior al nominal-, el ingreso contable es también fiscal. El prestamista no tendrá resultado contable ni fiscal. Si, por el contrario, se aumenta el capital por el nominal, aunque el valor razonable de la deuda sea inferior, el ingreso contable no es fiscal y se tendrá que realizar un ajuste negativo al resultado contable. Si el deterioro no fue deducible el prestamista no tributará por el exceso del deterioro registrado en contabilidad.

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

1.5.3. 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 el 95 por 100 de la renta no tenga que integrarla en la base imponible si se cumplen los requisitos que citamos a continuación.⁹

- La participación directa o indirecta debe ser igual o mayor al 5 por 100 en el capital de la participada, en el momento de la exigibilidad del dividendo. Además, es necesario haber mantenido las participaciones durante, al menos, un año antes de la percepción del dividendo (pudiendo cumplirse también este plazo posteriormente, en el caso de dividendos). En el caso de venta el plazo del año se computa desde la adquisición de la participación hasta el día de la transmisión.
- Si las participaciones se tienen en una entidad radicada en el extranjero, además de los requisitos anteriores, es necesario que la filial haya tributado por un impuesto análogo al del Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal mínimo del 10 por 100¹⁰, si bien se entenderá cumplido este requisito cuando resida en un país con el que España haya suscrito un convenio. En el caso de transmisión, de no cumplirse estos requisitos en todos los ejercicios de tenencia, solo se aplicará la exención por la parte de las reservas generadas en los períodos impositivos en que se cumplieron, estando también exenta la parte de beneficio que se corresponda con la plusvalía tácita, la cual se entenderá generada de forma lineal.
- Si la entidad participada tiene a su vez filiales, en principio es necesario tener, al menos, un 5 por 100 de participación directa o indirecta en dichas filiales siempre que más del 70 por 100 de los ingresos de la participada procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones.

⁹ Esto es así porque el legislador trata de evitar que se produzca una doble imposición económica.

¹⁰ No se entenderá cumplido este requisito si la entidad participada reside en un país o territorio de jurisdicción no cooperativa, excepto que resida en un Estado de la Unión Europea y se acredite motivo económico válido y realización de actividades económicas.

- No hay que tener en cuenta el porcentaje de participación en las filiales cuando la participada sea la dominante de un grupo mercantil que consolide cuentas y los ingresos financieros del grupo sean inferiores al 70 por 100. Tampoco cuando la entidad participada no es la dominante de un grupo, pero, tanto ella como todas las filiales, pertenecen a un grupo mercantil que consolide cuentas.
- No obstante, si la entidad participada no pudo aplicar la exención para eliminar la doble imposición, podrá la entidad receptora del dividendo aplicarla si prueba que su filial no la aplicó, por ejemplo, por no tener, al menos, un 5 por 100 de participación.

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

- Los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad, cuyo INCN en el período impositivo inmediato anterior, sea inferior a 40.000.000€ y que, además, no sea patrimonial, no forme parte de un grupo mercantil antes de 2021 y no tenga una participación en otra entidad antes de ese año igual o superior al 5 por 100.
- Los dividendos o participaciones en beneficios procedan de una entidad constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021 en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios.
- Los dividendos o participaciones en beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad que los distribuya.

Recuerde:

- ® No existe la obligación de retener respecto de los dividendos o participaciones en beneficios que tengan derecho a la exención del 95 por 100 ([DGT V1154-21](#)).
- ® Las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021, que tuvieran un valor de adquisición superior a 20.000.000€ sin alcanzar el porcentaje del 5 por 100 en el capital de la entidad, podrán aplicar la exención siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos, durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.
- ® En cuanto al plazo mínimo de un año se tendrá en cuenta el periodo de tiempo durante el que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que forme grupo mercantil, según artículo 42 Código de comercio. Requisito que no se cumple cuando el vendedor de la participación es una persona física ([DGT V2519-20](#)).
- ® Cuando se perciba un dividendo y no exista ingreso contable, tampoco se produce ingreso desde el punto de vista fiscal. En este caso coincide contabilidad y fiscalidad y no hay que hacer ningún ajuste (BOICAC núm. 123/2020 consulta núm. 1).
- ® Si la adquisición de las participaciones de entidades residentes se produjo en períodos impositivos iniciados antes de 2015, los dividendos percibidos, en principio, tendrán derecho a la exención. Pero hay que tener en cuenta que la distribución de los beneficios acumulados, o de las plusvalías tácitas generadas antes de la adquisición de la participación, no se considera renta y

minora el valor de adquisición de la participación. En este caso, además de no integrar la renta, se podrá aplicar la deducción por doble imposición cuando se pruebe que un tenedor anterior de la participación tributó en una transmisión previa ([DGT V0448-16](#)).

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

Desde el punto de vista contable, resulta de interés la Consulta núm. 1 del BOICAC 123. La consulta plantea la interpretación que debe seguirse para contabilizar en el socio el reparto de dividendos en diferentes escenarios y, en particular, sobre el alcance concreto de los *apartados 2 y 3 del artículo 31 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC*.

1.5.4. Scrip dividend

Cuando la empresa tiene previsto remunerar a sus accionistas a través de la fórmula del scrip dividend los socios pueden optar por recibir un pago en efectivo, entrega de acciones liberadas en el marco de una ampliación de capital liberada o la entrega de derechos de suscripción preferente que podrán ser canjeados en el mercado. El tratamiento fiscal de estas operaciones para los socios es el que sigue: ([DGT V1357-20](#)).

- Si el socio decide ejecutar sus derechos de asignación percibiendo acciones liberadas el ingreso tiene la naturaleza de dividendo. La diferencia entre el valor razonable de las acciones recibidas de la sociedad, y el valor en libros del derecho de cobro entregado se presentará como un resultado financiero, cuya naturaleza puede asimilarse a una renta por variación del valor razonable de las acciones.
- El socio que enajena los derechos de asignación en el mercado tiene la naturaleza de dividendo. La diferencia que se pueda producir entre el importe recibido en el mercado por la enajenación de los derechos y su valor en libros tendrá la naturaleza equivalente a la del beneficio o pérdida derivado de la baja de las acciones.
- El socio que vende los derechos de asignación a la sociedad emisora tiene la naturaleza de dividendo.

En la medida en que se cumplan los requisitos para aplicar la exención para evitar la doble imposición sobre los dividendos los socios podrán aplicarla respecto de los ingresos registrados como consecuencia del scrip dividend.

1.5.5. Condonación de préstamos entre entidades del grupo

Si es la matriz de un grupo mercantil y una de sus filiales, de la que se posee el 100 por 100 del capital, le condona el préstamo que le concedió en su día, desde el punto de vista contable habrá registrado un ingreso financiero por el importe de la condonación. La filial habrá contabilizado un cargo a la cuenta de reservas. Parte de este ingreso no tributa en la matriz si tiene derecho a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional. El cargo a reservas de la filial no constituirá un gasto deducible para ella.

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

Recuerde:

- ® La condonación de préstamos entre entidades dependientes no genera ningún gasto fiscal al estar distribuyendo reservas a su entidad dominante, generándose en esta última un ingreso correspondiente a las reservas distribuidas, que se integrarían en su base imponible, sin perjuicio de que, en su caso, pueda aplicarse la exención para evitar la doble Imposición ([DGT V1067-21](#)).
- ® No se puede entender que se ha condonado un préstamo mientras no ha transcurrido el plazo de prescripción civil para cobrarlo si no se ha producido la condonación expresa. Será cuando transcurra dicho plazo cuando se pueda entender que existe la condonación, pero no antes (Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Recurso núm. 798/2016, de 15 de noviembre de 2018).

1.5.6. Subvenciones, donaciones y legados (cuenta 118 PGC)

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

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

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

Cuando los socios quieran recuperar las aportaciones de la cuenta (118), se requerirá aprobación por Junta. El socio persona jurídica disminuirá su precio de adquisición por el importe recibido y solo el exceso tributa ([DGT V1978-16](#)). No obstante, desde el punto de vista contable hay que estar a lo dispuesto en el artículo 31 de la [Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC](#)). En estos casos puede existir un ingreso contable cuando se devuelven las aportaciones a los socios, o la prima de emisión, siempre que desde que se adquirió la participación la entidad haya generado beneficios. Dicho ingreso contable deberá de eliminarse de la base imponible del Impuesto, salvo por la parte que exceda del valor de adquisición de la participación. No obstante, si se tiene más del 5 por 100 del capital podría aplicarse la exención para evitar la doble imposición.

Recuerde:

- ® Una entidad, el 30 de diciembre de 2021, percibe una subvención, si bien la resolución de concesión no ha sido notificada y publicada hasta enero de 2022. El Centro Directivo determina que cuando la subvención financie gastos específicos ya devengados o la totalidad del valor original de un activo, de forma que se hubieran imputado gastos asociados a la subvención, en un ejercicio anterior al periodo en que la subvención sea reconocible como ingreso de patrimonio neto, el importe de la subvención correspondiente a los citados gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se cumplan las condiciones para su registro. ([DGT V1878-22](#)).
- ® Al no haber constancia de que el vendedor recibiese el precio de la transmisión del inmueble la operación se califica de donación y, por lo tanto, procede el registro de un ingreso a distribuir en varios ejercicios llevando a ingresos la parte proporcional ([Audiencia Nacional, sentencia nº 115/2017, de 8 de febrero de 2021](#)).
- ® Los importes que se concedan para financiar gastos específicos se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
- ® Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan ([DGT V4233-16](#)).

1.5.7. Devolución de la prima de emisión o de las aportaciones de socios

Si contablemente ha registrado un ingreso financiero porque la empresa le ha devuelto la prima de emisión o la aportación que realizó en su día, y no es socio de una SICAV, tenga en cuenta que no deberá de tributar por dicho ingreso porque la normativa del Impuesto establece que en los casos de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, la cuantía recibida reduce el precio de adquisición de la participación.

Recuerde:

- ® Si la cuantía recibida supera el precio de adquisición el exceso tributa y, si la participación es, al menos, del 5 por 100, podrá aplicar la exención para evitar la doble imposición, si se cumplen los requisitos para ello.

1.6. Valor de determinadas operaciones

Chequee 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.

1.6.1. Operaciones especiales a tener en cuenta

La norma fiscal 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 lucrativo¹¹.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación¹².
- 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 beneficios¹³.
- Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial¹⁴.
- Los adquiridos por permuta¹⁵.
- Los adquiridos por canje o conversión.
- Cambios de residencia.

Recuerde:

- Ⓜ No es una permuta la transmisión de inmuebles a cambio de 1€ con asunción por la entidad compradora de parte de la plantilla y, por lo tanto, es válido el precio de transmisión calculado a partir de la eventual indemnización que supondría el despido de los trabajadores que la entidad adquirente asume y subroga (Audiencia Nacional, de 1 de julio de 2020).
- Ⓜ El valor real de los bienes adquiridos, comprobado por técnico competente de la Administración Autonómica a efectos de la liquidación practicada a la sociedad por el concepto tributario TPO, vincularía a la Inspección en la determinación del valor de mercado correspondiente a dicha adquisición a efectos de determinar en el Impuesto sobre Sociedades el incremento de base imponible derivado de la transmisión lucrativa por la diferencia entre el valor escriturado y declarado (TEAC, Resolución 3337/2018, de 14 de mayo de 2019).
- Ⓜ No existe obligación de documentar las operaciones anteriores cuando se realizan entre partes vinculadas, que también se han de valorar a mercado,

¹¹ 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.

¹² 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.

¹³ Los socios personas jurídicas, en su caso, podrán aplicar la exención para evitar la doble imposición.

¹⁴ Se puede diferir la plusvalía si la operación se acoge al régimen especial de reestructuración empresarial.

¹⁵ 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.

porque prevalece la regla especial del artículo 17 sobre la regla general de las operaciones vinculadas del artículo 18, que es la que obliga a documentar las operaciones (DGT V0607-11).

1.6.2. Cambios de residencia

Como sabemos se integra en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste.

Cuando el contribuyente transfiera dichos elementos a un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE), en este último caso con acuerdo de asistencia mutua en materia de cobros de créditos tributarios, podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria por 1/5 partes iguales.

Este fraccionamiento devengará intereses de demora, pero no se exigirán garantías para su concesión, excepto que los órganos de recaudación aprecien –en los 6 meses siguientes al final del período voluntario de autoliquidación- indicios de que podría no cobrarse la deuda. En ese caso, si no se prestan las garantías adecuadas, o no se ingresa la totalidad de la deuda, se iniciará el período ejecutivo.

Recuerde

- ® El fraccionamiento pierde su vigencia cuando los elementos afectados sean objeto de transmisión a terceros, cuando se trasladen con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE, cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a un Estado fuera de la UE o del EEE, si se encuentra en liquidación, concurso o procedimiento equivalente o si no efectúa el ingreso del fraccionamiento en plazo.
- ® En el caso de cambio de residencia, transferencia a España de elementos patrimoniales o actividades que, hayan sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea, el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado.
- ® Cuando se trate de una transmisión parcial a terceros o traslado parcial a un tercer estado de los elementos patrimoniales, el fraccionamiento perderá su vigencia únicamente respecto de la parte proporcional de la deuda tributaria correspondiente a la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor fiscal de dichos elementos, cuando el contribuyente pruebe que dicha transmisión o traslado afecta solo a alguno o algunos de los elementos patrimoniales.

1.6.3. Operaciones vinculadas

Se han de valorar obligatoriamente a valor de mercado determinadas operaciones que conllevan también la obligación de ser documentadas, si bien los requerimientos en este sentido son diferentes dependiendo de la facturación de la entidad o el grupo, de la naturaleza de las operaciones y del importe de estas.

No se puede perder de vista que, cuando el valor convenido entre las partes difiera del valor de mercado, aparte del ajuste primario procede realizar el llamado ajuste secundario, que ha de tratar la diferencia entre ambos valores según la naturaleza de las rentas que se pongan de manifiesto. Se puede evitar la regularización del ajuste secundario si, antes de que la Administración tributaria emita una liquidación, las partes se restituyen los importes que dan lugar al ajuste secundario.

Si la entidad ha realizado alguna operación con las personas que enumeramos a continuación, puede que tenga que valorarla a valor de mercado y, en su caso, documentar las mismas.

1.6.3.1. Perímetro de vinculación

- Una entidad y sus socios o partícipes cuando la participación sea, al menos, de un 25 por 100.
- Una entidad y sus consejeros o administradores de hecho o de derecho, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
- Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o los fondos propios.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

1.6.3.2. Norma de seguridad para determinadas operaciones vinculadas entre socios profesionales y sus sociedades profesionales

Es una norma de cumplimiento voluntario, pero si se concitan los requisitos de la misma, la Administración tributaria no podrá discutir la cuantía de la contraprestación pactada por los servicios profesionales que los socios profesionales prestan a su sociedad.

Recuerde:

- ® Se considera que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de la prestación de servicios, siempre que se cumplan los requisitos

previstos en el artículo 18.6 de la LIS. En caso contrario el socio deberá valorar los servicios prestados por el valor de mercado ([DGT V1868-22](#)).

- Ⓜ Las retribuciones de todos los socios que prestan servicios profesionales tienen que sumar, como mínimo, el 75 por 100 de la diferencia entre los ingresos y gastos antes de deducir dichas retribuciones.
- Ⓜ Se exige que más del 75 por 100 de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y que esta cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.
- Ⓜ Es necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables en los estatutos o por un pacto interno de socios ([DGT V3963-16](#)).
- Ⓜ Para que a un socio no se le pueda revisar el valor pactado, su remuneración debe ser, al menos, 1,5 veces la media del salario de los trabajadores que desempeñen funciones análogas a las de los socios profesionales. En ausencia de estos trabajadores, la cuantía de las retribuciones no puede ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)¹⁶.

1.6.3.3. Ajuste secundario

Cuando la valoración dada por las partes difiere del valor de mercado, habrá que ver a qué obedece dicha diferencia, y tratarlo fiscalmente como tal, lo cual constituye el ajuste secundario. Se puede evitar la regularización del ajuste secundario si, antes de que la Administración tributaria emita una liquidación, las partes se restituyen los importes que dan lugar al mismo.

Consecuencias del ajuste secundario

Desplazamiento patrimonial a favor del socio		
	Socio	Sociedad
Parte que corresponde al % de participación	Participación en beneficios (exención DDI)	Retribución fondos propios
Parte que no corresponde al % de participación	Utilidad por condición de socio (no exención DDI)	

Desplazamiento patrimonial a favor de la sociedad		
	Socio	Sociedad
Parte que corresponde al % de participación	Valor de adquisición de la participación	Aportación fondos propios
Parte que no corresponde al % de participación	Liberalidad (Gasto no deducible)	Renta

¹⁶ Para 2022 el IPREM anual (12 pagas): 6.948,24€/año. IPREM anual (14 pagas): 8.106,28€/año.

Recuerde:

- ® El registro contable de las operaciones debe realizarse, entre empresas vinculadas o no, atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, una vez considerados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, con independencia de la denominación otorgada por las partes (DGT [V0382-11](#)).
- ® El ajuste de las operaciones vinculadas le corresponde a la Administración tributaria, salvo que el contribuyente detecte que ha existido un error contable una vez se hayan aprobado las cuentas del ejercicio, lo cual supone rectificar, con cargo o abono a reservas, la operación por diferencia entre el valor de mercado y el convenido.
- ® La documentación de la determinación del valor de mercado en operaciones vinculadas deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración.
- ® Las personas o entidades vinculadas podrán solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas con carácter previo a la realización de estas. El acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al vigente en la fecha de aprobación del acuerdo. También puede tener efectos respecto a períodos anteriores no prescritos.

1.6.3.4. Revalorizaciones contables

El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. el importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

- ® Se pretende llevar a cabo una revalorización voluntaria del inmueble donde realiza su actividad, sin que la misma se realice en virtud de una norma legal o reglamentaria. Esto implica que no se genera renta a efectos de determinar la base imponible del período impositivo en el que se realiza la revalorización y, por otra parte, los ingresos y gastos derivados del inmueble se determinarán a efectos fiscales sobre el mismo valor que tenían con anterioridad a la realización de la revalorización, lo cual supone que el contribuyente tendrá que efectuar los correspondientes ajustes al resultado contable al objeto de determinar la base imponible de cada ejercicio en el que se computen los ingresos o gastos contables procedentes de las existencias revalorizadas (DGT [V1504-22](#)).

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

1.7.1. Retribución de fondos propios

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

- Los correspondientes a dividendos en especie, como es el gasto de compras de regalos que se entregan a los socios el día de la Junta de accionistas o la prima de asistencia a dicha Junta, o los gastos ocasionados por la utilización por parte del socio, que no presta servicios retribuidos a la sociedad, de un inmueble o de un vehículo.
- Los gastos financieros derivados de la remuneración a los titulares de acciones sin voto o de acciones rescatables.
- La remuneración de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Su remuneración se considera como un dividendo, aunque se contabilicen como gastos financieros, con derecho, si procede, a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional en la entidad que los percibe.¹⁷

Recuerde:

- ® Si la entidad recibe un préstamo participativo de una persona física, los intereses del mismo serán gastos fiscalmente deducibles porque no provienen de un préstamo otorgado por una entidad del grupo, pero sí podrá limitarse su deducibilidad ([DGT V2007-15](#)).

1.7.2. Gastos por donativos y liberalidades

No se permite la deducibilidad de estos gastos, pero existen algunos expresamente excluidos de este concepto de liberalidad. Así ocurre con los gastos por atenciones a clientes y proveedores, aunque se limita el importe del gasto deducible en este concepto al 1 por 100 del INCN del propio ejercicio en que se contabilizan.

Recuerde:

- ® Los intereses del préstamo son deducibles porque cumplen con los requisitos de la deducibilidad de los gastos: están acreditados documentalmente, registrados en la contabilidad, imputación con arreglo a devengo y están relacionados con los ingresos al ser de carácter oneroso y no gratuito ya que son gastos realizados en el ejercicio de una actividad empresarial. La decisión de repartir un dividendo endeudándose o disponiendo de fondos propios es una decisión soberana que corresponde a los órganos gestores de la sociedad ([Tribunal Supremo, sentencia núm. 4762/2020, de 26 de julio de 2022](#)).
- ® Para determinar si un gasto es considerado como donativo o liberalidad hay que comprobar varias circunstancias: si se trata de un gasto que tiene un reflejo directo y fiel en la contabilidad empresarial; si tiene relación directa con el beneficio empresarial presente o futuro; y si existe un "animus donandi", o que su aplicación subjetiva no recaiga sobre los accionistas o partícipes de la

¹⁷ No aplicable a préstamos participativos otorgados antes de 20-06-14. Además, no se ven afectados por el límite de los gastos financieros (30 por 100 del beneficio operativo). Es decir, estos préstamos participativos no deben ser considerados como deuda a los efectos de dicho límite (DGT V3503-15).

sociedad, puesto que esto determinaría que sean siempre considerados como gastos no deducibles (Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2021).

- ® Es importante no confundir los gastos de atención a clientes o proveedores con los de promoción de ventas pues estos no quedan limitados, como son por ejemplo los gastos derivados de la entrega de obsequios (relojes, teléfonos móviles...) de escaso valor, con la intención de promocionar las ventas. Constituyen gastos de promoción, por lo que no se encuentran incluidos en la categoría de gastos por atenciones a clientes y proveedores y, consecuentemente, no están sometidos a ningún límite. DGT V0242-17.
- ® En relación con la justificación documental de los gastos de comidas de trabajo con clientes y proveedores, se trata de una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio admitido en Derecho. Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar dicha integración, los cuales serán valorados por la Administración tributaria competente en materia de comprobación (DGT V2119-20).

1.7.3. Gastos por retribuciones pagadas a un miembro del Consejo de Administración cuando, a su vez, es también director general o consejero delegado

Si en los estatutos de la sociedad consta que el cargo de administrador es remunerado, la entidad podrá deducir el gasto contable por la retribución. En el caso de los administradores con funciones ejecutivas, aunque el gasto de la remuneración en principio está excluido del concepto de liberalidad y es deducible, es recomendable que los Estatutos precisen el modo de retribución y, anualmente y de forma complementaria, la Junta General debe aprobar el importe conjunto de la remuneración de los Administradores con funciones deliberativas y ejecutivas.

- ® Según el artículo 15.e) de la ley del impuesto, no se considera liberalidad la retribución que cobra un administrador por el desempeño de funciones de alta dirección, como por ejemplo por el cargo de gerente, por lo que podríamos interpretar que no es necesario que en los Estatutos de la empresa figure la retribución por dichas funciones ejecutivas para que el gasto sea deducible. No obstante, el Tribunal Supremo interpreta que, según la normativa mercantil, en los Estatutos de la empresa debe constar no solo la retribución que perciben los consejeros que tienen funciones deliberativas sino también la que perciben quienes, además, tienen funciones ejecutivas, debiendo aprobar la Junta General asimismo el monto anual de las retribuciones de todos los consejeros, de los que tienen funciones deliberativas y las de los que tienen funciones ejecutivas (STS, de 26 de febrero de 2018).
- ® Se aclara que, como los socios minoritarios no impugnaron los acuerdos tomados respecto a los años 2012 y 2013, que aprobaron ciertas retribuciones para socios mayoritarios, los gastos correspondientes a dichas retribuciones son deducibles pues la posible ilegalidad del acuerdo sobre la retribución quedó convalidado o subsanado por la inactividad de los legitimados para la impugnación. Audiencia Nacional, sentencia núm. 703/2018, de 16 de febrero de 2022.
- ® El Tribunal admite recurso de casación y tendrá que determinar si las retribuciones que en los estatutos de la sociedad, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de

las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario, al tratarse de una sociedad integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento de este requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad. ([Tribunal Supremo, Auto núm. 6442/2021, de 29 de junio de 2022](#)).

- ® Es razonable la tesis según la cual los servicios facturados no retribuyeron única y exclusivamente una actividad personalísima del administrador único, sino un asesoramiento integral que aquella prestó al grupo y que requirió del trabajo y colaboración de distintas personas y entidades para la elaboración de propuestas, notas, informes, contratos, escrituras, etc. ([Audiencia Nacional, recurso núm. 41/2019 de 23 de febrero de 2022](#)).
- ® Los gastos relativos a las retribuciones a los socios en su condición de trabajadores serán gastos fiscalmente deducibles siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, respectivamente, así como los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, previamente señalado ([DGT V0625-21](#)).

1.7.4. Gastos de propaganda y publicidad de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público

Se podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 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 Tribunal Supremo, [sentencia núm. 1058/2021, de 20 de julio de 2021](#), determina que la deducción de los gastos de publicidad para la difusión de acontecimientos de interés público se aplica sobre el coste total de los envases en los que se incorporan el logotipo de estos acontecimientos¹⁸.

Los gastos relativos al patrocinio de un equipo deportivo automovilístico constituyen un gasto de publicidad, siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, y justificación documental (DGT V1655-16).

1.7.5. Gastos de sanciones y recargos

No son deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Si una sociedad contabiliza una sanción y en el mismo ejercicio también contabiliza un ingreso correspondiente a la restitución que de dicha sanción efectuó una compañía aseguradora, aunque el gasto no es deducible, el ingreso efectuado por la aseguradora no está exento (DGT V0424-19).

¹⁸ Se modifica el criterio anterior del Alto Tribunal de que la base de deducción era el coste de inserción del logotipo en el envase.

1.7.6. Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

Son gastos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada. Esto es, la realización del propio gasto, el gasto ilícito y que, como tal, conlleva una pena, es el gasto que no resulta fiscalmente deducible. Dicha ilicitud, sin embargo, no puede atribuirse a la existencia de meros defectos formales, cuya subsanación resulte posible sin consecuencias gravosas ([DGT V1439-18](#)).

Recuerde:

- ® Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico” necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares ([Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021](#)).
- ® El TEAC, en Resolución de 4 de diciembre de 2017, respecto a la deducibilidad de los intereses de demora generados con la ley anterior, aplicable antes de 2015, los consideró no deducibles porque nacen a raíz del incumplimiento de la norma tributaria.

1.7.7. Gastos por extinción de la relación laboral o mercantil

No son deducibles los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial (alta dirección), o de la relación mercantil de los administradores y miembros del Consejo de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos cuando excedan del mayor de 1.000.000€ o del importe regulado en el Estatuto de los Trabajadores o en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

Recuerde:

- ® No se puede equiparar la cuantía regulada en el Estatuto de los Trabajadores a la establecida en virtud de un convenio, pacto o contrato.
- ® Si se trata de un despido colectivo realizado conforme al Estatuto de los Trabajadores o de un despido objetivo por causas económicas, técnicas, organizativas y de producción, siempre que en ambos casos se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o fuerza mayor, se ha de estar al importe establecido con carácter obligatorio en el citado Estatuto para el despido improcedente.
- ® Si, adicionalmente a la indemnización por despido, el trabajador percibe la retribución del plan de incentivos derivado de la acumulación anual de la retribución, ésta no se encuadra en la indemnización por despido, por cuanto la misma no deriva de la extinción de la relación laboral sino que es el importe acumulado durante la relación laboral como un plan de incentivos y, por lo tanto, no se incluye en el límite ([DGT V0117-17](#)).

1.7.8. Gastos financieros

No son deducibles los gastos derivados de deudas con entidades del grupo destinados a adquirir, a otras empresas del grupo, participaciones en fondos propios o a financiar aportaciones de capital a entidades del grupo.

En el resto de los casos, la cuantía deducible de los gastos financieros se limita al 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio¹⁹, con un mínimo de 1.000.000€, pudiendo trasladar la deducción del exceso a los ejercicios siguientes, sin límite temporal, pero sometidos cada año, junto con los gastos del propio ejercicio, a los indicados límites cuantitativos.

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

A los efectos de determinar el beneficio operativo, solo se adicionarán los ingresos financieros de participaciones que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por 100.

1.7.9. Asimetrías híbridas

Detallamos los gastos que no se consideran deducibles:

- Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente del contribuyente en dicho país o territorio, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron, en la medida en que se compense con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente de estas en dicho país o territorio y en el de su partícipe o inversor, no generen un ingreso.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con o por personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de la diferente calificación fiscal de estas, sean, asimismo, gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades vinculadas, en la parte que no se

¹⁹ El beneficio operativo se calcula a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, en el que no se tienen en cuenta amortizaciones, imputaciones de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, deterioros y resultados de enajenaciones de inmovilizado, conceptos que figuran recogidos en el modelo de cuentas de pérdidas y ganancias.

compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos de la persona o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.

- Los correspondientes a operaciones realizadas por el contribuyente cuando tengan, asimismo, la consideración de fiscalmente deducibles en el país o territorio de una persona o entidad vinculada como consecuencia de una diferente calificación fiscal del contribuyente, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una entidad vinculada, o con una entidad vinculada que tenga establecimientos permanentes, cuando como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimientos permanentes, no generen un ingreso.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una persona o entidad vinculada que, como consecuencia de que dicho establecimiento no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación, no generen un ingreso.
- Los estimados en operaciones internas realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente, en aquellos supuestos en que así estén reconocidos en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación, cuando, debido a la legislación del país o territorio del establecimiento permanente, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los 3 años siguientes, en la medida en que se integren en la base imponible del contribuyente con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con o por un establecimiento permanente del contribuyente que sean, asimismo, fiscalmente deducibles en dicho establecimiento permanente o en una entidad vinculada con él, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta doble inclusión.
- Los correspondientes a una transacción o serie de transacciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio, cuando financien, directa o indirectamente, gastos deducibles realizados en el marco de operaciones que generen los efectos derivados de las asimetrías híbridas a que se refieren los apartados anteriores de este artículo, excepto cuando uno de los países o territorios afectados haya realizado un ajuste para evitar la deducción del

gasto o someter el ingreso a tributación, en los términos expuestos en dichos apartados.

- Los gastos o pérdidas que resulten fiscalmente deducibles en otro país o territorio en el que el contribuyente sea, asimismo, residente fiscal, en la parte que se compense con ingresos que no generen renta de doble inclusión.

Recuerde:

- ® Con efectos a partir del 1 de enero de 2022.
 - Las entidades en régimen de atribución de rentas en la que una o varias entidades vinculadas participen directa o indirectamente en cualquier día del año en el capital, en los fondos propios, en los resultados o en los derechos de voto en un porcentaje igual o superior al 50 por 100 y sean residentes en países o territorios que califiquen a la entidad en régimen de atribución como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta, tributarán, en calidad de contribuyente, por las siguientes rentas positivas que corresponda atribuir a todos los partícipes residentes en países o territorios que consideren a la entidad en atribución de rentas como contribuyente por imposición personal sobre la renta:
 - Rentas obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
 - Rentas de fuente extranjera que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas.
 - El período impositivo coincidirá con el año natural en el que se obtengan tales rentas.
 - El resto de las rentas obtenidas por la entidad en atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes y tributarán de acuerdo con lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta.
- ® Con efectos a partir del 1 de enero de 2022, las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, salvo que se den las circunstancias que enumeramos en este punto sobre asimetrías híbridas.

1.8. Pérdidas por deterioros de existencias y de créditos

1.8.1. Pérdidas por deterioro de existencias

En principio, el gasto contable por deterioro de existencias (reversible) se admite fiscalmente.

También es deducible la pérdida irreversible en el valor de las existencias y, si la empresa quiere confirmar la deducibilidad de esta pérdida contabilizada por el valor de unos terrenos, conviene tener una tasación pericial realizada por expertos debidamente acreditados (DGT V1651-16).

La Administración puede no aceptar el sistema que aplica la empresa para cuantificar el deterioro que se produce cuando el valor neto realizable de las existencias es inferior a su precio de adquisición (DGT V0805-16).

1.8.2. Pérdidas por deterioro de créditos comerciales y no comerciales

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

- Hayan transcurrido 6 meses desde que venció la obligación²⁰.
- 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.

Recuerde:

- ® Es necesario, para deducir el deterioro que, además, de cumplir los requisitos para que el gasto sea deducible, que el acreedor reclame por algún medio al deudor el importe de la deuda, el no hacerlo supondría la no deducción del gasto al considerarse una liberalidad. Según el Tribunal le corresponde a la Administración probar que el contribuyente no inició ninguna reclamación al deudor solicitando el importe de la deuda (Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, de 30 de mayo de 2019).
- ® El Tribunal entiende que para deducir el gasto del deterioro el acreedor debe de reclamar por algún medio válido en derecho el importe de la deuda, por lo que hubiera bastado con probar el envío de cartas de reclamación a los clientes o llamadas telefónicas a los deudores (Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de 11 de junio de 2019).
- ® Sería conveniente reclamar al deudor judicialmente la cuantía del crédito, aunque se cumpla el requisito de los 6 meses (TEAC, de 6 de noviembre de 2018). Para que el deterioro sea fiscalmente deducible se requiere una conducta tendente a exigir la satisfacción de la deuda, sin que la mera pasividad extrajudicial o judicial sustente la concurrencia de este requisito (Audiencia Nacional, de 27 de noviembre de 2014).
- ® Si en ejercicios anteriores no fue deducible el gasto por no haber transcurrido el plazo de los 6 meses y aún sigue sin cobrarlo, pero espera hacerlo, deberá revertir el ajuste extracontable positivo dotado en su día.
- ® Si en ejercicios anteriores fue deducible el gasto, y este año cobra el crédito, deberá revertir el deterioro contable dotado en su día.
- ® Aunque en principio no son deducibles los gastos por insolvencias cuando el deudor es un ente público, sí serán deducibles cuando el crédito es objeto de un procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía.
- ® Lo mismo ocurre con los gastos por insolvencias cuando el deudor es una persona o entidad vinculada, en cuyo caso el gasto será deducible solo si el

²⁰ El plazo se redujo a 3 meses durante los periodos impositivos 2020 y 2021 para las empresas que cumplan los requisitos del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD).

deudor vinculado ha entrado en fase de liquidación en el concurso. No obstante, si el concurso concluye con una renovación de la deuda, concediéndose un nuevo plazo de vencimiento, no existe ya ninguna causa que justifique el riesgo de insolvencia, por lo que se deberá de revertir el deterioro.

1.9. Rentas negativas por transmisión de activos

1.9.1. Generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias y valores representativos de deuda a una entidad del grupo

Tenga en cuenta que estas pérdidas contables solo se imputarán fiscalmente cuando se den de baja los elementos transmitidos entre entidades del grupo en el balance de la adquirente, cuando sean transmitidos fuera del grupo, o bien cuando la entidad adquirente o la transmitente dejen de formar parte del grupo.

Si los elementos son amortizables, las rentas negativas, antes de que se produzcan las circunstancias anteriores, se irán integrando en lo que 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.

1.9.2. Generadas en transmisiones de valores a empresas del grupo

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,²¹tenga 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.

1.9.3. Generadas por transmisión de participaciones significativas

Si ha transmitido con pérdida participaciones de entidades residentes y no residentes no podrá deducirla en los casos de participación significativa. Se entiende cumplido este requisito si se alcanzó en cualquier día del año anterior a la transmisión el porcentaje del 5 por 100.

Asimismo, se impide la deducción de las pérdidas producidas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes en que, no alcanzando un porcentaje significativo de participación, la entidad participada no esté sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10 por 100. Se admite la aplicación parcial de lo dispuesto anteriormente si los requisitos también se cumplen de manera parcial.

Sí se integrarán las rentas negativas por extinción de la participada que no sea consecuencia de una operación de reestructuración, pero se minorarán en la cuantía de los dividendos recibidos de la participada en los 10 años anteriores si no rebajaron el valor de adquisición y tuvieron derecho a la exención o a la deducción por doble imposición.

²¹ Se tiene participación significativa si se posee, al menos, el 5 por 100 del capital.

Recuerde:

- ® A partir de 2021, 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.
- ® 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.

1.9.4. Generadas por transmisión de participaciones no significativas

Si ha transmitido participaciones con pérdidas de entidades residentes podrá computarlas fiscalmente solo cuando, en cualquier día del año anterior, no se haya alcanzado en la participada un porcentaje del 5 por 100 y, si la pérdida es por transmisión de participaciones en no residentes, solo en caso de no alcanzar tal porcentaje, pero si, además, se cumple el requisito de imposición mínima en el país donde radique la participada.

Las rentas negativas se minorarán en el importe de los dividendos recibidos de la participada desde ejercicios iniciados a partir de 2009 cuando no hubieran minorado el valor de adquisición y hubieran quedado exentos.

1.9.5. Generadas por valoración a valor razonable de carteras

Si ha tenido una disminución en el valor de las carteras de negociación por valoración de las mismas a valor razonable, que impactan en cuenta de pérdidas y ganancias, según lo establecido por la norma contable, tiene que tener en cuenta que serán deducible la pérdida en el caso de que se tenga menos de un 5 por 100.

Si, por el contrario, se ha revalorizado la cartera y ha registrado un ingreso contable también será fiscal si la participación no supera, al menos, un 5 por 100 de participación en la cotizada.

1.10. Amortizaciones

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.

1.10.1. 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 Pública²². Esta

²² La Administración entiende que existe perjuicio económico cuando el gasto corresponde a un ejercicio prescrito o, como consecuencia del menor gasto, la sociedad aprovechó por ejemplo este hecho para aplicar deducciones que caducaban en dicho ejercicio.

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.

1.10.2. Adquisición de elementos de escaso valor

Chequee los elementos patrimoniales nuevos adquiridos 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.

1.10.3. 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.²³

1.10.4. 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, 2021, 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 segundo²⁴.

1.10.5. 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.

1.10.6. 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.

²³ No es aplicable el método de amortización para bienes usados si se adquieren a entidad del grupo mercantil.

²⁴ DGT V3421-16: si la sociedad optó por la deducción durante la vida útil del bien, se producirá la reversión de todos los importes pendientes si se transmite el elemento patrimonial. No obstante, si se optó por la deducción de forma lineal durante un plazo de 10 años, se seguirá este método de integración en la base imponible aun cuando el elemento patrimonial se haya transmitido, por cuanto dicho método precisamente es ajeno a la vida útil del elemento patrimonial afectado.

- 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.

- ® También se puede obtener una amortización degresiva aplicando el sistema de números dígitos. Tanto con este método como con el de porcentaje constante se puede conseguir una amortización más acelerada que por tablas en los primeros años de vida del elemento, lo cual puede ser una estrategia válida para diferir el impuesto.

1.10.7. 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.
- Luego veremos el incentivo en empresas de reducida dimensión de libertad de amortización con creación de empleo.
- Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables que sean puestas a disposición a partir del 20 de octubre de 2022, y entren en funcionamiento en 2023, con un máximo de 500.000€.
- Con efectos para las inversiones realizadas en los períodos impositivos que concluyan entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021, se introdujo una nueva libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada²⁵. En concreto para las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material que impliquen la sensorización y monitorización de la cadena productiva, así como la implantación de sistemas de fabricación basados en plataformas modulares o que reduzcan el impacto ambiental, afectos al sector industrial de automoción, puestos a disposición del contribuyente y siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio

²⁵ 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.

del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media del año 2019.

- Los inmuebles no podrán acogerse a la libertad de amortización regulada en esta disposición.
- La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será como máximo de 500.000€.
- Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.
- Para la aplicación de la libertad de amortización regulada en esta disposición, los contribuyentes deberán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo para calificar la inversión del contribuyente como apta. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria

Recuerde:

- ® A la hora de aplicar la libertad de amortización, se tendrá en cuenta siempre la amortización contabilizada como amortización fiscal mínima. No es posible, por lo tanto, en virtud de una libertad de amortización, amortizar fiscalmente menos que la amortización mínima (DGT V2016-12).
- ® Si ha transmitido con pérdida algún elemento patrimonial que nunca amortizó, el gasto contable que corresponda a la amortización mínima de los últimos cuatro años será fiscalmente deducible, siempre que no se produzca perjuicio económico para la Hacienda Pública.
- ® Aunque parezca que a una entidad en pérdidas no le conviene amortizar aceleradamente, esto puede ser interesante dentro del grupo fiscal si las mayores pérdidas por aplicar la libertad de amortización se utilizan para compensar bases positivas de otras sociedades del grupo.
- ® La libertad de amortización es una opción y sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración (TEAC de 14 de febrero de 2019).

1.10.8. Usufructo y nuda propiedad

En el caso de que nos encontremos con un socio que aporta a una sociedad la nuda propiedad de una vivienda, la entidad contabiliza la vivienda como inmovilizado material que no es amortizable y, cuando consolide el pleno dominio, solo deberá ser objeto de mención en la memoria.

Si un socio aporta a una sociedad la nuda propiedad de una vivienda, la entidad contabiliza la vivienda como inmovilizado material que no es amortizable y, cuando consolide el pleno dominio, solo deberá ser objeto de mención en la memoria Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 69 de (marzo 2007).

La adquisición de un derecho de usufructo se contabiliza como un arrendamiento operativo y la adquisición de la nuda propiedad de un inmueble de la siguiente manera: si el vendedor mantiene el usufructo a cambio de una renta vitalicia, se registra el inmueble por el valor razonable de la nuda propiedad

Es decir, el propietario de la nuda propiedad no reconoce ingresos por arrendamiento.

- ® El gasto derivado del usufructo es fiscalmente deducible en el Impuesto del usufructuario, siempre que el usufructo se califique como arrendamiento al cederse la utilización del bien.
- ® Si el usufructuario es una sociedad y se trata de una vivienda, para aplicar el régimen especial de arrendamiento de viviendas, no se computan las rentas que provengan de las viviendas de las que es titular como usufructuario entre aquellas objeto de bonificación, al exigirse para ello la propiedad de las mismas.

1.10.9. 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.

Recuerde:

- ® No es necesario dotar una reserva indisponible por el importe del valor del fondo de comercio. Este último requisito fue eliminado tanto en la norma del Impuesto sobre Sociedades como en la normativa mercantil.
- ® El fondo de comercio que surge como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial no es fiscalmente deducible.

1.10.10. Tabla de amortización

Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo de años máximo	Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Obra civil			Elementos de transporte		
Obra civil general.	2%	100	Locomotoras, vagones y equipos de tracción.	8%	25
Pavimentos.	6%	34	Buques, aeronaves.	10%	20
Infraestructuras y obras mineras.	7%	30	Elementos de transporte interno.	10%	20
Centrales			Elementos de transporte externo.	16%	14
Centrales hidráulicas.	2%	100	Autocamiones.	20%	10
Centrales nucleares.	3%	60	Mobiliario y enseres		
Centrales de carbón.	4%	50	Mobiliario.	10%	20

Centrales renovables.	7%	30	Lencería.	25%	8
Otras centrales.	5%	40	Cristalería.	50%	4
Edificios			Útiles y herramientas.	25%	8
Edificios industriales.	3%	68	Moldes, matrices y modelos.	33%	6
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras.	4%	50	Otros enseres.	15%	14
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos).	7%	30	Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas.	2%	100	Equipos electrónicos.	20%	10
Instalaciones.			Equipos para procesos de información.	25%	8
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía.	5%	40	Sistemas y programas informáticos.	33%	6
Cables.	7%	30	Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales.	33%	6
Resto instalaciones.	10%	20	Otros elementos	10%	20
Maquinaria.	12%	18			
Equipos médicos y asimilados.	15%	14			

1.11. Reversión de deterioros

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

A continuación, recogemos la tributación de la reversión de los deterioros cuando el gasto fue fiscalmente deducible en su momento. Si el deterioro no se hubiera podido deducir, la reversión contable del mismo no tendrá efecto fiscal, por lo que habrá de hacerse un ajuste negativo.

1.11.1. Reversión de deterioros por inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

Si se ha producido la recuperación del valor contable del elemento, deberá integrarse el ingreso contable en la base imponible, con el límite del valor contable en el momento de la reversión.

Si el deterioro se produjo en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, estamos en el supuesto de que no fue deducible, pero se podrá ir deduciendo fiscalmente en lo que reste de vida útil al bien y, si se produce la reversión, solo tributará por lo deducido. Otra cosa es la pérdida irreversible, que sí será deducible en el ejercicio en que se produzca (DGT V1651-16).

1.11.2. Inmovilizado intangible con vida útil que no se puede estimar de manera fiable

Si se ha producido la recuperación del valor contable del elemento, deberá integrar el ingreso contable en la base imponible, con el límite del valor fiscal del activo provocado por los ajustes negativos extracontables del 5 por 100 del precio de adquisición al no amortizarse.

Si se trata de un fondo de comercio, como contablemente no se revierten sus pérdidas por deterioro, tampoco se producirá la reversión fiscal.

1.11.3. Valores representativos de deuda

Si se ha producido la recuperación del valor contable deberá integrar el ingreso contable en la base imponible. Pudiera ser que no todo el deterioro contable haya sido fiscalmente deducible, porque estaba limitado el gasto contable a la pérdida global de la cartera, por lo que, en ese supuesto, no todo el ingreso contable será fiscal.

1.11.4. Valores de participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que cotizan en un mercado regulado

Si se ha producido la recuperación del valor contable deberá integrar el ingreso contable en la base imponible, con independencia de que la reversión contable se registre en cuentas de patrimonio neto (Consulta núm. 4 del BOICAC 77).

1.12. Provisiones para gastos

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

No son deducibles las dotaciones derivadas de provisiones por obligaciones implícitas o tácitas, por ser subjetivas. Tampoco lo serán las dotaciones derivadas de retribuciones a largo plazo al personal, por los contratos onerosos, de reestructuraciones, por el riesgo de devoluciones de ventas y las de retribución al personal mediante fórmulas basadas en instrumentos de patrimonio. Recogemos en un cuadro la deducibilidad o no del gasto contable según la naturaleza de la provisión dotada.

Tipo de provisión	DEDUCIBLE	NO DEDUCIBLE
Retribuciones a largo plazo al personal		X
Retribuciones a largo plazo al personal: planes de previsión social empresarial	X (con requisitos)	
Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio		X
Actuaciones medioambientales	X (con requisito)	
Contratos onerosos		X
Por reestructuraciones		X

Por reestructuraciones que se refieran a obligaciones legales o contractuales	X	
Devoluciones de ventas		X
Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas	X (con límite)	
Provisiones para el pago del Impuesto sobre Sociedades		X
Provisiones para el pago de otros impuestos distintos del de Sociedades	X	
Por reestructuración de plantilla que se realizará en el ejercicio siguiente		X
Provisiones por pago de indemnizaciones para ejercicios siguientes		X
Provisión por pago de indemnización futura en caso de despido del trabajador		X

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

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

1.13.1. Transmisiones de activos intangibles que se realicen a partir del 1 de julio de 2016 hasta el 30 de junio de 2021

Podrán optar, del mismo modo, por el régimen, según redacción vigente a 1 de enero de 2015, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016 a una entidad vinculada y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso, únicamente podrán

aplicar dicho régimen las que se realicen hasta el 31 de diciembre de 2017. Se ejercitará la opción en la declaración del período de transmisión.

Recuerde:

- ® Únicamente dará derecho a aplicar la reducción la cesión de aquellos activos intangibles enumerados en la ley del Impuesto, no incluyéndose el Know How como un activo susceptible de cesión, por lo que no podrá acogerse al incentivo fiscal ([DGT V2073-21](#)).
- ® No da derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

1.14. Reserva de capitalización

Si la sociedad tributa al tipo general, es posible usar este incentivo para reducir la factura fiscal. Lo pueden aplicar las entidades que tributen al tipo general, las entidades de crédito y de hidrocarburos, las empresas de reducida dimensión, las parcialmente exentas y las entidades patrimoniales ([DGT V1839-18](#)).

Consiste en reducir la base imponible en un 10 por 100 del incremento de los fondos propios²⁶ en el período impositivo (sin tener en cuenta el beneficio del ejercicio ni el del anterior), con un máximo del 10 por 100 de la base imponible previa a esta reducción y a restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuesto diferido (DTA) y de bases imponibles negativas (BIN's). Puede aplicarse una reducción menor al porcentaje citado.

Para aplicar el incentivo se deberá dotar una reserva indisponible durante 5 años y, en ese plazo, habrá que mantener el incremento de fondos propios, excepto que la entidad tenga pérdidas contables²⁷. La reserva dotada en el período impositivo de 2017 ya será disponible en 2022.

La parte del beneficio del año que no puede distribuirse libremente por tener que aplicarse a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, deberá tener la consideración de una reserva de carácter legal por lo que a efectos de determinar el incremento de fondos propios, no se tendría en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo dicha parte del beneficio ([DGT V1572-19](#)).

La norma fiscal determina una serie de partidas que no forman parte de los fondos propios:

- Las aportaciones de socios ya sean dinerarias o no dinerarias ([DGT V1772-15](#)).
- Las ampliaciones de capital por compensación de créditos.

²⁶ Derivados tanto de beneficios de actividad económica como no económica y de resultados ordinarios o extraordinarios.

²⁷ La reserva solo será disponible cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad, cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial o cuando una norma de carácter legal así lo prevea.

- La ampliación de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración (DGT V5470-16).
- Las reservas legales o estatutarias (se incluye la reserva legal a dotar hasta el 20 por 100 del capital y el resto de las reservas obligatorias, salvo la propia reserva de capitalización).
- La reserva de nivelación.
- La reserva para inversiones en Canarias (RIC).
- Los fondos propios correspondientes a emisión de instrumentos financieros compuestos o por variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de la disminución o el aumento del tipo de gravamen.

Desde el punto de vista contable, es interesante traer a colación la Consulta núm. 3 del BOICAC 117, a través de la cual el ICAC interpreta que la dotación de la reserva indisponible podrá realizarse por cualquier empresa que pertenezca el grupo fiscal.

Recuerde:

- ® Si en un mismo ejercicio concurren cantidades pendientes de aplicar, procedentes de periodos anteriores junto con la generada en el propio período, el sujeto pasivo podrá aplicarlas en el orden que quiera, pues no hay nada establecido sobre que unas u otras tengan que aplicarse primero (TEAC, de 22 de septiembre de 2022).
- ® Si en 2020 ó 2021 aplicó este beneficio, pero por insuficiencia de base no pudo reducir todo el importe, aproveche este año para usar la reducción pendiente y no perderla (dispone solo de 2 años después del ejercicio en que consiguió el incremento de fondos propios).
- ® Dado que el importe de la reducción no se vería afectado por el hecho de que los resultados del propio ejercicio fueran positivos o negativos, la distribución de dividendos en el ejercicio 2021 a cuenta de los resultados de ese mismo ejercicio, tampoco afectará a la base de reducción de la reserva de capitalización del ejercicio 2021, pero sí afectaría a la determinación del incremento de los fondos propios del período impositivo siguiente (DGT V1952-21).
- ® Si la Reserva de inversiones en Canarias (RIC) u otra reserva indisponible deja de serlo, incrementa los fondos propios (DGT V1907-18).
- ® Si duda entre aplicar la reducción por reserva de capitalización o compensar bases imponibles negativas pendientes, puede que sea más interesante aplicar la reserva y dejar para un momento posterior la compensación de las bases imponibles negativas, porque para estas últimas no existe límite temporal para su aplicación.
- ® Para la aplicación de este incentivo fiscal en el seno de un grupo, la reducción y requisitos se referirá al grupo, pudiendo dotar la reserva cualquiera de las entidades que lo componen (DGT V0255-18).
- ® En grupos fiscales, el cómputo del incremento de los fondos propios se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo, y las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas, criterio que se ha cambiado con respecto a consultas anteriores (DGT V1836-18).

- ® Los importes destinados a la dotación de la reserva de capitalización deben ser considerados a efectos del cálculo del incremento de fondos propios (DGT V1854-19).
- ® Es un incentivo opcional. Si no se aplica, pasado el período de autoliquidación, la opción será irreversible.
- ® El incumplimiento en los requisitos implica agregar, a la cuota del ejercicio en el que se produjo el incumplimiento, la cuota correspondiente a la reducción practicada más intereses de demora.

1.15. Reserva de nivelación

Solo pueden aplicar este incentivo las entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (ERD) y apliquen el tipo general.²⁸ Consiste en reducir la base imponible del ejercicio como máximo en un 10 por 100 de su importe, con un límite cuantitativo de hasta 1.000.000€.

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

Por el importe minorado es obligatorio dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se reduce la base. Si no existen beneficios suficientes en el ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible²⁹.

Debe tener presente que, si en 2017 aplicó la reserva de nivelación y aún tiene pendiente saldo por integrar de dicho año, en este ejercicio deberá realizar el correspondiente ajuste positivo por la totalidad de dicho saldo porque ya habrán transcurridos los 5 años que marca el legislador para devolver el incentivo fiscal. La reserva que dotó en dicho ejercicio pasará a ser disponible.

Recuerde:

- ® Si el período impositivo tuvo una duración inferior al año, el importe máximo de la reducción por esta reserva no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.
- ® Esta reducción por reserva de nivelación es opcional y, si opta por no aplicarla, no podrá rectificar posteriormente la declaración para aplicar el incentivo.
- ® De incumplirse los requisitos, se deberá integrar la cuota íntegra que se dejó de ingresar en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento,

²⁸ Las entidades de nueva creación no pueden aplicar este incentivo fiscal al tributar a un tipo inferior que el general en los dos primeros ejercicios en que obtengan beneficios (15 por 100) ([DGT V3495-19](#)).

²⁹ La reserva solo será disponible cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad, cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial o cuando una norma de carácter legal así lo prevea.

incrementada en un 5 por 100, junto con los intereses de demora correspondientes.

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

1.16. Reserva para inversiones en Canarias (RIC)

Las entidades sujetas al Impuesto tendrán derecho a una reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para determinadas inversiones. La reducción se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

Se consideran beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas.

Recuerde:

- ® La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.
- ® Las cantidades destinadas a la RIC deberán materializarse en el plazo máximo de 3 años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del inmovilizado material o intangible como consecuencia de:
 - La creación de un establecimiento.
 - La ampliación de un establecimiento.
 - La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.
 - La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.
 - A la promoción de viviendas protegidas, cuando proceda esta calificación de acuerdo con lo previsto en el Decreto 27/2006, de 7 de marzo, por el que se regulan las actuaciones del Plan de Vivienda de Canarias, y sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.
 - Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE.

- A las actividades sociosanitarias, centros residenciales de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física.
 - A las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación.
 - A las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.
- ® Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en la creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas anteriormente, que se produzca dentro de un período de 6 meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión.
- ® Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en la creación de puestos de trabajo efectuada en el período impositivo que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguno de los requisitos establecidos en la norma, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones a la Reserva efectuadas por el contribuyente en el periodo impositivo.
- ® Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en la adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la norma, la inversión en elementos patrimoniales que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo que reglamentariamente se determinen.
- ® Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en la suscripción de acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que se cumplan ciertos requisitos. Así como acciones o participaciones en el capital emitidas por entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC) como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, siempre que se cumpla ciertos requisitos.
- ® Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en cualquier instrumento financiero emitido por entidades financieras siempre que los fondos captados con el objeto de materializar la Reserva sean destinados a la financiación en Canarias de proyectos privados, cuyas inversiones sean aptas de acuerdo con lo regulado en este artículo, siempre que las emisiones estén supervisadas por el Gobierno de Canarias, y cuenten con un informe vinculante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
- ® Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.
- ® Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o

explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

- ® Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa o título administrativo habilitante, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio y en los términos que se prevean reglamentariamente. La emisión de los correspondientes títulos valores estará sujeta a autorización administrativa previa por parte de la Administración competente para el otorgamiento del correspondiente título administrativo habilitante

1.17. Diferencias permanentes o temporarias

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

1.17.1. Ajustes positivos

- Gastos que representen una retribución de fondos propios, tales como los gastos por adquisiciones de regalos para los accionistas.
- Gastos contables derivados de multas, sanciones, recargos extemporáneos o ejecutivos.
- Gasto por el Impuesto sobre Sociedades, salvo el satisfecho en el extranjero si se puede aplicar la deducción para evitar la doble imposición jurídica por la renta que provenga de actividades económicas.
- Gasto por el importe satisfecho por el prestamista correspondiente a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la constitución de préstamos hipotecarios.
- Retribuciones de administradores por ejercer funciones deliberativas cuyo cargo no figure en Estatutos como retribuido.
- Las pérdidas del juego.
- Gastos por liberalidades.
- Donativos y donaciones.
- Gastos por atenciones a clientes y proveedores que excedan del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.

- Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- Deterioros contables, a excepción de los correspondientes a existencias e insolvencias de deudores, ya que estos últimos sí serán deducibles cuando se cumplan determinados requisitos.
- Gastos derivados del exceso pagado con motivo de la extinción de una relación laboral o mercantil (que exceda de 1.000.000€ o del importe exento si es superior a esa cifra).
- Provisión por devoluciones de ventas.
- Excesos de amortizaciones o provisiones.
- Imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo, respectivamente, si no lo permite la norma fiscal.
- Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no.
- Amortizaciones contables de activos totalmente amortizados fiscalmente por haberles aplicado una libertad de amortización o una amortización acelerada.
- Integración de rentas, en el ejercicio del cobro, de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial prevista para las mismas.
- Rentas correspondientes a quitas y esperas en los ejercicios posteriores a su aprobación.
- Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados con posterioridad, cuando recuperan el valor.
- Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite del 30 por 100 del beneficio operativo si superan el 1.000.000€.
- Presunción de existencia de rentas por descubrimiento de bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente, no registrados en contabilidad (solo efectuará el ajuste la Administración, salvo presentación fuera de plazo del modelo 720).
- Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009.
- La incorporación de la reserva de nivelación por pérdidas o por llegar a 5 años sin haberla consumido.
- Gastos imputables exclusivamente a actividades exentas y los imputables solo en parte a las actividades no exentas, en el régimen especial de entidades parcialmente exentas.
- La renta correspondiente a la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, sin perjuicio de la opción de fraccionar dicha deuda si se cumplen los requisitos para ello.

1.17.2. Ajustes negativos

- Libertad de amortización.
- Reversión de la parte correspondiente del 30 por 100 de amortización contable no deducida fiscalmente por determinadas empresas en 2013 y 2014.
- Exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores que no fueran deducibles en aquellos y sí en este.
- Pérdidas por deterioro de inmovilizado contabilizadas en ejercicios anteriores, que no se pudieran deducir, y que revierten en el ejercicio al ritmo de la amortización del activo, porque se transmiten o porque se produce la pérdida definitiva.
- Operaciones que tengan que valorarse a valor de mercado fiscalmente y no según la norma contable.
- Reversión de pérdidas no deducidas en la transmisión de elementos a empresas del grupo.
- Reversión de deterioros contables no deducidos fiscalmente.
- Deducción de gastos financieros que vieron limitada su deducción en ejercicios anteriores.
- Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- Rentas generadas en operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión, por la parte no cobrada, cuando se aplica la regla especial de imputación.
- El 50 por 100 de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.
- Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes.
- Reducción por los ingresos obtenidos de determinados activos intangibles (Patent Box).
- La dotación a la reserva de capitalización o de nivelación.
- Las rentas por quitas y esperas que no se imputen fiscalmente en el ejercicio en el que se tomó el acuerdo.
- Los gastos de ampliación de capital, al ser gastos que se contabilizan con cargo a reservas, y ser deducibles, para ello precisan de ajuste negativo.
- Capitalización de deudas cuando se amplía el capital por el nominal del crédito y la deuda tiene un valor razonable inferior al nominal.

1.18. Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (BIN's)

1.18.1. Limitación cuantitativa a la compensación

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

Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en €	
INCN < 20.000.000	70%
20.000.000 < INCN <= 60.000.000	50%
INCN > 60.000.000	25%

1.18.2. Excepciones a la limitación

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

1.18.3. Limitación a la compensación de bases negativas cuando se compran entidades

No se pueden compensar las BIN's cuando la entidad que tiene dichas bases es adquirida por persona/as vinculada/as que, teniendo menos del 25 por 100 de titularidad en el ejercicio en que se generó la base negativa, adquieren, con posterioridad, una participación que les otorga, al menos, el 50 por 100 del capital y, además, concurre alguna de las siguientes circunstancias³⁰:

- La entidad hubiera estado inactiva dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.
- La actividad económica en los 2 años siguientes a la adquisición sea diferente de la realizada con anterioridad (según CNAE) y la cifra de negocios sea superior al 50 por 100 del INCN de los 2 años anteriores.
- Se trate de una sociedad patrimonial.

³⁰Dado que no existe un régimen transitorio, la limitación a la compensación de bases imponibles negativas es aplicable con efectos en los períodos impositivos iniciados a partir de 2015, con independencia de que los requisitos y condiciones exigidos se hayan producido en períodos impositivos iniciados antes de esa fecha (DGT V1677-18).

- Se haya dado de baja en el índice de entidades por no presentar, durante 3 períodos impositivos consecutivos, la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Recuerde:

- ® Si la sociedad es de nueva creación y aplica el tipo del 15 por 100, puede ser interesante no compensar las bases imponible negativas en los dos primeros años que obtenga bases positivas y aplazar dicha compensación a partir del tercer año, que es cuando comienza a tributar al tipo general, en lugar de hacerlo al reducido.
- ® Si el período impositivo es inferior al año, el importe de la base imponible negativa que puede ser compensada es el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo con respecto al año entero.
- ® Las bases imponible negativas generadas en la rama de actividad que recibió en una aportación no dineraria, acogida al régimen especial de reestructuración, la podrá compensar la entidad adquirente (DGT V0327-16).
- ® Según interpretación administrativa, las limitaciones a la compensación de BIN's son aplicables con efectos a partir de 1 de enero de 2015, siempre que haya saldos pendientes de compensar en los periodos iniciados a partir de esa fecha, con independencia de que los requisitos y condiciones se hubiesen producido antes (DGT V1677-18).
- ® Cuando se realiza una operación acogiéndose al régimen especial de reestructuración, y la adquirente participe en el capital de la transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.
- ® La Audiencia Nacional considera que, cuando las pérdidas se han producido antes de efectuarse la adquisición de la participación, el antiguo socio habría deducido fiscalmente tales pérdidas, como provisión o pérdida generada en la transmisión, bien mediante la dotación de la oportuna provisión por depreciación de la cartera de valores, bien como pérdida generada en el momento de la transmisión de la participación. Si efectuada la fusión se permite que los beneficios obtenidos por la sociedad resultante de dicho proceso se compensen con bases imponible negativas pendientes de la sociedad transmitente, las pérdidas de la sociedad transmitente se estarían utilizando dos veces, que es precisamente lo que trata de impedir la normativa del Impuesto (Audiencia Nacional, de 12 de diciembre de 2019).

1.18.4. Opción o derecho para compensar las BIN's

En Resolución [TEAC 01510/13, de 4 de abril de 2017](#), determinó que la compensación de las bases imponible negativas es una opción que se ejercita con la presentación de la declaración y, por lo tanto, si un contribuyente no declaró en el plazo voluntario, estando obligado a ello, se entiende que no ejercitó el derecho a compensar la base imponible negativa por lo que, posteriormente, ni mediante la presentación de

autoliquidación fuera de plazo ni en una comprobación podrá compensar las bases negativas pendientes.

En Resolución [TEAC 6356/2013, de 16 de enero de 2019](#), aclaró que sí es posible compensar un importe superior a la compensación de bases negativas aplicadas en autoliquidaciones cuando, con posterioridad a la presentación de la autoliquidación, se produzca un aumento de las bases imponibles negativas de periodos anteriores susceptibles de compensación como consecuencia de una resolución de un órgano revisor económico o contencioso- administrativo.

En Resolución [TEAC, Resolución núm. 4223/19, de 22 de julio de 2021](#)matiza que, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori por una improcedente actuación de la Administración, que en su día minoró unas bases imponibles negativas con una actuación que los Tribunales terminan anulando, sí debe aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse, pero solo sobre la parte que "de nueva" tenga la situación posterior respecto de la inicial. En definitiva, no se está en puridad ante un cambio de la opción anterior, sino ante la posibilidad de optar respecto de algo nuevo sobre lo que antes no se había podido optar y siempre por un cambio de la situación que haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración

La [Audiencia Nacional en sentencia de 11 de diciembre de 2020](#), interpreta que el artículo 119 de la LGT se refiere a las declaraciones tributarias, mientras que es el 120 el que se refiere a las autoliquidaciones, por lo que es indiferente si estamos ante una opción o no, al tratarse de la rectificación de una autoliquidación, sin que el artículo 120 limite dicha rectificación. Es decir que, aunque se presente fuera de plazo la autoliquidación del Impuesto, se podrán compensar las bases imponibles negativas pendientes.

La [sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de noviembre de 2021](#), establece el criterio de que los contribuyentes tienen derecho a la compensación de las bases imponibles negativas (BINs) con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.

En Resolución [TEAC, núm. 8725/2022, de 25 de febrero de 2022](#), acoge el criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo y modifica el criterio que venía manteniendo en el sentido de considerar que la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a la hora de autoliquidar el Impuesto es un verdadero derecho autónomo, no una opción tributaria, y como tal no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley, siendo particularmente relevante, como consecuencia, que no se pueda impedir su ejercicio a través de la presentación de una declaración del IS extemporánea.

1.18.5. Prescripción del derecho de la Administración para comprobar las BIN's

El derecho prescribe a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las BIN's cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la

contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Recuerde:

- ⑥ La comprobación de las BIN's, dentro del periodo de prescripción de 10 años es plena, es decir, tiene la misma intensidad y con las mismas facultades que la comprobación de cualquier ejercicio no prescrito, con la exclusiva limitación que el objeto de dicha comprobación se restringe a la BIN's y no a una eventual deuda tributaria no ingresada, si ya hubiera prescrito el derecho a liquidar.
- ⑥ A partir del transcurso del citado plazo de prescripción es cuando la acreditación de las BIN's se realizará mediante la exhibición de la declaración y la contabilidad que arroje el resultado declarado, sin que la Administración pueda comprobar si la contabilización es correcta y se corresponde con los hechos realmente habidos.
- ⑥ La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto. Esto es, la rectificación permite compensar bases imponibles negativas con las positivas del ejercicio, pero no crear también las bases negativas a efectos de tal compensación (Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021).

1.19. Tipos de gravamen

1.19.1 Para 2022 son los siguientes:

Entidad crédito	30%
Hidrocarburos	30%
General	25%
Pymes	25%
Micropymes	25%
Nueva creación	15%
Cooperativas de crédito y cajas rurales	25%
Mutuas	25%
SGR y de refinanciación	25%
Colegios y asociaciones profesionales	25%
Entidades sin ánimo de lucro no ley 49/2002	25%
Fondos de promoción de empleo	25%

Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas	25%
Entidades de derecho público, puertos del Estado	25%
Cooperativas protegidas	20%
Entidades sin ánimo de lucro ley 49/2002	10%
Zona Especial Canaria	4%
Sociedades de Capital Variable	1%
Fondos de Inversión, SII, FII y Fondos mercado hipotecario	1%
Fondos de pensiones	0%

Recuerde:

- ® Para aplicar el tipo de gravamen de entidades de nueva creación es necesario que la entidad realice actividades económicas. El incentivo se aplicará en el primer período impositivo en que la base imponible sea positiva y en el siguiente, siempre que la base sea también positiva en este último.
- ® Como la actividad realizada por la entidad se realizaba con anterioridad por sus dos socios a través de una sociedad civil y ha sido transmitida a aquélla, no se entenderá iniciada una actividad económica y la entidad no podrá aplicar el tipo de gravamen reducido para las entidades de nueva creación ([DGT núm. V2019-21](#)).
- ® No se entiende que se inicia una actividad económica cuando hubiera sido desarrollada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y fuera transmitida a la entidad de nueva creación. Tampoco cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación, superior al 50 por 100.
- ® Para aplicar el tipo de gravamen del 1 por 100 a las sociedades de capital variable (SICAV) para determinar el número mínimo de 100 accionistas se computarán exclusivamente aquellos que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500€ de valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones o 12.500€ si se trata de sociedades de inversión de capital variable por compartimentos. El número mínimo de accionistas debe concurrir, como poco, en las $\frac{3}{4}$ partes de los días del período impositivo³¹.
- ® Las entidades de la Zona Especial Canaria aplicarán el tipo de gravamen a aquella parte de la base imponible que corresponda a las operaciones que realicen material y efectivamente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria. El TEAC considera que la autorización del Consorcio ZEC no impide una posterior comprobación material del cumplimiento de los requisitos por parte de la Administración Tributaria ([TEAC, Resolución núm. 4224/2019, de 26 de mayo de 2021](#)).

³¹ Modificación producida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Esta modificación va acompañada de un régimen transitorio para las SICAV que acuerden su disolución y liquidación, que tiene por finalidad permitir que sus socios y socias puedan trasladar su inversión a otras instituciones de inversión colectiva (IIC) que cumplan los requisitos para mantener el tipo de gravamen del 1 por 100.

1.19.2. Tributación mínima

La cuota líquida³² no podrá ser inferior al 15 por 100 de la base imponible positiva (se trata de la base imponible después de aplicar las reservas de capitalización, de nivelación y por inversiones en Canarias, y de compensar BIN's) en el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea al menos de 20.000.000€, durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, y en el de los que tributen por el régimen de consolidación fiscal (en este caso cualquiera que sea su INCN). Excepciones:

- La cuota líquida no podrá ser inferior al 10 por 100 de la base imponible en las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 por 100.
- La cuota líquida no podrá ser inferior al 18 por 100 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 por 100 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.

Recuerde:

- ® 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, 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.

³² La cuota líquida será el resultado de minorar la cuota íntegra en las bonificaciones y deducciones. En ningún caso puede ser negativa.

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

1.20. Deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto

1.20.1. Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

La bonificación es del 50 por 100 de la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por las siguientes entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios:

- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.
- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.
- Entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

Tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las de aquellas entidades que posean, como mínimo, un lugar fijo de negocios en dichos territorios, hasta un importe de 50.000€ por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla, con un límite máximo total de 400.000€, salvo cierre en Ceuta y Melilla de un ciclo mercantil que determine resultados económicos, en cuyo caso se podrá exceder el citado límite.

Recuerde:

- ® Una entidad española con domicilio fiscal en Ceuta, que se dedica al comercio al por mayor, en la medida en la que la entidad tiene un lugar fijo de negocios en Ceuta en el que organice, dirija, contrate y facture las operaciones derivadas de la actividad, podrá aplicar la bonificación a las rentas obtenidas siempre que cuente con medios materiales y personales necesarios para dicha actividad ([DGT V3555-15](#)).
- ® Una entidad con domicilio fiscal en Ceuta que se dedica al arrendamiento de bienes inmuebles sitios en dicho territorio, las rentas procedentes de la actividad de arrendamiento se entenderán obtenidas en el territorio de Ceuta a los efectos de aplicar la bonificación ([DGT V3553-15](#)).

1.20.2. Bonificación por prestación de servicios públicos locales

La bonificación es del 99 por 100 de la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1.a), b) y c) del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.

La bonificación también se aplicará cuando los servicios referidos se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las comunidades autónomas.

Recuerde:

- ® Sociedad de naturaleza municipal, íntegramente participada por el Ayuntamiento cuyo objeto social es el fomento de la ocupación de calidad y en igualdad de oportunidades y el fomento de la actividad económica del municipio en concreto, la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social, las rentas derivadas de dichas actividades pueden ser objeto de bonificación ([DGT V1768-21](#)).
- ® Una sociedad mercantil pública participada al 100 por 100 por un Ayuntamiento que desarrolla la actividad de asistencia, servicios sociales y centros residenciales no tiene derecho a esta bonificación porque los servicios que presta no se encuentran comprendidos en la Ley 7/1985 ([DGT V2168-20](#)).

1.20.3. Bonificación para empresas productoras de bienes corporales producidos en Canarias

La bonificación es del 50 por 100 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.

Recuerde:

- ® A los efectos del cálculo de los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, formarán parte los importes de las ayudas derivadas del régimen específico de abastecimiento, establecido en virtud del artículo 3.1.a) del Reglamento (UE) n.º 228/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo y las ayudas a los productores derivadas del Programa Comunitario de Apoyo a las Producciones Agrarias de Canarias, establecido en virtud del artículo 3.1.b) del Reglamento (UE) n.º 228/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo.

1.20.4. Bonificación para los buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras

La bonificación es del 90 por 100 de la porción de la cuota 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 relativa a los servicios regulares respecto de las actividades estrechamente relacionadas con el transporte marítimo.

Se bonificará en un 90 por 100 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.

Recuerde:

- ® No obstante, cuando la parte de la base imponible que proceda de la realización de actividades estrechamente relacionadas con el transporte marítimo supere a la parte de base imponible resultante de las actividades que generan el derecho a la aplicación del régimen especial, la cuota correspondiente a dicho exceso no podrá ser objeto de bonificación. Esta limitación se aplica respecto de cada uno de los buques cuya explotación genere el derecho a la bonificación³³.
- ® Las bases imponibles negativas derivadas de las actividades que generan el derecho a la aplicación de este régimen no podrán ser compensadas con bases imponibles positivas derivadas del resto de las actividades de la entidad, ni del ejercicio en curso ni en los posteriores³⁴.

1.20.5. Deducción para evitar la doble imposición jurídica

Si en la base imponible de la entidad se integran rentas positivas del extranjero y gravadas allí, se deduce de la cuota íntegra la menor de dos cantidades, el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por impuesto similar, o la parte de la cuota íntegra que habría que pagar por esas rentas si se hubieran obtenido en nuestro país.

Recuerde

- ® Igual que sucede con la exención solo se tendrá derecho a la deducción del impuesto satisfecho en el extranjero, por una filial no residente, por los beneficios con cargo a los que se hayan recibido dichos dividendos, cuando la participación en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por 100³⁵.
- ® Se establece un régimen transitorio para seguir aplicando la deducción, cuando las participaciones de más de 20.000.000€ adquiridas en los períodos impositivos iniciados antes de 2021, durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 (DT 40ª LIS).
- ® Esta deducción, conjuntamente con la deducción para evitar la doble imposición jurídica no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. Para calcular dicho límite, los dividendos o participaciones en los beneficios se reducirán en un 5 por 100 en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

1.20.6. Limitación de las deducciones para evitar la doble imposición

Recordamos que, a partir de ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2016, se limita al 50 por 100 de la cuota íntegra el importe deducible del saldo pendiente por deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio y por las pendientes de deducir que se hayan originado en ejercicios anteriores, para evitar la doble imposición jurídica internacional (art. 31 LIS), doble imposición económica internacional (art. 32 LIS), deducción por doble imposición interna de valores adquiridos antes de ejercicios

³³ Redacción dada por la ley 11/2021, medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

³⁴ Redacción dada por la ley 11/2021, medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

³⁵ Por tanto, se deja de aplicar la deducción cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000€ y la participación es inferior al 5 por 100.

iniciados a partir de 01-01-15 (DT 23ª LIS) y sobre la de impuestos soportados en el extranjero por una entidad en el régimen de transparencia fiscal internacional.

Dicha limitación solo se aplica a los contribuyentes con INCN de al menos 20.000.000€ en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

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

En estos casos la norma evita que se tribute dos veces por la misma renta. Esto se produce porque tanto la entidad adquirente como la transmitente valoran lo recibido por el valor fiscal que tenían antes de la operación. Cuando alguna de las entidades, que han intervenido en la operación, transmitan lo adquirido, imputarán la renta diferida. A continuación, recogemos los escenarios en que se puede producir la doble imposición y quién debe eliminar la renta obtenida en estos casos.

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

1.20.8. Las deducciones en el año 2022 son las siguientes:

Concepto de deducción	% / importe
Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%
Inversiones en inmovilizado material o intangibles afectos (I+D+i)	8%
Innovación tecnológica (i)	12%
Innovación tecnológica (i) para sector automoción	50-15%
Producción cinematográfica española y extranjera	30%-25%
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%
Por contrato a trabajadores discapacitados	9.000-12.000€
Gastos o inversiones en conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso al monte por sociedades forestales	10%
Actividades portuarias	variable
Donativos a entidades sin ánimo de lucro (ley 49/2002)	35-40%

Recuerde:

- ® El plazo para aplicar las deducciones es de 15 años desde el periodo en que se generaron y no se pudieron deducir, siendo de 18 años para los saldos de la deducción por Investigación y Desarrollo e Innovación (I+D+i).
- ® Los gastos incurridos en proyectos de I+D realizados en ejercicios prescritos podrán aplicarse en las declaraciones-liquidaciones posteriores siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 18 años a contar desde la conclusión del periodo impositivo en el que se realizaron dichos gastos ([DGT V0163-17](#)).
- ® La Dirección General de Tributos, en consulta [V1511-22](#), de 24 de junio de 2022 siguiendo la línea argumental del TEAC -Resolución de 23 de marzo de 2022- y del Tribunal Supremo -Sentencia de 22 de julio de 2021-, admite la posibilidad de instar la rectificación de las autoliquidaciones de períodos anteriores al objeto de consignar las deducciones generadas en dichos períodos, pero dicha posibilidad queda limitada a ejercicios no prescritos. En definitiva, no se podrán incluir en la autoliquidación del Impuesto de un período impositivo no prescrito, ex novo, deducciones no incluidas en la autoliquidación de un período impositivo que ya esté prescrito.
- ® El límite en cada ejercicio del total de deducciones es del 25 por 100 de la cuota íntegra menos, en su caso, las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. El límite anterior se eleva al 50 por 100 si los gastos de I+D+i exceden en más del 10 por 100 de la cuota íntegra.
- ® Si la empresa es de nueva creación, puede diferir el cómputo del plazo para la aplicación de las deducciones pendientes hasta el primer ejercicio, dentro del período de prescripción, en el que se produzcan resultados positivos.

1.20.9. Por actividades de investigación y desarrollo (I+D)

- Porcentaje de deducción: 25 por 100 de los gastos o el 42 por 100 cuando superan la media de los efectuados en los 2 años anteriores, (45 por 100 y 75,6 por 100, respectivamente si la inversión se realiza en Canarias³⁶) más el 17 por 100 del importe de los gastos del personal investigador adscrito exclusivamente a la actividad de I+D, (37 por 100 si la inversión se realiza en Canarias³⁵) más el 8 por 100 (28 por 100 si la inversión se realiza en Canarias³⁵) por las inversiones en Inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos.
- Base de deducción³⁷: gastos de I+D más inversiones en elementos patrimoniales, excluidos los edificios y terrenos, que correspondan a actividades efectuadas en España, en la UE o en el EEE, menos subvenciones.
- Requisitos: los elementos en que se materialice la inversión deben permanecer en el balance de la entidad, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad

³⁶ Las sociedades domiciliadas en las Islas Canarias incrementan los porcentajes en un 80 por 100, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales de las inversiones realizadas en las Islas Canarias.

³⁷ No forman parte de la base de deducción los gastos vinculados a tareas administrativas como asesoría laboral y jurídica, gastos de local, maquinaria o mobiliario de oficina del equipo administrativo ([DGT V3217-16](#)).

específica en las actividades de I+D. Es recomendable aportar un informe motivado emitido por el Ministerio de Economía o presentar una consulta ante la Dirección General de Tributos. Asimismo, podrán solicitarse acuerdos de valoración previa con la Administración Tributaria³⁸.

1.20.10. Por actividades en innovación tecnológica (i)

- Porcentaje de deducción: 12 por 100³⁹ de los gastos efectuados en el período impositivo. No obstante, el porcentaje de la deducción por actividades de innovación tecnológica que se realicen en Canarias será del 45 por 100.
- Base de deducción: gastos de las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera. Gastos por adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente y gastos por la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

1.20.11. Inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales⁴⁰

- Porcentaje de deducción: 30 por 100 por el primer 1.000.000€ y el 25 por 100 sobre el exceso de base de la deducción⁴¹. (54 por 100 y 45 por 100, respectivamente si la inversión se realiza en Canarias⁴²).

³⁸ El Tribunal se posiciona a favor de la Administración, interpretando que la vinculación del informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología a efectos de la deducción por actividades de investigación y desarrollo no se extiende a la determinación y concreción de la base de la deducción (TEAC, de 21 de julio de 2020).

³⁹ Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, el porcentaje de deducción se incrementa en 38 puntos porcentuales para los gastos efectuados en proyectos iniciados a partir del 25 de junio de 2020 consistentes en la realización de actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes, en la forma que establece el art. 7 del Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, en la redacción dada por la disposición final 8.1 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre.

⁴⁰ Una Agrupación de Interés Económico (AIE) que se incorpore como productora a una película antes de la finalización de la producción, tiene la consideración de productor y podrá aplicar esta deducción (DGT V3771-16).

- Base de deducción: coste total + gastos obtención de copias + gastos de publicidad y promoción⁴³ - subvenciones.
- Requisitos: el importe de la deducción no puede superar los 10.000.000€⁴⁴; se ha de contar con el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido; se debe depositar una copia nueva en la Filmoteca o en la Comunidad Autónoma que corresponda. El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas, no podrá superar el 50 por 100 del coste de producción. No obstante, dicho límite se elevará hasta:
 - El 80 por 100
 - ✓ Para las producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, cuyo presupuesto de producción no supere 1.500.000€.
 - ✓ Para las producciones rodadas íntegramente en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano que se proyecten en España en dicho idioma cooficial o subtulado.
 - ✓ Para producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 reconocido por el órgano competente.
 - El 75 por 100
 - ✓ Para producciones realizadas exclusivamente por directoras.
 - ✓ Para producciones con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación según los criterios que se establezcan mediante Orden Ministerial o en las correspondientes convocatorias de ayudas.
 - ✓ En el caso de los documentales.
 - ✓ Para obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000€.
 - El 60 por 100
 - ✓ En el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.
 - ✓ En el caso de coproducciones internacionales con países iberoamericanos.

⁴¹ Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 (Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 17/2020).

⁴² Las sociedades domiciliadas en las Islas Canarias incrementan los porcentajes en un 80 por 100, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales de las inversiones realizadas en las Islas Canarias.

⁴³ Los gastos de obtención de copias y de publicidad y promoción están limitados al 40 por 100 del coste de producción.

⁴⁴ Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 (Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 17/2020).

Recuerde:

- ® El Centro Directivo determina que respecto de la aportación a la financiación de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, el productor contabilizará la operación aplicando por analogía los criterios para el reconocimiento de subvenciones establecidos en la norma de registro y valoración 18ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC, criterio que se asume en el Impuesto ([DGT V1736-22](#)).

1.20.12. Producciones extranjeras de largometrajes y series audiovisuales

- Porcentaje de deducción: 30 por 100⁴⁵ por el primer 1.000.000€ y el 25 por 100 sobre el exceso de base de la deducción. (54 por 100 y 45 por 100, respectivamente si la inversión se realiza en Canarias⁴⁶).
- Base de deducción: gastos de personal creativo, con el límite de 100.000€ por persona, más los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.
- Requisitos⁴⁷: el importe de la deducción no puede superar los 10.000.000€; los productores deben estar registrados en el Registro del Ministerio de Cultura; los gastos realizados en España deben superar el 1.000.000€, no obstante, para los gastos de preproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales realizados en territorio español, el límite se establece en 200.000€⁴⁸; y el importe de la deducción, más las ayudas recibidas, no pueden superar el 80 por 100 del coste de la producción.
- El importe no podrá ser superior al resultado de incrementar en un 80 por 100 el importe máximo de deducción cuando se trate de producciones realizadas en Canarias (la ley 11/2021 de prevención y lucha contra el fraude fiscal estableció el límite en 12,4 millones de euros).

Recuerde:

- ® A partir de 2021 se incorporan nuevos requisitos que han de cumplir los productores que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos para poder aplicar la deducción. Los enumeramos a continuación:
- Certificado acreditativo del carácter cultural de la producción emitido por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o por el órgano correspondiente de la CCAA.

⁴⁵ Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 (Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 17/2020).

⁴⁶ Las sociedades domiciliadas en las Islas Canarias incrementan los porcentajes anteriores en un 80 por 100, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales de las inversiones realizadas en las Islas Canarias.

⁴⁷ Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 (Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 17/2020).

⁴⁸ los gastos realizados en Canarias de animación de una producción extranjera deberán ser superiores a 200.000€.

- En los títulos de crédito una referencia de haberse acogido al incentivo fiscal, la colaboración, en su caso, de los organismos públicos y los lugares donde se realiza el rodaje y obtener la autorización para utilizar material rodado en la promoción turística de España.

1.20.13. Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

- Porcentaje de deducción: 20 por 100 de la base de deducción. (40 por 100 si la inversión se realiza en Canarias⁴⁹).
- Base de deducción: costes directos de carácter artístico, técnico y promocional menos subvenciones. El importe de la deducción, junto con la subvenciones, no podrá superar el 50 por 100 de dichos gastos.
- Requisitos: el importe de la deducción no puede superar los 500.000€ por contribuyente; el importe de la deducción, más las ayudas técnicas, no puede exceder del 80 por 100 de los gastos; se necesita obtener un certificado; y destinar, del importe de los beneficios, al menos, el 50 por 100 a la realización de estas actividades que dan derecho a la aplicación de la deducción.
- El importe de la deducción no podrá ser superior al resultado de incrementar en un 80 por 100 el importe máximo cuando se trate de gastos realizados en Canarias.

1.20.14. Por contratación de trabajadores con discapacidad

- Importe de la deducción: 9.000€ por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad, en un grado igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior. La deducción será de 12.000€ cuando la discapacidad sea igual o superior al 65 por 100.
- Requisitos: los trabajadores pueden ser contratados tanto a jornada completa como parcial por tiempo indefinido o de manera temporal y, además, no tienen que permanecer en la empresa un mínimo de tiempo.

Recuerde:

- ® Los trabajadores discapacitados que tengan que contratar los centros especiales de empleo como consecuencia de la sucesión de empresa en los términos previstos en la legislación laboral, podrán computarse a los efectos de calcular el incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad con el objeto de calcular el importe de la deducción ([DGT V0250-17](#)).
- ® No se tiene derecho a la deducción cuando la discapacidad del trabajador sobreviene con posterioridad ([DGT V0155-15](#)).

⁴⁹ Las sociedades domiciliadas en las Islas Canarias incrementan el porcentaje en un 80 por 100, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales de las inversiones realizadas en las Islas Canarias.

- ® 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.

1.20.15. Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial

Se establece la posibilidad de que las entidades que realicen contribuciones a sistemas de previsión social empresarial a favor de sus trabajadores puedan deducirse el 10 por 100 de las mismas, pero solo por las contribuciones a favor de los sistemas de previsión de trabajadores con retribuciones brutas de hasta de 27.000€.

La deducción será del 10 por 100 por las contribuciones empresariales correspondientes a los trabajadores que no sobrepasen el umbral de los 27.000€ y, para el resto, del mismo porcentaje, pero solo por la parte proporcional de las mismas en la proporción que represente 27.000€ respecto a la retribución del trabajador.

Esta deducción se aplicará con los límites del resto de deducciones por incentivos, puede venir limitada por la tributación mínima y, lo que no se haya podido aplicar en el ejercicio, se puede deducir en los 15 ejercicios siguientes.

1.20.16. Deducción por reversión de medidas temporales

Si en los años 2013 y 2014 fue uno de los contribuyentes que solo pudo deducir el 70 por 100 de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar una deducción del 5 por 100 de los ajustes negativos al resultado contable por reversión de lo que no pudo deducir en aquellos ejercicios⁵⁰.

1.20.17. Donativos a entidades beneficiarias del mecenazgo de la Ley 49/2002

El importe de la deducción es del 35 por 100 de la base de deducción del donativo, con el límite del 10 por 100 de la base liquidable. Será del 40 por 100 si en los 2 períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior.

La deducción también puede alcanzar hasta un 40 por 100 cuando estos donativos y aportaciones se destinen a la realización y desarrollo de los programas prioritarios de mecenazgo determinados en los Presupuestos Generales del Estado.

La base de la deducción será:

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

⁵⁰ Esto es así porque en los años 2013 y 2014 la sociedad realizó un ajuste positivo al tipo del 30 por 100. Sin embargo, dicho ajuste revierte a partir de 2015 y en los años siguientes a los tipos de gravámenes actuales (28 por 100 en 2015 y 25 por 100 a partir de 2016). Ante este perjuicio, el legislador reacciona regulando esa deducción.

- En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.
- En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.
- En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

Recuerde:

- ® Si una entidad no se ha acogido al régimen especial del mecenazgo de forma expresa, no resultan de aplicación los incentivos fiscales recogidos en la Ley 49/2002. En este caso, el donante no puede beneficiarse de la deducción prevista en la citada norma (TEAC, Resolución de 5 de febrero de 2015).

1.20.18. Deducción de sociedades forestales

Estas sociedades, creadas con efectos de 21 de octubre de 2015, tienen derecho a una deducción en cuota del 10 por 100 de los gastos o inversiones que realicen en el período impositivo en la conservación, mantenimiento, protección y acceso al monte.

1.20.19. Deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad

Las entidades con domicilio fiscal en Canarias cuyo INCN en el período impositivo inmediato anterior sea igual o inferior a 10.000.000€ y con una plantilla media en dicho período inferior a 50 personas, tendrán derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

- El 15 por 100 de las inversiones que se realicen en la constitución de filiales o establecimientos permanentes en el Reino de Marruecos, en la República Islámica de Mauritania, en la República de Senegal, en la República de Gambia, en la República de Guinea Bissau y en la República de Cabo Verde, siempre que estas entidades realicen actividades económicas en dichos territorios en el plazo de 1 año desde el momento de la inversión.
- El 15 por 100 del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones

y manifestaciones análogas incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

Recuerde:

- ® Las deducciones serán del 10 por 100 cuando, no concurriendo los requisitos establecidos en la norma, el INCN no exceda de 50.000.000€ y plantilla media sea inferior a 250.
- ® En el supuesto de entidades que formen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el INCN y la plantilla media se referirán al conjunto de entidades pertenecientes al mismo grupo.
- ® Cuando la entidad fuere de nueva creación, el INCN referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

1.21. Regímenes especiales

1.21.1. Incentivos fiscales aplicables a las empresas de reducida dimensión (ERD)

Se aplican a las entidades con un INCN, en el ejercicio anterior, inferior a 10.000.000€. ⁵¹

Si la entidad forma parte de un grupo de empresas podrá aplicar el régimen de ERD si el INCN conjunto es inferior a los 10.000.000€. Para este cómputo no se tienen en cuenta las operaciones realizadas entre entidades del grupo.

Los incentivos fiscales vigentes para el periodo impositivo 2022 son los siguientes:

- Libertad de amortización para inversiones en inmovilizado material e inversiones inmobiliarias generadoras de empleo.
- Amortización acelerada para bienes del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e intangibles sin mantenimiento de empleo.
- Reserva de nivelación.
- Deducción de la pérdida por deterioro de créditos calculada de manera forfataria.
- Incremento de la deducción por la recuperación del coste de bienes adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero.

Recuerde:

- ® La Dirección General de Tributos considera, respecto de los inmovilizados intangibles, calificados mercantilmente como activos de vida útil indefinida, a

⁵¹ La norma establece que un contribuyente puede aplicar este régimen en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período en que se superan los 10.000.000€ de cifra de negocios, cuando se han cumplido las condiciones para ser ERD tanto en aquel período como en los 2 anteriores.

los que se refiere el artículo 12.2 de la LIS, así como en el caso del fondo de comercio, podrá deducirse el 150 por ciento del importe que resulte de aplicar para ellos la amortización fiscal máxima del 5 por 100 ([DGT V0540-20](#)).

- ® Si ha iniciado una actividad económica, el INCN a tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado la actividad efectiva, elevándose al año.
- ® Los elementos del inmovilizado material se pueden amortizar fiscalmente desde el importe mínimo hasta el doble del coeficiente máximo de tablas. Ahora bien, si en un ejercicio no se ha deducido el duplo, no se puede trasladar a ejercicios siguientes la diferencia entre el doble del coeficiente máximo y lo deducido (DGT V455-11).
- ® Si se aplica la libertad de amortización con creación de empleo, y la sociedad realiza más de una actividad económica, no es necesario que el elemento adquirido y el incremento de empleo se realicen en la misma actividad, pues el cómputo de creación de empleo se realiza a nivel de contribuyente y no de actividad.
- ® Si en un año el contribuyente ha perdido la condición de ERD, el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global de insolvencias revierte de forma fraccionada a medida que la entidad procede a registrar sus nuevas pérdidas por deterioro por el sistema individualizado. Es decir, las nuevas pérdidas por deterioro no serán fiscalmente deducibles hasta que se agote el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global registrada en ejercicios anteriores.
- ® Para aplicar la amortización acelerada se exige que el elemento tenga coeficiente en las tablas, cosa que no ocurre, por ejemplo, en las obras de acondicionamiento de un local arrendado (DGT V1957-12).
- ® Para aplicar los incentivos fiscales de libertad de amortización y de amortización acelerada es necesario que, cuando se adquieran los bienes nuevos y afectos, la empresa tenga la condición de ERD. Sin embargo, cuando se inicie la amortización fiscal no es necesario que la empresa sea de reducida dimensión.

1.21.2. Arrendamiento de viviendas

Pueden aplicar este régimen especial las entidades que tienen en su activo 8 o más viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 3 años. Conforme establece el TEAC, de 5 de julio de 2016, para utilizar este régimen especial es necesario que el arrendamiento se desarrolle como una actividad económica, esto es, debe de tener una persona con contrato laboral y a jornada completa.

El incentivo fiscal consiste en aplicar una bonificación del 40 por 100⁵² a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas⁵³.

⁵² En años anteriores a 2022 la bonificación era del 85 por 100.

⁵³ Cuando la sociedad realiza actividades complementarias, sin tener en cuenta las rentas procedentes de la transmisión de viviendas, una vez pasado el plazo de los 3 años mínimo de arrendamiento, las rentas susceptibles de gozar de bonificación tienen que ser al menos el 55 por 100 del total de las rentas o,

En el caso de reparto de dividendos, los socios personas físicas los integran en la base imponible del ahorro y los socios personas jurídicas, con participación significativa, podrán aplicar una exención del 50 por 100 cuando provengan de beneficios bonificados⁵⁴.

En el caso de que el socio persona jurídica transmita una participación significativa (igual o superior al 5 por 100), y la haya poseído de manera interrumpida durante el año anterior al día de la transmisión, en la parte que se corresponda con beneficios no distribuidos bonificados aplicará una exención del 50 por 100. A la parte de plusvalía que no se corresponde con rentas bonificadas se le podrá aplicar la exención general regulada para la transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades residentes.

Recuerde:

- ® Para aplicar este régimen es necesario llevar una contabilidad separada para cada inmueble cuando la sociedad realice alguna actividad distinta de la propia del arrendamiento. De esta manera se tendrá desglose suficiente para conocer la renta imputable a cada vivienda, local o finca registral.
- ® Si las viviendas en alquiler se han adquirido a través de un contrato de arrendamiento financiero, se tendrán en cuenta, para determinar la base imponible, los ajustes que resultan de aplicar el régimen de arrendamiento financiero, pero, sin embargo, no se tienen en cuenta los ajustes negativos y positivos por la aceleración de las amortizaciones propia del régimen especial.
- ® Esta bonificación es incompatible con la reserva de capitalización. De esta manera se evita que sobre un mismo beneficio se tenga un doble incentivo fiscal.

1.21.3. Operaciones de reestructuración empresarial en general

Si durante este ejercicio ha realizado alguna operación de las que puede acoger al régimen especial de reestructuración empresarial, debe tener en cuenta que, aunque ya no hay que optar por el régimen especial para aplicarlo (se aplica por defecto), sí es obligatorio comunicar a la Administración la realización de la operación por la entidad adquirente en un plazo de 3 meses desde la realización de la operación. De no realizarse este trámite podrá ser sancionado con 10.000€. El incumplimiento de este requisito formal no impedirá aplicar el régimen especial.

Recuerde:

- ® Si realiza una fusión y la entidad absorbida aplicó la reserva por capitalización, será la absorbente quien deberá cumplir con el requisito de mantenimiento de los fondos propios.
- ® Si la Administración tributaria entendiera que no existe motivo económico válido en la operación, se quitará la ventaja fiscal obtenida, manteniéndose el resto de los beneficios fiscales (DGT V2894-15).

alternativamente, que al menos el 55 por 100 del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación.

⁵⁴ Si la entidad ha obtenido rentas bonificadas y otras no, se considera que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

- Ⓡ La escisión de una entidad en la que participan dos socios, en dos sociedades en las que también participan, seguida de una donación recíproca, no es admitida, pues equivaldría a una escisión no proporcional, la cual solo se permite si cada escindida constituye rama de actividad. Por el contrario, la operación podría ir por el régimen de diferimiento si no se produce tal donación y se adjudica la sociedad a cada socio por disposición testamentaria ([DGT V2535-16](#)).

1.21.4. Aportación no dineraria especial

Para aplicar el régimen de reestructuración empresarial, la entidad que recibe la aportación tiene que ser residente en España, o bien tener un establecimiento permanente en España al que se aportan dichos bienes. También es necesario que la transmitente participe después de realizar la aportación en, al menos, un 5 por 100 en el capital de la adquirente. Si el transmitente antes de realizar la aportación ya tiene el 5 por 100, se entiende cumplido este requisito (DGT V1215-08).

En el supuesto de que una entidad transmita participaciones, aportadas por una persona física que se acogió al régimen especial, y sean objeto de transmisión en los dos años posteriores a la fecha en que se realizó la operación de aportación, la exención no se aplicará sobre la diferencia positiva entre el valor fiscal de las participaciones recibidas por la entidad adquirente y el valor de mercado en el momento de su adquisición, salvo que se acredite que las personas físicas han transmitido su participación en la entidad durante el referido plazo.

Recuerde:

- Ⓡ La entidad transmitente valora las participaciones recibidas por el mismo valor fiscal del activo aportado y no integra en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del bien transmitido y su valor fiscal. La entidad adquirente valora el activo recibido por el mismo valor fiscal que tenía en la entidad transmitente conservando también la antigüedad.
- Ⓡ Las bases imponibles negativas existentes en la rama transmitida se transmitirán a la entidad adquirente con los límites y condiciones establecidas en la norma (DGT V0327-16).
- Ⓡ Cuando lo que se aporta son participaciones en el patrimonio de empresas del grupo en una sociedad que se constituye, o ya constituida, de la que se reciben a cambio acciones que dan el control, la aportante reflejará la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable (BOICAC núm. 74)⁵⁵.

1.21.5. Entidades parcialmente exentas

Estarán exentas las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por

⁵⁵ La entidad beneficiaria aplica la norma de instrumentos financieros, según la cual las acciones se valorarán al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

También están exentas las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica y las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en la ley, los imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad.

Tampoco son deducibles las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas.

Recuerde:

- ® Estos contribuyentes no estarán obligados a presentar declaración cuando, simultáneamente, los ingresos totales no superan los 75.000€ anuales, los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen los 2.000€ anuales y todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.
- ® No están exentos los ingresos procedentes de las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.
- ® Si una entidad acogida al régimen especial percibe ingresos de cuotas de socios que en parte destina a una actividad económica y en parte a la defensa de los intereses de los asociados, hay que prorratear dichos ingresos para determinar que porción de los mismos queda exenta.
- ® Una asociación que organiza cursos formativos realiza una explotación económica, con independencia de que se financie con subvenciones públicas, por la propia federación o mediante la contraprestación de los alumnos socios o terceros (AEAT, Informa 128810).

1.21.6. Consolidación Fiscal

Recordamos que los requisitos y límites para cuantificar la base imponible se miden a nivel de grupo fiscal y no individual. Así ocurre por ejemplo con la reserva de capitalización y de nivelación, la limitación de los gastos por atenciones a clientes y proveedores o el límite de los gastos financieros.

No serán objeto de eliminación los importes que deban integrarse en las bases imponibles individuales respecto de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y del importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad a los que resulte de aplicación la exención. En definitiva, no se elimina el 5 por 100 en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

La cuota íntegra del grupo fiscal se minorará en el importe de las deducciones y bonificaciones reguladas en la norma, así como cualquier otra deducción que pudiera resultar de aplicación.

La opción por el régimen especial se debe tomar por el órgano de Administración y no por la junta de accionistas. Además de la obligación de adoptar el acuerdo de tributar por este régimen especial por parte de todas y cada una de las entidades dependientes que se incluyen en el grupo fiscal, la representante del grupo está obligada a comunicar la identidad de las entidades incluidas a la Administración tributaria.

Las entidades que pierdan la condición de dependientes quedan excluidas del grupo en el propio período impositivo en que se produzca esta circunstancia. Situaciones que motivan la salida de una entidad del grupo de consolidación:

- Pérdida de la entidad dominante de la participación exigida de, al menos, el 75 por 100 del capital social en la entidad dependiente o del 70 por 100 si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.
- La concesión por ley de la exención en el Impuesto sobre Sociedades.
- Que a la conclusión de un período impositivo se encuentre en situación de concurso o incurra en situación patrimonial de disolución por pérdidas y, en este último supuesto, dicha situación no haya sido superada en el ejercicio siguiente.
- Pase a estar sujeta al Impuesto a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante, como puede ser el paso al régimen de hidrocarburos.
- La entidad dependiente se transforme en otra entidad con forma jurídica diferente a la de sociedad anónima, limitada o comanditaria por acciones.
- Pérdida de la residencia en territorio español.
- Cuando las entidades dependientes tienen un ejercicio social que no pueda adaptarse al de la entidad representante, al estar determinado por imperativo legal.

Recuerde:

- Ⓜ El cálculo de la base imponible se realiza como se expone a continuación:
$$[(+/-) \text{ BI individuales}] - [\text{eliminaciones}] + [\text{incorporaciones}] - [\text{R. capitalización}] - [\text{DTAs}] - [\text{compensación BI (-) del grupo y entidades del grupo pendientes antes de integrar Grupo}] - [\text{R. nivelación}]$$
- Ⓜ El Centro Directivo considera que el importe de los dividendos percibidos se reducirá, a efectos de aplicar la exención, en un 5 por 100, en concepto de gastos de gestión de las participaciones correspondientes. Por tanto, la entidad deberá de integrar en su base imponible individual el importe que corresponda, que no será objeto de eliminación a efectos de determinar la base imponible del grupo fiscal ([DGT núm. V1154-21, de 29 de abril de 2021](#)).
- Ⓜ Las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel de grupo consolidado no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo.
- Ⓜ En la extinción del grupo fiscal, las eliminaciones pendientes de compensación se integran en la base imponible individual de las entidades que formaban el mismo.

- ® Si una sociedad se separa del grupo, y originó un resultado que fue eliminado, se incorporará dicha eliminación en la base imponible de dicha entidad, y no en la base imponible del grupo como se hacía antes de 2015.
- ® Cuando se transmiten participaciones de una sociedad del grupo, que deja de formar parte del mismo, obteniendo una renta negativa, esta se minorará en el importe de las bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida que hayan sido compensadas en el Grupo.
- ® Una entidad en desequilibrio patrimonial no puede formar parte de un grupo fiscal, salvo que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta situación se hubiera superado. Por lo tanto, una entidad que supera en 2021 la situación de desequilibrio podrá formar parte del grupo en 2020 (DGT V1834-17).

1.21.7. Régimen especial de contratos de arrendamiento financiero

Cuando estos contratos cumplan ciertos requisitos, como que tengan una duración mínima de 2, ó 10 años en caso de inmuebles o establecimientos industriales, se encuentre diferenciada la parte que corresponde a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora de la carga financiera y, además, el importe anual de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien permanezca igual o sea creciente a lo largo del período contractual⁵⁶, las entidad podrá imputar como gasto fiscal el importe de la cuota de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien hasta el doble del coeficiente máximo de amortización según tablas fiscales, o del triple si se trata de una empresa de reducida dimensión, con independencia de la imputación contable.

Recuerde:

- ® Cuando no se satisfaga cuota alguna correspondiente a la recuperación del coste del bien, únicamente se computará como partida deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora. El régimen fiscal especial no se configura por la norma legal como optativo, por lo que si el contrato celebrado es de los citados por esta norma no cabe renunciar a su aplicación, ni íntegra ni parcialmente (DGT 1950-01). No obstante DGT V4249-16 establece que se trata de una opción del contribuyente.
- ® La cuantía que no ha podido ser deducida por exceder del límite será deducible en los periodos impositivos sucesivos, respetando igual el límite. Para el cálculo del límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.
- ® En aquellos contratos en los que se recibe un bien en arrendamiento financiero, entregando un elemento usado a sustituir, minorando esta entrega el importe de las cuotas de recuperación del bien que se financian, se incumplen las condiciones para aplicar este régimen especial (DGT V2282-11).

1.21.8. Transparencia Fiscal Internacional

⁵⁶ El citado requisito no se refiere estrictamente a las cuotas de arrendamiento financiero, sino a la parte de dichas cuotas que corresponde a la recuperación del coste del bien, considerada anualmente, excluida, por tanto, la parte de carga financiera y el gravamen indirecto que corresponda.

Supone la imputación a una empresa residente de ciertas rentas obtenidas por una entidad participada mayoritariamente en el extranjero (50 por 100), cuando la imposición sobre esas rentas en el extranjero es notoriamente inferior a la que hubiera tenido en territorio español (75 por 100), produciéndose dicha imputación, aunque las rentas no hayan sido efectivamente distribuidas.

Recuerde:

- ® La imputación de las rentas positivas obtenidas por la no residente se extiende a las obtenidas por sus establecimientos permanentes en el extranjero, sin que se aplique en este caso la exención por doble imposición internacional.
- ® Supuestos de imputación de rentas: actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento y actividades financieras, salvo obtenidas en el ejercicio de actividades económicas. Las rentas de operaciones vinculadas con no residentes o establecimiento permanente en las que la entidad no residente o establecimiento permanente añaden un valor económico escaso o nulo.
- ® Respecto de las rentas que provengan de actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas con personas o entidades vinculadas no se incluirán cuando al menos 2/3, (antes 50 por 100) procedan de operaciones efectuadas con personas no vinculadas.
- ® También se imputan los dividendos y las rentas derivadas de la transmisión de participaciones que perciba la no residente. Recordamos que hasta ahora no se imputaban si la participación de la no residente en las filiales cumplía determinados requisitos⁵⁷.
- ® Si antes no se aplicaba el régimen a las entidades residentes en la Unión Europea acreditando que su constitución y operativa tenían motivo económico válido, ahora no se aplica tampoco cuando residen en el Espacio Económico Europeo y lo que han de acreditar es que realizan una actividad económica.

2. Normativa con entrada en vigor en 2023

2.1. Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023

2.1.1. Tipo de gravamen reducido

Se reduce del 25 al 23 por 100 el tipo de gravamen para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1.000.000€ y, además, no tenga la consideración de entidad patrimonial.

2.1.2. Reserva para inversiones en las Illes Balears

⁵⁷ Se traten de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5 por 100 del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea patrimonial.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero de 2023 y el 31 de diciembre de 2028 se introduce el Régimen Fiscal Especial de las Illes Balears. Este régimen se aplicará en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, sin perjuicio de lo que se dispone en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento jurídico español.

- Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes tendrán derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en las Illes Balears, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones cuando cumplan los requisitos para ello.
- La reducción se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en las Illes Balears. En ningún caso la aplicación de la reducción podrá determinar que la base imponible sea negativa.
- A estos efectos, se considerarán beneficios procedentes de establecimientos en las Illes Balears los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas. Se considerarán beneficios no distribuidos los destinados a nutrir las reservas, excluida la de carácter legal. No tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones regulada en este apartado, ni el que se derive de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades, así como la cesión a terceros de capitales propios.
- La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.
- La dotación de esta reserva no tendrá la consideración de incremento de fondos propios a los efectos de la dotación de la reserva de capitalización, ni servirá para cumplir el requisito de dotar la reserva de nivelación.
- Las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en las Illes Balears deberán materializarse en el plazo máximo de 3 años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las inversiones que se especifican en la norma.
- Los elementos patrimoniales en que se materialice la inversión deberán estar situados o ser recibidos en el archipiélago balear, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del contribuyente, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio balear.
- Se entenderá producida la materialización, incluso en los casos de la adquisición mediante arrendamiento financiero, en el momento en que los elementos patrimoniales entren en funcionamiento.
- Los elementos patrimoniales en que se haya materializado la reserva para inversiones destinadas a la adquisición de elementos patrimoniales del

inmovilizado material o intangible que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente o a la suscripción de acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante 5 años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su vida útil fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya por su valor contable, en el plazo de seis meses desde su baja en el balance que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción prevista en este apartado y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. No podrá entenderse que esta nueva adquisición supone la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en las Illes Balears, salvo por el importe de la misma que excede del valor neto contable del elemento patrimonial que se sustituye y que tuvo la consideración de materialización de la reserva regulada en este apartado. En el caso de la adquisición de suelo, el plazo será de 10 años.

- Los contribuyentes que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de elementos patrimoniales del inmovilizado podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.
- En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, además el contribuyente deberá tener la consideración de empresa turística, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE, de actividades socio-sanitarias, centros residenciales de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas.
- Se podrán llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los 3 posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo.
- La aplicación del beneficio de la reserva para inversiones será incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones empresariales regulada en el Impuesto sobre Sociedades. También será incompatible para los mismos bienes y gastos con cualquier beneficio fiscal o medida de distinta naturaleza que tenga la condición de ayuda estatal bajo el Derecho de la Unión Europea, si dicha acumulación excediera de los límites establecidos en el Ordenamiento comunitario que, en cada caso, resulten de aplicación. Tratándose de activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente de este régimen, ni de las deducciones empresariales del Impuesto sobre Sociedades.
- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen sus rendimientos netos mediante el método de estimación directa, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y

cuando éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en las Illes Balears. Para poder disfrutar de la reserva deberán llevar la contabilidad en la forma exigida por el Código de Comercio desde el ejercicio en que se han obtenido los beneficios que se destinan a dotar la reserva para inversiones en las Illes Balears hasta aquel en que deban permanecer en funcionamiento los bienes objeto de la materialización de la inversión. La deducción se calculará aplicando el tipo medio de gravamen a las dotaciones anuales a la reserva y tendrá como límite el 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en las Illes Balears, siempre que no se superen los límites establecidos en el Ordenamiento comunitario que, en cada caso, resulten de aplicación.

- La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos generales dará lugar a que el contribuyente proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquella o a la deducción de esta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.

2.1.3. Régimen especial para empresas industriales, agrícolas, ganaderas y pesqueras

- Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicarán una bonificación del 10 por 100 de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, en este último caso en relación con las capturas efectuadas en su zona pesquera y acuícola.
- Se podrán beneficiar de esta bonificación las personas o entidades domiciliadas en las Illes Balears o en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente. La bonificación también será aplicable a los contribuyentes del IRPF que ejerzan las mismas actividades y con los mismos requisitos exigidos a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando determinen los rendimientos por el método de estimación directa.
- La aplicación de la bonificación en cada período impositivo requerirá que la plantilla media de la entidad en dicho período no sea inferior a la plantilla media correspondiente a los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo en que tenga efectos el régimen previsto en este apartado. Cuando la entidad se haya constituido dentro del señalado plazo anterior de 12 meses, se tendrá en cuenta la plantilla media que resulte de ese período.
- La bonificación se incrementará hasta el 25 por 100 en aquellos períodos impositivos en los que, además de cumplirse el requisito anterior, se haya producido un incremento de plantilla media no inferior a la unidad respecto de la plantilla media del período impositivo anterior y dicho incremento se

mantenga durante, al menos, un plazo de 3 años a partir de la fecha de finalización del período impositivo en el que se aplique esta bonificación incrementada.

- Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.
- La bonificación no será aplicable a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Illes Balears propios de actividades de construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón.

2.2. Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural

2.2.1. Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables. Podrán ser amortizadas libremente:

- Las inversiones en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables⁵⁸, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles y que sean puestas a disposición del contribuyente a partir del 20 de octubre de 2022, y entren en funcionamiento en 2023.
- Podrán ser amortizadas libremente en los períodos impositivos que se inicien o concluyan en dicho año, siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores. En el supuesto de que se incumpliese la obligación de mantenimiento de la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la

⁵⁸ Se considerará energía renovable la procedente de fuentes renovables no fósiles, es decir, energía eólica, energía solar (solar térmica y solar fotovoltaica) y energía geotérmica, energía ambiente, energía mareomotriz, energía undimotriz y otros tipos de energía oceánica, energía hidráulica y energía procedente de biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, y biogás, tal y como se definen en la Directiva (UE) 2018/2001, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables. En el caso de las instalaciones de producción de energía eléctrica, solo se considerará energía renovable aquella que proceda de instalaciones de la categoría b) del artículo 2.1 del Real Decreto 413/2014, de 6 de junio, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos.

En el caso de instalaciones que empleen bombas de calor accionadas eléctricamente solo se considerará energía renovable su uso para calor a partir de un rendimiento de factor estacional (SCOPnet) de 2,5 de acuerdo con la Decisión 2013/114/UE. En el caso de que tales bombas se usen para frío, solo se considerará que producen energía renovable cuando el sistema de refrigeración funcione por encima del requisito de eficiencia mínimo expresado como factor de rendimiento estacional primario y este sea al menos 1,4 (SPFplow), de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento Delegado (UE) 2022/759.

autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido la obligación.

- Los edificios no podrán acogerse a esta libertad de amortización.
- La cuantía máxima de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será de 500.000€. Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.
- Las entidades a las que sea de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión podrán optar entre aplicar el régimen de libertad de amortización por creación y mantenimiento de empleo o aplicar el régimen de libertad de amortización regulado en esta disposición.
- En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable cuando se reduzca al menos un 30 por 100 el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien se consiga una mejora de la calificación energética de las instalaciones para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.
- No podrán acogerse a esta libertad de amortización aquellas instalaciones que tengan carácter obligatorio en virtud de la normativa del Código Técnico de la Edificación, aprobado por el Real Decreto 314/2006, salvo que la instalación tenga una potencia nominal superior a la mínima exigida, en cuyo caso podrá ser objeto de la libertad de amortización aquella parte del coste de la instalación proporcional a la potencia instalada por encima de ese mínimo exigido.
- Para la aplicación de esta libertad de amortización, los contribuyentes deberán estar en posesión, según proceda, de la siguiente documentación que acredite que la inversión utiliza energía procedente de fuentes renovables:
 - En el caso de generación de energía eléctrica, la Autorización de Explotación y, en el de las instalaciones con excedentes, la acreditación de la inscripción en el Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica (RAIPREE) o, en el caso de instalaciones de menos de 100kW, el Certificado de Instalaciones Eléctricas (CIE) de acuerdo con el Reglamento Electrotécnico de Baja Tensión.
 - En el caso de sistemas de producción de gases renovables (biogás, biometano, hidrógeno renovable), la acreditación de inscripción en el Registro de instalaciones de producción de gas procedente de fuentes renovables.
 - En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) industrial o de proceso, acreditación de la inscripción en registro o informe del órgano competente en la Comunidad Autónoma.
 - En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria, certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de las inversiones, que indique la

incorporación de estos sistemas respecto del certificado expedido antes del inicio de las mismas.

2.3. Proyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes

2.3.1. Tipo impositivo

Se establece un tipo impositivo del 15 por 100 para las empresas emergentes en el primer año en que tengan base imponible positiva y en los 3 siguientes, siempre que mantengan la calificación de emergentes.

2.3.2. Aplazamiento de pago de la cuota del IS y del IRNR con EP

Los contribuyentes de estos impuestos podrán solicitar -en período voluntario de autoliquidación- el aplazamiento de la deuda tributaria de los 2 primeros períodos impositivos en los que la base imponible sea positiva.

La Administración Tributaria concederá el aplazamiento sin garantías y sin devengo de intereses de demora por un período de 12 meses (para el primer año) y de 6 meses por el segundo año.

2.3.3. Pagos fraccionados

Los contribuyentes de estos impuestos no tendrán la obligación de realizar los correspondientes pagos fraccionados a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo inmediato posterior.

2.4. Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito

2.4.1. Limitación de compensación de las bases imponibles negativas

Se establece una medida transitoria para el período impositivo 2023, consistente en la no inclusión del 50 por 100 de las bases imponibles individuales negativas de las entidades integrantes de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal para la determinación de la base imponible consolidada de dicho grupo.

2.4.2. Dedución por inversiones en producciones cinematográficas españolas y extranjeras

Se regulan medidas para el financiador: podrá aplicar la deducción en cualquier fase de la producción con el límite del 25 por 100, y no la aplicará cuando exista vinculación entre él y el productor.

3. 65 Recomendaciones para el cierre fiscal

Planificación fiscal considerando el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023

Si el INCN de 2022 no va a superar el 1.000.000€ y la entidad no es patrimonial, el tipo de gravamen para 2023 se fijará en el 23 por 100. Por este motivo, aún está a tiempo de reducir la factura fiscal si planifica correctamente ciertas operaciones como las que se citan a continuación:

1. Chequee las ventas o las prestaciones de servicios que pueda aplazarlas a 2023. Si necesita liquidez solicite que le hagan un anticipo.
2. Si no es una entidad patrimonial y el INCN está próxima a rebasar el 1.000.000€ posponga ventas o prestaciones de servicios.
3. Acuerde con sus filiales que el dividendo de este año se postergue a 2023, de esta manera tributará por el ingreso no exento a un tipo menor.
4. Si está pensando en transmitir participaciones con beneficio, una buena opción es esperar a 2023, para atenuar la tributación por el beneficio que no queda exento.
5. Si está considerando transmitir participaciones con pérdida de una entidad en la que tiene un porcentaje inferior al 5 por 100, puede interesarle venderlas antes de que finalice el año porque compensará ingresos a un tipo mayor.
6. Si tiene un porcentaje de participación igual o superior al 5 por 100 y quiere transmitir las participaciones con pérdidas, puede ser interesante que la empresa tenedora de las participaciones se disuelva antes de que finalice el año, de esta manera podrá deducir la pérdida a un tipo mayor.
7. Si realizó una operación a plazo y aún tiene cobros pendientes, y el deudor le quiere adelantar el importe de toda o parte de la deuda pendiente, pacte con él que no lo haga hasta 2023.
8. Y si aún tiene pendiente de percibir algún cobro, de una operación en que se acogió al diferimiento de operaciones a plazo y está pensando en endosar o descontar los importes aplazados, espérese a hacerlo ya en 2023.
9. Si tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar y ha obtenido en 2022 beneficio, compense el mayor importe de estas pérdidas, si no lo hace este año las compensará a un tipo menor.
10. Si tiene diferencias temporarias pendientes de imputar, deberá de recalcularlas contablemente al tipo del 23 por 100.
11. Aunque la empresa pase a tributar en 2023 al tipo del 23 por 100, podrá aplicar la reserva de capitalización ya que se considera este tipo reducido como tipo de gravamen general.

Otras recomendaciones:

12. Si está pensando en acometer alguna inversión destinada al autoconsumo de energía procedente de fuentes renovables, por ejemplo, la instalación de placas fotovoltaicas, recuerde que podrá amortizar libremente hasta 500.000€, siempre que la inversión entre en funcionamiento en 2023. Esta libertad es incompatible con la de mantenimiento de empleo que aplican las empresas de reducida dimensión.
13. Evalúe a cuánto ascenderá el INCN de este ejercicio y, si fuera a superar por poco 10.000.000€, podría diferirse la realización de algunos ingresos para el próximo año, a fin de no pasar ese límite y que ello nos pueda llevar a abandonar el régimen de empresas de reducida dimensión o entrar en prórroga en el mismo.
14. Si es una entidad holding controle que los ingresos financieros no superen el 70 por 100 de los ingresos totales, de ser así, asegúrese de que los socios participen indirectamente en sus filiales en, al menos, un 5 por 100, si quieren aplicar dichos socios la exención por los dividendos que les vaya a repartir.
15. Si se dedica al alquiler de inmuebles y quiere que éstos estén afectos a la actividad económica de arrendamiento, de cara al siguiente ejercicio, puede convenir contratar a una persona con contrato laboral y a jornada completa que gestione el arrendamiento. Tenga en cuenta que la Administración le podría pedir que pruebe la existencia de una carga administrativa mínima de trabajo que justifique la necesidad de emplear a la persona.
16. Si es socio de una SICAV y se ha liquidado en 2022, por acogerse al régimen transitorio de la Ley 11/2021 de medidas para la prevención del fraude, tenga en cuenta que no tendrá que integrar la renta derivada de la liquidación, siempre que el total del dinero o bienes que le corresponda se reinvierta en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones de otras Instituciones de Inversión Colectiva (IIC).
17. Si en 2022 ha trasladado su residencia a un país de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, en este último caso cuando exista un acuerdo de doble imposición e intercambio de información fiscal, podrá fraccionar la plusvalía a pagar-exit tax-, por la diferencia entre el valor contable y fiscal de los elementos patrimoniales, si opta por ello cuando presente la declaración.
18. Chequee el INCN para determinar el importe máximo deducible del gasto de atenciones a clientes y proveedores, que es el 1 por 100 por 100 precisamente de esta cifra. Si fuéramos a superar dicho límite, sería conveniente aplazar, en la medida de lo posible, ese tipo de gastos a 2023.
19. Si la entidad se ha constituido en 2022, para determinar si una empresa es de reducida dimensión, el INCN que ha de tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado la actividad efectiva, pero elevándose al año.
20. Si el año que viene deja de ser ERD, porque el INCN va a superar este año los 10.000.000€ y no puede aplicar la prórroga de ERD, aproveche antes de final de año para adquirir inversiones y aplicar la libertad de amortización ya que consolida el beneficio fiscal para los años siguientes.
21. Si no consolida fiscalmente, controle el INCN porque si está próximo a superar los 20.000.000€, le puede convenir retrasar rentas para no estar obligado a tributar como mínimo el 15 por 100 de la base imponible.

22. Si a final de año tiene saldos de clientes de dudoso cobro y han transcurrido 6 meses desde el vencimiento hasta el 31 de diciembre, el deterioro contable es gasto fiscal, aunque es conveniente reclamar al deudor por cualquier medio válido en derecho.
23. Analizar las ventas o prestaciones de servicios de la sociedad que puedan acogerse a la regla especial de operaciones a plazo. En ese supuesto, se deberá hacer un ajuste negativo al resultado contable por la parte proporcional no cobrada. En sentido contrario, cuando se haya producido el vencimiento de un plazo de una operación de estas características, realizada en ejercicios anteriores, no se puede olvidar el necesario ajuste positivo por la parte proporcional de la renta que se corresponde con el plazo vencido.
24. Si la empresa ha realizado una operación con precio aplazado, debe tener buen cuidado de que esto se pueda probar y que en el contrato se especifique cuándo vencen los plazos porque, en caso contrario, podría entenderse que no es una operación de esta naturaleza, sino que, simplemente, se han producido retrasos en el cobro.
25. Evite un desajuste en la tesorería chequeando las operaciones realizadas durante el año que no le han generado liquidez, pero sí beneficio por el que debe de tributar y, en su caso, repartir entre los socios, tales como permutas comerciales, quitas o esperas, percepción de donaciones de bienes, aportaciones no dinerarias o reversión de deterioros, que en su día fueron deducibles.
26. Si la entidad ha contabilizado un deterioro de algún elemento de inmovilizado material o inmaterial, el gasto no es deducible, por lo que se tendrá que hacer un ajuste positivo, si bien podrá ir imputando el gasto fiscal a medida que lo vaya amortizando.
27. En caso de reversión contable del deterioro de un elemento del inmovilizado, habrá que analizar qué sucedió cuando se dotó: si fue gasto deducible fiscalmente, ahora habrá que integrarlo en la base imponible, pero si no se pudo deducir, en este ejercicio habrá que hacer un ajuste negativo para que no forme parte de la base imponible.
28. Si durante este año ha contabilizado una pérdida por venta de acciones o participaciones a una entidad del grupo, hay que tener en cuenta que no se puede deducir hasta que se transmitan a un tercero fuera del grupo, siempre que no se trate de una participación significativa. Por el contrario, si fue en este año cuando las participaciones transmitidas dentro del grupo con pérdidas salieron fuera del grupo, se podrá reconocer la pérdida no deducida, pero teniendo en cuenta que se habrá de minorar en las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros.
29. Comprobar si se han transmitido con pérdidas elementos amortizables a una entidad del grupo. En este caso, lo recomendable es solicitar a la adquirente el cuadro de amortización que va a aplicar, ya que solo se puede deducir la pérdida al mismo ritmo que se amortiza el elemento transmitido.
30. A final de año habrá que revisar si los ingresos y gastos contabilizados se han periodificado correctamente. En el caso de entidades concursadas que hayan aprobado una quita en 2022, deberán hacer un ajuste negativo al correspondiente ingreso contable que irá revirtiendo en los siguientes años al ritmo en el que se devenguen los gastos financieros de la deuda.

31. Revisar si a la sociedad se le produjeron gastos en ejercicios anteriores que no se hayan contabilizado ni deducido porque, si corresponden a un período no prescrito, en general, se podrán contabilizar y deducir en este ejercicio.
32. 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.
33. Identificar los elementos del inmovilizado material nuevos con valor inferior a 300€ y aprovechar para amortizarlos libremente, aunque teniendo en cuenta el límite máximo anual de 25.000€.
34. Si la entidad se ha constituido en 2022 y aplica la libertad de amortización de elementos nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300€, el límite de 25.000€ para el conjunto de estos activos se prorrateará en función del número de días del período impositivo respecto al año.
35. Si la entidad va a deteriorar contablemente existencias, y a deducir fiscalmente este gasto, conviene ir preparando la prueba del deterioro, como puede ser el informe de un perito, porque es posible que la Administración se la exija.
36. Además del gasto por deterioro de créditos derivados de posibles insolvencias de deudores, hay que separar los créditos que definitivamente no se cobrarán. Si se ha reflejado la correspondiente pérdida contable, ese gasto será deducible sin más requisitos, aunque naturalmente habrá que justificar la irreversibilidad de la pérdida.
37. No se olvide de hacer un ajuste negativo al resultado contable por el importe de los cargos a reservas que sean considerados gastos fiscalmente deducibles, como los contabilizados por error que se produjeron en ejercicios pasados. Y si la entidad ha ampliado capital, no debe olvidar hacer un ajuste negativo por los gastos de ampliación que se habrán contabilizado con un cargo a reservas.
38. Chequear determinados gastos como los de regalos a los socios que asisten a la Junta de accionistas o los dividendos a acciones sin voto, contabilizados como gastos financieros, ya que no son deducibles fiscalmente por tratarse de retribuciones de los fondos propios.
39. Preste especial atención a los intereses de demora, tanto los exigidos en una liquidación administrativa como los devengados por la suspensión de la ejecución de un acto administrativo impugnado. En ambos casos el gasto contable es deducible, con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo, junto con el resto de los gastos financieros.
40. No olvide realizar el ajuste positivo al resultado contable correspondiente a los gastos de multas, sanciones y recargos, pues no se pueden deducir.
41. 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.
42. Identificar si durante el ejercicio la sociedad ha realizado operaciones con partes vinculadas, porque habrán de valorarse a valor normal de mercado y conviene ir preparando la documentación sobre las mismas que, salvo exoneración de esta obligación, pueda exigir la Administración.

43. Si es socio profesional de una sociedad con actividad profesional y le presta servicios profesionales, la entidad tiene medios materiales y humanos y no quiere que se discuta la valoración de las retribuciones a los socios por esos servicios, debe saber que las retribuciones de los socios profesionales tienen que alcanzar, como mínimo, el 75 por 100 de la diferencia entre los ingresos y gastos antes de deducir sus retribuciones. Además, también es necesario que la retribución de cada socio iguale o supere la retribución media de los trabajadores que presten servicios similares multiplicada por 1,5. En caso de que no tenga esos trabajadores, el mínimo será 5 veces el IPREM.
44. Si la sociedad ha transmitido participaciones de otra en la que tenía un 5 por 100 o más, obteniendo plusvalías, tiene que averiguar si dicha sociedad es patrimonial porque, en ese caso, la exención de esa renta solo alcanzará a la parte de la misma que se corresponda con el incremento de beneficios no distribuidos generados durante la tenencia de la participación, y no a la plusvalía tácita.
45. En el supuesto de que la entidad haya percibido dividendos, es preciso conocer el organigrama empresarial y detectar el origen último de los mismos. La exención dependerá de si la participada es holding y del grado de participación indirecta que se tenga en las subfiliales de segundo o ulterior nivel.
46. Si la entidad ha transmitido con beneficio participaciones de una entidad radicada en el extranjero, para aplicar la exención, además de que se trate de una participación significativa, hay que verificar si se trata de un país que tenga convenio con España para evitar la doble imposición. En caso contrario, habrá que ver si en dicho país existe un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a nuestro impuesto con un tipo nominal, en el ejercicio de la venta de, al menos, el 10 por 100.
47. Si la entidad ha transmitido participaciones con pérdidas y son deducibles por tener una participación inferior al 5 por 100, debe de tener en cuenta que tendrá que minorar dicha pérdida –haciendo el correspondiente ajuste positivo– en los dividendos cobrados de esa participada desde 2009, salvo que hubiera tributado por ellos.
48. Si se trata de una sociedad socio de otra que se va a liquidar con pérdidas, no olvide que, desde el punto de vista fiscal, tendrá que minorarlas en los dividendos que haya recibido en los últimos 10 años si no tributaron en su día.
49. Si la entidad va a vender participaciones con pérdidas de una sociedad de la que posee más de un 5 por 100 del capital, no podrá deducirlas, pero se puede plantear efectuar la venta en dos fases: primero, las participaciones hasta dejar la cartera por debajo de un 5 por 100 (sin que pueda deducir las pérdidas), y segundo, transcurrido un año, el resto (siendo esa última pérdida deducible).
50. Conviene comparar el importe de los fondos propios de la entidad, a final del ejercicio, sin tener en cuenta los resultados del año, con los fondos propios al inicio, sin tener en cuenta los beneficios del año anterior (y sin considerar otras partidas que la ley del impuesto establece). Si existe incremento, podremos reducir la base imponible con la reserva de capitalización, siempre con el límite del 10 por 100 de la base imponible previa a esta reducción y a la compensación de BIN's.

51. Si en ejercicios anteriores aplicó la reducción por reserva de capitalización, no olvide comprobar que se ha cumplido el requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios porque, en caso contrario, deberá tener en cuenta que en la autoliquidación del impuesto habrá de añadirse a la cuota de este año el importe correspondiente de cuota ahorrada más los intereses de demora.
52. A efectos de reducir la base imponible utilizando la reserva de capitalización, conviene dotar la reserva legal por el mínimo que establece la norma mercantil. De esta manera la sociedad podrá dotar más reserva voluntaria y, por lo tanto, podrá reducir la base con la reserva de capitalización por un importe superior.
53. En caso de que la entidad tenga muchas reservas acumuladas del pasado, quizás sea conveniente repartirlas este año y dotar al siguiente la reserva de capitalización. De esta forma el cumplimiento del requisito de mantenimiento le obligará a inmovilizar menos fondos propios con el mismo beneficio fiscal.
54. Si duda entre aplicar la reducción por reserva de capitalización o compensar bases imponibles negativas pendientes, puede que sea más interesante aplicar la reserva y dejar para un momento posterior la compensación de las bases imponibles negativas, porque para estas últimas no existe límite temporal para su aplicación.
55. Revisar los Estatutos de la sociedad para comprobar que el cargo del administrador es remunerado y poder deducir el gasto contable por su retribución. En el caso de los administradores con funciones ejecutivas, también deberá de figurar en Estatutos la remuneración.
56. Otra posibilidad de diferimiento para una ERD puede ser dotar la reserva de nivelación, con ello se logrará, como poco, un diferimiento de hasta el 10 por 100 de la cuota que se corresponda con el 10 por 100 de la base imponible (que se puede reducir hasta un máximo absoluto de 1.000.000€). Tenga en cuenta que si es una empresa de nueva creación y ha obtenido beneficio y aplica este año el tipo reducido del 15 por 100 no podrá aplicar esta reserva de nivelación.
57. Si la sociedad, en un ejercicio anterior, redujo la base imponible por aplicar la reserva de nivelación, si en este ejercicio tiene una base imponible negativa, deberá compensarla hasta el importe de dicha base negativa con la reserva de nivelación de los ejercicios anteriores.
58. Si en 2017 aplicó la reserva de nivelación y aún tiene pendiente saldo por adicionar a la base, en este ejercicio deberá realizar el correspondiente ajuste positivo por la totalidad aún pendiente porque ya se cumplen los 5 años que marca el legislador para integrar el importe reducido.
59. Si es el primer año en que una nueva sociedad obtiene beneficios y, por lo tanto, puede aplicar el tipo de gravamen del 15 por 100, es posible que interese no compensar las bases imponibles negativas que tenga pendientes, aunque no exista un límite temporal para ello, y empezar a compensarlas cuando el tipo general. De esta forma se aprovechará el beneficio fiscal del tipo reducido.
60. Si se ha constituido en 2022 recuerde que el importe de la reserva de nivelación no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.

61. Chequear las deudas de la entidad anteriores a 2017 porque habrán prescrito en este ejercicio. Si opta por cancelarlas tenga en cuenta que el ingreso contable debe de tributar.
62. Si la sociedad, en 2013 y 2014, por su INCN vio limitado el gasto por amortización, pudiendo deducir un máximo del 70 por 100 de la amortización contabilizada, sobre el 30 por 100 que esté recuperando con ajustes negativos podrá aplicar una deducción del 5 por 100, para compensar que la recuperación del gasto se efectúa a un tipo de gravamen inferior.
63. Si la sociedad va a efectuar donativos, desde el punto de vista fiscal será mejor hacerlo a la misma entidad que ya se donó en los últimos dos años, pues podrá beneficiarse de una deducción del 40 por 100, siempre que las cuantías hayan sido iguales o superiores cada año. No se puede olvidar de hacer el ajuste positivo para anular el gasto que se habrá contabilizado y que no es deducible.
64. Si ha incrementado la plantilla de trabajadores con discapacidad, podrá aplicar la deducción por creación de empleo por ello, si bien se ha de tener en cuenta que ese incentivo es incompatible con la libertad de amortización con creación de empleo que pueden aplicar las empresas de reducida dimensión.
65. Si la entidad ha realizado o está pensando en invertir en actividades de I+D+i, es conveniente que vaya solicitando un informe motivado al Ministerio de Economía y Competitividad u órgano adscrito a éste, o bien que presente consulta a la Dirección General de Tributos que será vinculante, e incluso que llegue a un acuerdo con la Administración tributaria sobre los gastos e inversiones a realizar.

III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

Se puede optar, en el IRPF, por la reducción del 30 por 100 por rendimientos generados en más de dos años, aunque ya se haya aplicado en los cinco ejercicios anteriores

Se analiza el caso de un contribuyente que ha percibido un bonus en 2022 y desea minorar la tributación aplicando la reducción del 30 por 100 por rendimientos generados en más de dos años.

Como sabemos, esta reducción no puede aplicarse si en los cinco ejercicios anteriores ya se aplicó por otro rendimiento generado en más de dos años. Este es el caso del contribuyente, que percibió un bonus 3 años antes por el que aplicó la reducción.

Según interpreta la Dirección General de Tributos, si el contribuyente prefiere aplicar la reducción en 2022, puede presentar una autoliquidación complementaria suprimiendo la reducción en el ejercicio anterior y aplicarla en 2022.

[DGT V0379-22, de 25 de febrero de 2022](#)

El tipo del recargo de equivalencia, en el IVA, aplicable a las entregas de determinados combustibles, que tributan al 5 por 100, es del 0,5 por 100

Como sabemos, con efectos desde el 1 de octubre de 2022, y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2022, se aplica el tipo reducido del 5 por 100 a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles.

La cuestión que se plantea es el tipo del recargo de equivalencia que hay que aplicar cuando el adquirente es un comerciante minorista.

Como el nuevo tipo del 5 por 100 no se encuentra incluido de manera expresa en el artículo de la Ley que regula el importe de los recargos aplicables a los comerciantes minoristas, la Dirección General de Tributos interpreta que deberá aplicarse el tipo del recargo del 0,5 por 100 correspondiente a las entregas de bienes que tributan al tipo del 4 por 100.

[DGT V2119-22, de 7 de octubre de 2022](#)

Los órganos de gestión tributaria no son competentes para comprobar cuestiones que afecten a la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión

En esta resolución se debate si la diferencia entre las facultades de comprobación que ostenta un órgano de gestión tributaria y un órgano de inspección radican exclusivamente en los medios de los que dispone uno y otro, estando vedados determinados medios para los órganos de gestión, de modo que si utiliza alguno de ellos supondría un vicio por incompetencia, o bien, por el contrario, existe una reserva legal para los órganos de inspección, siendo estos quienes deben llevar a cabo la comprobación de los regímenes tributarios especiales.

El Tribunal considera que todas aquellas actuaciones que impliquen investigaciones o comprobaciones sobre obligados tributarios, acogidos a los regímenes especiales previstos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, deben ser llevados a cabo por los órganos de inspección, sin que los órganos de gestión tributaria sean competentes, lo que no obsta para que comprobaciones que nada tienen que ver con

el régimen especial puedan ser realizadas por los órganos de gestión tributaria, al estar amparados para ello.

Así, en el supuesto que aquí nos ocupa, los órganos de gestión tributaria analizan exclusivamente las pruebas aportadas por el interesado una vez aprobadas las cuentas definitivas, determinando el importe de las partidas existentes y analizando si la prueba en torno a la realidad de dichos ingresos y gastos es suficiente, sin valorar nada relativo al régimen especial de tributación de las entidades parcialmente exentas, sino que exclusivamente lleva a cabo un análisis de la carga de la prueba en base siempre a los datos obrantes en poder de la Administración y los datos presentados por el interesado en el escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación.

Entiende el Tribunal que, si las actuaciones realizadas no suponen una valoración de la aplicabilidad o no del régimen especial, ni tampoco una investigación, comprobación o pronunciamiento sobre cuestiones que afecten al mismo, pueden ser desarrolladas por los órganos de gestión tributaria, entendiéndose que ello no entra en conflicto con el pronunciamiento del Tribunal Supremo, en sentencia de 23 de marzo de 2021, en el cual se prohíbe la actuación de los órganos gestores sobre cuestiones afectadas por los regímenes especiales.

[TEAC, resolución nº 5963/2021, de 4 de octubre de 2022](#)

Si un contribuyente recibe prestaciones de dos o más planes de pensiones en forma de capital en años distintos, podrá aplicar la reducción del 40 por 100 por todas las cantidades en el IRPF

La cuestión controvertida que se resuelve en este recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar si un contribuyente, titular de varios planes de pensiones con aportaciones anteriores a 2007, puede beneficiarse, en más de un ejercicio fiscal, de la reducción del 40 por 100.

El Tribunal fija como criterio que, cuando se reciban prestaciones de diversos planes de pensiones, la reducción podrá aplicarse a todas las cantidades percibidas en forma de capital -pago único- en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente y en los dos ejercicios siguientes, y no solamente en un ejercicio, como interpretaba la Administración. El régimen transitorio tipificado en la norma del impuesto no establece que el beneficiario no pueda aplicar la reducción a percepciones recibidas en años distintos.

[TEAC, resolución nº 8719/2021, de 24 de octubre de 2022](#)

Aplicación de la reducción del recargo extemporáneo cuando se solicita aplazamiento o fraccionamiento del recargo

La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si cabe aplicar la reducción del 25 por 100 sobre el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo en aquellos supuestos en los que, habiendo ingresado el obligado tributario el total importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, dicho obligado tributario ha solicitado el aplazamiento del propio recargo mediante presentación de aval, en vez de proceder a su abono.

El Tribunal determina que, cuando el obligado tributario hubiera ingresado la totalidad de la deuda resultante de una autoliquidación extemporánea, se aplica la reducción del 25 por 100 sobre el recargo por declaración extemporánea, siempre que el 75 por

100 del recargo hubiera sido ingresado o hubiera sido aplazado o fraccionado con garantía de aval o certificado de seguro de caución, dentro de los plazos legalmente establecidos.

[Tribunal Supremo, sentencia nº 6385/2020, de 13 de octubre de 2022](#)

La extinción del condominio con excesos de adjudicación genera una alteración patrimonial en el IRPF

De acuerdo con la ley del impuesto, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de la cosa común o la disolución de las comunidades de bienes no implican una alteración en la composición del patrimonio, ya que su finalidad es únicamente especificar la participación indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios o comuneros, y a efectos de futuras transmisiones la fecha de adquisición no es la de la adjudicación de los bienes a los comuneros, sino la originaria de adquisición de los mismos.

Con respecto a la aplicación de esta norma en los casos de extinción del condominio con excesos de adjudicación y compensaciones en metálico, existían sentencias contradictorias de Tribunales Superiores de Justicia, de modo que resultaba necesario que el Tribunal Supremo se pronunciase para establecer la interpretación definitiva. El Tribunal interpreta que la compensación percibida por un comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio, comportará para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al impuesto, cuando exista una actualización del valor de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación, y esa diferencia de valor sea positiva.

De esta manera, siempre que se produzcan excesos de adjudicación, habrá alteración patrimonial en el Impuesto sobre la Renta, que será proporcional a ese exceso de adjudicación. Solamente cuando los comuneros reciban bienes y derechos en la misma proporción que su cuota de participación en la comunidad de bienes, se entenderá que aplica la norma citada y no habrá alteración patrimonial.

[Tribunal Supremo, sentencia 1269/2022, de 10 de octubre de 2022](#)

IV. NOTICIAS DE PRENSA

1 de noviembre de 2022

El Economista

Hacienda estudia eliminar las multas por errores al declarar

El Departamento de Gestión de la Agencia Tributaria cuenta con una propuesta que exigirá cambiar la actual legislación.

7 de noviembre de 2022

Cinco Días

Los divorciados tienen derecho también a la rebaja del IBI para familias numerosas

Un juzgado considera discriminatorio que la ordenanza del Ayuntamiento de Madrid exija convivir con todos los hijos.

12 de noviembre de 2022

El Economista

Hacienda devolverá el dinero al primer multado por declarar tarde el 720

La Abogacía del Estado se allana en el caso del taxista jubilado de Granada y cierra el caso.

15 de noviembre de 2022

El Economista

Los Estados no pueden cambiar la localización del IVA ante un fraude

El TJUE considera que la normativa en el caso de la prestación de servicios es inamovible.

23 de noviembre de 2022

Expansión

La UE exigirá factura electrónica para todas las operaciones entre países

Bruselas tiene previsto aprobar el mes que viene su nueva norma de IVA. La obligación afectará a las compras transfronterizas.

24 de noviembre de 2022

El Economista

El 'hachazo' fiscal a los planes reduce el ahorro privado en 4.000 millones

Las aportaciones a los individuales caen un 40% hasta septiembre frente a 2020.

25 de noviembre de 2022

Expansión

Moncloa consume el golpe fiscal a la gran empresa y las fortunas

Los pactos alcanzados en las comisiones del Congreso abren la puerta a prorrogar las medidas una vez pasados los dos años en los que está previsto su aplicación.

26 de noviembre de 2022

Cinco Días

El Gobierno abre la puerta a que los tres nuevos impuestos temporales se conviertan en fijos

El Ejecutivo logra el aval a unos PGE con ingreso y gastos récord. El nuevo plan fiscal incluye cambios de calado en IRPF y Sociedades.

29 de noviembre de 2022

Cinco Días

La banca amenaza con recurrir en los tribunales el impuesto temporal al sector
CaixaBank e Ibercaja estudian pelear el nuevo tributo. Bankinter asegura que lo recurrirá “al día siguiente” de abonarlo.

V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

Diciembre

L	M	X	J	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	<u>20</u>	21	22	23	24	25
26	27	28	29	<u>30</u>	31	

Hasta el 20 de diciembre

- Renta y Sociedades
 - Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.
 - Noviembre 2022. Grandes empresas: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216, 230

Pagos fraccionados sociedades y establecimientos permanentes de no residentes

- Ejercicio en curso:
 - Régimen general: 202
 - Régimen de consolidación fiscal (grupos fiscales): 222
- IVA
- Impuesto sobre las primas de seguros
- Impuestos especiales de fabricación
- Impuesto especial sobre la electricidad
- Impuestos medioambientales
- Impuesto sobre las transacciones financieras

Hasta el 30 de diciembre

- IVA
