

Persevera

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Tema 22

El Impuesto sobre Sociedades (I)

Cuerpo Técnico de Hacienda

INGRESO LIBRE · EDICIÓN 2026

perseveraoposiciones.com

AL ALCANCE DE QUIEN ESTUDIA

Cada año, mucha gente perfectamente capaz de aprobar una oposición no llega a intentarlo en serio. Y casi nunca es por falta de cabeza: es por la vida. El trabajo que te deja sin fuerzas justo cuando ibas a ponerte, las cargas familiares, no saber bien por dónde empezar o, simplemente, no poder dedicarle el día entero ni pagar una buena academia. Cosas que poco tienen que ver con lo que uno valdría sentado delante del examen.

Persevera nace de ahí: de la idea de que opositar debería depender de que estudies, y de nada más.

Prepararse bien no debería depender de cosas ajenas a tu esfuerzo. Hay muchísima gente que sacaría la plaza por su cuenta si tuviera las herramientas adecuadas a mano. El problema es que casi siempre se ven solo dos caminos: una academia, con sus horarios y su ritmo, o hacerlo del todo en solitario, sin nada ni nadie que te guíe. Persevera quiere ser un tercer camino: la libertad de ir por tu cuenta, pero con herramientas de verdad para hacerlo en serio.

Ese tercer camino empieza por lo esencial: el temario, completo y gratuito, sin registrarte. Descárgalo, guárdalo, imprímelo, compártelo con quien quieras: es tuyo, sin compromisos y para siempre.

Y las herramientas de verdad están en nuestra app. Porque, como quienes hemos pasado por ahí, sabemos que tener el temario es solo el principio: en la app el temario cobra vida, con tests para ponerte a prueba, fichas de repaso, esquemas y un seguimiento que te muestra por dónde vas y dónde flojeas. Todo pensado para exprimir cada hora de estudio. Y da lo mismo cómo te prepares: por tu cuenta o como refuerzo de una academia, aquí siempre tienes con qué practicar más.

Opositar es, sobre todo, perseverar: madrugones, días en que no entra nada, semanas en que dudas de si merece la pena. Y es en esa parte —la de aguantar— donde queremos estar a tu lado, dándote las herramientas que a nosotros nos habrían hecho el camino más fácil.

— *El equipo de Persevera*

ÍNDICE

Epígrafe 1 — Naturaleza y ámbito de aplicación	5
1. Naturaleza y caracteres	5
2. Ámbito de aplicación espacial y tratados	6
Epígrafe 2 — Hecho imponible	8
1. La obtención de renta como hecho imponible	8
2. Concepto de actividad económica y entidad patrimonial	9
3. Atribución de rentas	11
Epígrafe 3 — Contribuyentes	12
1. Contribuyentes y residencia	12
Epígrafe 4 — Exenciones subjetivas plenas y parciales	15
1. Exención plena: el sector público	15
2. Exenciones parciales: entidades sin fines lucrativos y régimen del art. 9.2, 9.3 y 9.4	16
Epígrafe 5 — Base imponible: concepto y regímenes de determinación	18
1. Concepto: del resultado contable a la base imponible	18
2. Las amortizaciones (art. 12)	20
3. Las pérdidas por deterioro de valor (art. 13)	23
4. Las provisiones y otros gastos (art. 14)	25
5. Regímenes de determinación: estimación directa, objetiva e indirecta	26
Epígrafe 6 — Imputación temporal de ingresos y gastos	29
1. El principio de devengo y la inscripción contable	29
2. Reglas especiales de imputación temporal	31

Epígrafe 7 — Limitación a la deducibilidad de gastos y gastos no deducibles	34
1. Gastos no deducibles (art. 15)	34
2. Asimetrías híbridas (art. 15 bis)	38
3. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros (art. 16)	39
Epígrafe 8 — Reglas de valoración	42
1. Regla general y valoración a valor de mercado (art. 17)	42
2. Operaciones vinculadas (art. 18)	45
3. Cambio de residencia y otras reglas (arts. 19 y 20)	48
Epígrafe 9 — Exención para eliminar la doble imposición	52
1. Exención de dividendos y plusvalías de participaciones (art. 21)	52
2. Exención de rentas de establecimientos permanentes en el extranjero (art. 22)	57
Epígrafe 10 — Reducciones en la base imponible y compensación de bases imponibles negativas	60
1. La reducción de rentas de intangibles: el <i>patent box</i> (art. 23)	60
2. La reducción por obra benéfico-social (art. 24)	62
3. La reserva de capitalización (art. 25)	62
4. Compensación de bases imponibles negativas (art. 26)	66

TEMA 22

Epígrafe 1 — Naturaleza y ámbito de aplicación

1. Naturaleza y caracteres

El Impuesto sobre Sociedades (IS) se regula en la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre** (en adelante, **LIS**), en vigor desde el **1 de enero de 2015** y desarrollada por el Reglamento aprobado por el **Real Decreto 634/2015, de 10 de julio** (RIS). Su reforma más reciente de calado procede de la **Ley 7/2024**, que introdujo el Impuesto Complementario del segundo pilar —un tributo mínimo global del 15 % para grandes grupos multinacionales— y modificó, entre otros extremos, la reserva de capitalización que se estudia en el último epígrafe. El art. 1 fija en una sola frase su naturaleza.

Artículo 1 LIS · Naturaleza

El **Impuesto sobre Sociedades** es un tributo de carácter **directo** y naturaleza **personal** que grava la **renta** de las **sociedades** y demás **entidades jurídicas** de acuerdo con las normas de esta Ley.

De la definición legal se extraen los caracteres del tributo. Es **directo**, porque grava una manifestación inmediata de capacidad económica —la obtención de renta— y no su empleo o consumo. Es **personal**, porque el hecho imponible se define en relación con una persona jurídica (o un ente asimilado) determinada, no respecto de un objeto o una operación aislada. Es **proporcional**, pues aplica sobre la base un tipo de gravamen fijo y no una escala progresiva. Y es **periódico**, ya que el hecho imponible se prolonga en el tiempo y se liquida por períodos coincidentes con el ejercicio económico.

RECUERDA

El IS y el IRPF comparten dos notas —ambos son **directos** y **personales**— pero divergen en el resto: el IRPF es **subjetivo** (atiende a las circunstancias personales y familiares) y **progresivo**, mientras que el IS es **objetivo** (no las tiene en cuenta) y **proporcional**. Además, el hecho imponible del IRPF se descompone en varias categorías de renta; el del IS es único.

2. Ámbito de aplicación espacial y tratados

Artículo 2 LIS · Ámbito de aplicación espacial

1. El Impuesto sobre Sociedades se aplicará en **todo el territorio español**.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el territorio español comprende **también** aquellas **zonas adyacentes a las aguas territoriales** sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al **suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales** [...].

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá *sin perjuicio* de los **regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico** en vigor, respectivamente, en los **Territorios Históricos** de la Comunidad Autónoma del **País Vasco** y en la **Comunidad Foral de Navarra**.

Artículo 3 LIS · Tratados y convenios

Lo establecido en esta Ley se entenderá *sin perjuicio* de lo dispuesto en los **tratados y convenios internacionales** que hayan pasado a formar parte del **ordenamiento interno**, de conformidad con el **artículo 96 de la Constitución Española**.

El impuesto se aplica, pues, en todo el territorio español —incluidas las zonas marinas adyacentes sobre las que España ejerce derechos— con dos salvedades. La primera es de Derecho interno: los **regímenes forales** del País Vasco (concierto) y de Navarra (convenio), que tienen normativa propia. La segunda es de Derecho internacional: la **primacía de los tratados**, en particular los convenios para evitar la doble imposición, incorporados al ordenamiento por la vía del art. 96 CE.

MATIZ

A diferencia del IRPF, el IS **no está cedido** a las Comunidades Autónomas de régimen común: es un tributo de titularidad **estatal**, sin tramo autonómico ni competencias normativas autonómicas. Las únicas especialidades territoriales son los regímenes forales y el régimen económico y fiscal de Canarias, que operan «sin perjuicio» de la LIS, no como excepción a ella.

TEMA 22

Epígrafe 2 — Hecho imponible

1. La obtención de renta como hecho imponible

Artículo 4 LIS · Hecho imponible

1. Constituirá el **hecho imponible** la **obtención de renta** por el **contribuyente**, *cualquiera que fuese* su fuente u origen.
2. En el régimen especial de **agrupaciones de interés económico**, españolas y europeas, y de **uniones temporales de empresas**, se entenderá por obtención de renta la **imputación** al contribuyente de las bases imponibles, gastos o demás partidas [...].

En el régimen de **transparencia fiscal internacional** se entenderá por obtención de renta la imputación en la base imponible de las **rentas positivas** obtenidas por la **entidad no residente**.

El hecho imponible del IS es **único y sintético**: la obtención de renta por la entidad, sin distinción de fuentes ni categorías. El apartado 2 añade dos supuestos en que «obtener renta» consiste en **imputarse** renta ajena: las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas (que imputan sus resultados a los socios) y la transparencia fiscal internacional (que imputa al socio español las rentas positivas de una filial no residente sometida a baja tributación).

MATIZ

El hecho imponible alcanza también las **rentas presuntas**. El **art. 121 LIS** presume obtenida renta no declarada cuando el contribuyente es titular de bienes o derechos ocultos a la contabilidad: «*Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad*». La misma presunción opera cuando se registran **deudas inexistentes** (art. 121.4). Es una presunción *iuris tantum*: cabe prueba en contrario, y la renta se imputa al período más antiguo de entre los no prescritos (art. 121.5).

MATIZ

La **presunción de onerosidad** —que las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios se presuman retribuidas a **valor de mercado**— existía en la vieja normativa como regla general, pero en la LIS vigente **no está en el art. 5** ni opera con carácter general. Hoy solo aparece en el **art. 123**, y limitada al **método de estimación indirecta**, según se ve en el Epígrafe 5. Atribuir esa presunción al art. 5 es un error heredado del texto refundido derogado.

2. Concepto de actividad económica y entidad patrimonial

El art. 5 define dos conceptos transversales que reaparecen a lo largo del impuesto: cuándo existe **actividad económica** y cuándo una entidad es **patrimonial**.

Artículo 5 LIS · Concepto de actividad económica y entidad patrimonial

1. Se entenderá por **actividad económica** la **ordenación por cuenta propia** de los **medios de producción** y de **recursos humanos** o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la **producción o distribución de bienes o servicios**.

En el caso de **arrendamiento de inmuebles**, se entenderá que existe actividad económica, *únicamente cuando* para su ordenación se utilice, al menos, **una persona empleada con contrato laboral y jornada completa**.

2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por **entidad patrimonial** y que, por tanto, **no realiza una actividad económica**, aquella en la que **más de la mitad de su activo** esté constituido por **valores o no esté afecto** [...] a una actividad económica.

La calificación de entidad patrimonial tiene consecuencias sustantivas: al no realizar actividad económica, queda excluida de buena parte de los incentivos del impuesto (los tipos reducidos de nueva creación, el régimen de reducida dimensión o la exención plena sobre determinadas plusvalías de cartera). El umbral es objetivo: **más de la mitad del activo** en valores o en elementos no afectos. Para medirlo, el activo se cuantifica por la **media de los balances trimestrales** del ejercicio, y el propio art. 5.2 excluye del cómputo como «valores» algunos supuestos —entre ellos, las participaciones de al menos el 5 % poseídas durante un año con medios para dirigir las—.

EJEMPLO

① **El test del activo no afecto.** Una sociedad presenta, según la media de sus balances trimestrales, un activo total de 2.000.000 €, integrado por los elementos siguientes.

Elemento	Valor (media trimestral)	¿Afecto a actividad?
Tesorería y existencias del negocio	500.000 €	Sí, afecto
Local donde opera la empresa	300.000 €	Sí, afecto
Cartera de valores de mera inversión	700.000 €	No (valores)

Piso arrendado sin empleado a jornada completa	500.000 €	No afecto
--	-----------	-----------

Los elementos **afectos** suman 800.000 € (500.000 + 300.000), el **40 %** del activo. Los que son **valores o no están afectos** suman 1.200.000 € (700.000 + 500.000), el **60 %**. Como este último grupo supera «más de la mitad» del activo, la sociedad es **entidad patrimonial**. El piso no computa como afecto porque su arrendamiento no llega a actividad económica: falta la persona empleada con contrato laboral y jornada completa que exige el art. 5.1.

3. Atribución de rentas

Artículo 6 LIS · Atribución de rentas

1. Las **rentas** correspondientes a las **sociedades civiles** que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, **herencias yacentes**, **comunidades de bienes** y demás entidades a que se refiere el **artículo 35.4 de la Ley 58/2003** [...], así como las **retenciones e ingresos a cuenta** que hayan soportado, se **atribuirán** a los **socios, herederos, comuneros o partícipes** [...].
2. Las entidades en **régimen de atribución de rentas no tributarán** por el Impuesto sobre Sociedades [...].

Los entes sin personalidad jurídica del art. 35.4 LGT —comunidades de bienes, herencias yacentes y sociedades civiles sin objeto mercantil— **no son contribuyentes** del IS: su renta no tributa en sede de la entidad, sino que se **atribuye** a los socios o comuneros, que la integran en su propio impuesto (IRPF o IS) siguiendo las reglas del régimen de atribución del IRPF.

TEMA 22

Epígrafe 3 — Contribuyentes

1. Contribuyentes y residencia

Artículo 7 LIS · Contribuyentes (extracto)

1. Serán **contribuyentes del Impuesto**, *cuando* tengan su **residencia en territorio español**:

a) Las **personas jurídicas**, *excluidas* las sociedades civiles que no tengan **objeto mercantil**.

[...] las sociedades agrarias de transformación; los fondos de inversión; las uniones temporales de empresas; los fondos de capital-riesgo [...]; los fondos de pensiones [...]; los fondos de titulización; las comunidades titulares de montes vecinales en mano común [...].

2. Los contribuyentes serán gravados por la **totalidad de la renta** que obtengan, *con independencia* del **lugar donde se hubiere producido** y *cualquiera que sea* la **residencia del pagador**.

La regla general es que son contribuyentes las **personas jurídicas** residentes, con una excepción de recorrido: las **sociedades civiles sin objeto mercantil**, que tributan en régimen de atribución. A sensu contrario, las sociedades civiles **con** objeto mercantil sí son contribuyentes del IS. Junto a las personas jurídicas, la ley convierte en contribuyentes a una serie de **entes sin personalidad jurídica** (letras b a k): fondos de inversión, de pensiones y de titulización, UTE, comunidades de montes vecinales, etc. El art. 7.2 fija además el principio de **renta mundial**: el residente tributa por toda su renta, se obtenga dentro o fuera de España.

EJEMPLO

② **La frontera del objeto mercantil.** Una **sociedad civil con objeto mercantil** —la que explota un comercio, por ejemplo— **sí** es contribuyente del IS y tributa por sí misma. Una **sociedad civil sin objeto mercantil** —una agrupación de profesionales para el ejercicio común de su profesión— **no** lo es: tributa en **régimen de atribución de rentas**, imputando su resultado a los socios, que lo integran en su IRPF (art. 6). La misma sociedad, según tenga o no objeto mercantil, cae a uno u otro lado de la frontera del art. 7.1.a).

Artículo 8 LIS · Residencia (extracto)

1. Se considerarán **residentes en territorio español** las entidades en las que concurra **alguno** de los siguientes requisitos:
 - a) Que se hubieran **constituido conforme a las leyes españolas**.
 - b) Que tengan su **domicilio social** en territorio español.
 - c) Que tengan su **sede de dirección efectiva** en territorio español.

Los tres criterios de residencia son **alternativos**: basta con cumplir uno. La «sede de dirección efectiva» se sitúa allí donde radique la dirección y el control del conjunto de las actividades. Cuestión distinta es el **domicilio fiscal** (art. 8.2), que, por regla, es el **domicilio social** siempre que en él se centralice la gestión y dirección; en su defecto, el lugar donde se realice esa gestión y, como última regla, donde radique el mayor valor del inmovilizado.

MATIZ

No deben confundirse **residencia** (art. 8.1) y **domicilio fiscal** (art. 8.2): la primera determina la sujeción al impuesto por renta mundial; el segundo, las competencias de gestión. Al ser los tres criterios de residencia alternativos, una sociedad constituida en el extranjero pero con sede de dirección efectiva en España es residente. Frente a entidades radicadas en territorios de nula tributación cuyos activos o actividad principal estén en España, la Administración puede **presumir** la residencia española, salvo prueba en contrario.

TEMA 22

Epígrafe 4 — Exenciones subjetivas plenas y parciales

1. Exención plena: el sector público

Artículo 9.1 LIS · Entidades totalmente exentas (extracto)

1. Estarán **totalmente exentos** del Impuesto:
 - a) El **Estado**, las **Comunidades Autónomas** y las **entidades locales**.
 - b) Los **organismos autónomos del Estado** y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.
 - c) El **Banco de España**, el **Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito** y los **Fondos de garantía de inversiones**.
 - d) Las **Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social**.
[...] el Instituto de España y las Reales Academias; los organismos públicos y Agencias Estatales; el Consejo Internacional de Supervisión Pública en materia de auditoría.

La exención del art. 9.1 es **plena y subjetiva**: alcanza al **sector público institucional** por su sola condición, sin atender al tipo de renta que obtenga. Su consecuencia práctica es máxima: estas entidades no forman parte del **índice de entidades** (art. 118.1), **no están obligadas a declarar** (art. 124.2) y no soportan retención (art. 128.4). Es una lista **cerrada**, que ha de interpretarse estrictamente y no cabe extender por analogía a entidades públicas no mencionadas.

2. Exenciones parciales: entidades sin fines lucrativos y régimen del art. 9.2, 9.3 y 9.4

Artículo 9.2 a 9.4 LIS · Exenciones parciales (extracto)

2. Estarán **parcialmente exentas** del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la **Ley 49/2002**, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las **entidades sin fines lucrativos** y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.
3. Estarán **parcialmente exentos** del Impuesto en los términos previstos en el **capítulo XIV del título VII** de esta Ley:
 - a) Las **entidades e instituciones sin ánimo de lucro** no incluidas en el apartado anterior.

[...] las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas; los **colegios profesionales**, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores; las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social; Puertos del Estado [...].
4. Estarán **parcialmente exentos** del Impuesto los **partidos políticos**, en los términos establecidos en la **Ley Orgánica 8/2007**, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

Frente a la exención plena del apartado 1, la de los apartados 2, 3 y 4 es **parcial**: la entidad sigue siendo contribuyente y tributa, pero solo por determinadas rentas. Hay que distinguir dos regímenes de intensidad distinta, más el propio de los partidos:

- **Art. 9.2 — exención parcial cualificada** (fundaciones y asociaciones de utilidad pública acogidas a la **Ley 49/2002**): muy amplia, exime sus rentas por explotaciones económicas exentas, cuotas y donativos.

- **Art. 9.3 — régimen general de entidades parcialmente exentas** (capítulo XIV del título VII): más restringido, exime las rentas propias de su fin (cuotas de asociados, subvenciones para actividades exentas) pero **sí grava** las derivadas de explotaciones económicas y las rentas patrimoniales. Aquí caen las demás entidades sin ánimo de lucro, los colegios profesionales, los sindicatos y las cámaras.
- **Art. 9.4 — partidos políticos**: sujetos a su régimen específico de la LO 8/2007. A diferencia de las plenamente exentas, las **parcialmente exentas** sí están obligadas a **declarar la totalidad de sus rentas**, exentas y no exentas (art. 124.3).

EJEMPLO

③ **Tres entidades, tres regímenes.** Un mismo ejercicio, tres sujetos distintos ante el IS.

Entidad	Precepto	Régimen y consecuencia
Un ayuntamiento	Art. 9.1.a	Exención plena: no tributa por ninguna renta y ni siquiera declara
Una fundación acogida a la Ley 49/2002	Art. 9.2	Exención parcial cualificada: exentas sus explotaciones exentas, cuotas y donativos; tributa lo residual al tipo especial
Un colegio profesional	Art. 9.3.c	Exención parcial (régimen general): exentas las cuotas de colegiados; tributa por sus explotaciones económicas y rentas patrimoniales

La clave está en el sujeto y en el tipo de renta. El ente público queda al margen del impuesto por completo (art. 9.1). Las dos entidades sin ánimo de lucro **sí son contribuyentes**, pero solo tributan por parte de su renta: la fundación de la Ley 49/2002 goza de una exención mucho más amplia que el colegio profesional, que sigue el régimen general y ha de tributar por cuanto obtenga fuera de su fin propio.

TEMA 22

Epígrafe 5 — Base imponible: concepto y regímenes de determinación

1. Concepto: del resultado contable a la base imponible

La base imponible es la magnitud sobre la que después operará el tipo de gravamen. El art. 10 LIS fija qué es y cómo se calcula, y arranca con una definición cuya literalidad importa.

Artículo 10.1 LIS · Concepto de base imponible

1. La **base imponible** estará constituida por el importe de la **renta obtenida** en el **período impositivo** minorada por la **compensación de bases imponibles negativas** de períodos impositivos anteriores.

La definición encierra ya la estructura completa del cálculo: primero se cuantifica la **renta del período** y, sobre ella, se restan las **bases imponibles negativas** (BINs) de ejercicios anteriores pendientes de compensar —una BIN es la pérdida fiscal de un ejercicio anterior que la ley deja guardar para restarla de rentas positivas futuras; su régimen se detalla en el Epígrafe 10—. Lo característico del Impuesto sobre Sociedades es de dónde sale esa renta. A diferencia del IRPF —que construye la base sumando categorías de renta definidas por su propia ley—, el IS parte de una magnitud ajena al Derecho tributario: el resultado de la contabilidad. Así lo ordena el apartado 3 para el método general.

Artículo 10.3 LIS · Determinación en estimación directa

3. En el método de **estimación directa**, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el **resultado contable** determinado de acuerdo con las normas previstas en el **Código de Comercio**, en las demás leyes relativas a dicha

determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

La mecánica es, por tanto, encadenada: **resultado contable ± ajustes (correcciones) de la LIS = renta del período; – BINs = base imponible**. Los «ajustes» —también llamados correcciones o diferencias extracontables— son las discrepancias entre el criterio del Código de Comercio y el de la Ley del impuesto. Cuando la ley fiscal no admite un gasto que la contabilidad sí ha reconocido, hay que sumarlo (**ajuste positivo**, que aumenta la base); cuando la ley no grava o difiere un ingreso contabilizado, hay que restarlo (**ajuste negativo**).

Esas diferencias son de dos clases. Las **permanentes** no se recuperan nunca: el gasto o ingreso queda definitivamente fuera del cómputo fiscal (una sanción administrativa, por ejemplo, jamás será deducible). Las **temporarias** solo suponen un desajuste de calendario entre lo contable y lo fiscal: revierten en ejercicios posteriores con signo contrario (es el caso de una amortización fiscal más rápida que la contable). Los arts. 11 a 26 LIS desarrollan una a una todas estas correcciones.

El epígrafe cierra, en su último apartado, con los tres **regímenes de determinación** de la base —directa, objetiva e indirecta—: hasta llegar a ellos, cuanto sigue (amortizaciones, deterioros y provisiones) desarrolla las **correcciones** propias del régimen general de estimación directa.

EJEMPLO

④ **Un ajuste extracontable positivo.** Una sociedad presenta en 2026 un resultado contable de 100.000 €. Entre sus gastos figura el gasto por el propio **Impuesto sobre Sociedades** de 6.000 €, que la ley nunca admite como deducible. Arrastra, además, una base imponible negativa de 10.000 € de un ejercicio anterior.

Concepto	Importe
Resultado contable	100.000 €

Ajuste positivo: gasto por el Impuesto sobre Sociedades, no deducible	1. 6.000 €
Renta del período	106.000 €
Compensación de BIN anterior	– 10.000 €
Base imponible	96.000 €

El gasto contabilizado por el propio Impuesto sobre Sociedades minora el resultado contable, pero la ley fiscal no lo reconoce: obliga a un **ajuste positivo** de 6.000 € que eleva la renta del período a 106.000 €. Sobre esa renta se compensa la BIN pendiente (10.000 €) y se llega a una base imponible de 96.000 €. Como ese gasto no volverá a computarse en ningún ejercicio, se trata de una **diferencia permanente**.

2. Las amortizaciones (art. 12)

La primera y más habitual de las correcciones al resultado contable es la **amortización**: la deducción del gasto que refleja la depreciación de los elementos del inmovilizado a lo largo de su vida útil. El art. 12 la admite fiscalmente en la medida en que responda a una **depreciación efectiva**.

Artículo 12.1 LIS · Correcciones de valor: amortizaciones

1. Serán **deducibles** las cantidades que, en concepto de **amortización del inmovilizado** material, intangible y de las **inversiones inmobiliarias**, correspondan a la **depreciación efectiva** que sufran los distintos elementos por **funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia**.

Se considerará que la depreciación es efectiva *cuando*:

- a) Sea el resultado de aplicar los **coeficientes de amortización lineal** establecidos en la siguiente tabla [...].

- b) Sea el resultado de aplicar un **porcentaje constante** sobre el valor pendiente de amortización. [...]
- c) Sea el resultado de aplicar el método de los **números dígitos**. [...]
- d) Se ajuste a un **plan** formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.
- e) El contribuyente **justifique** su importe.

La ley admite, pues, **cinco vías** para acreditar la depreciación efectiva. Las tres primeras son automáticas y las dos últimas requieren un acto singular:

- **Tabla de coeficientes** (art. 12.1.a): fija para cada tipo de elemento un coeficiente lineal máximo y un período máximo (por ejemplo, 12 % y 18 años para la maquinaria, o 2 % y 100 años para los edificios comerciales, administrativos y de viviendas).
- **Porcentaje constante** sobre el valor pendiente: vía **degresiva** (concentra el gasto en los primeros años); pondera el coeficiente lineal por 1,5, 2 o 2,5 según el período de amortización, sin bajar del 11 %.
- **Números dígitos**: la otra vía **degresiva**.
- **Plan** de amortización formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración.
- **Justificación** directa del importe por el contribuyente.

A las dos vías degresivas (porcentaje constante y números dígitos) se les cierra la puerta para los **edificios, mobiliario y enseres**.

Para los intangibles y el fondo de comercio, el art. 12.2 fija un límite propio.

Artículo 12.2 LIS · Amortización del intangible y del fondo de comercio

2. El **inmovilizado intangible** se amortizará atendiendo a su **vida útil**.
Cuando la misma **no** pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el **límite anual máximo de la veinteava parte** de su importe.

La **amortización del fondo de comercio** será deducible con el **límite anual máximo de la veinteava parte** de su importe.

La «veinteava parte» equivale a un **5 % anual**: es el techo de deducción tanto del **fondo de comercio** como del intangible cuya vida útil no puede estimarse de forma fiable. Por último, el art. 12.3 permite **amortizar libremente** —deducir el gasto al ritmo que el contribuyente decida, sin sujeción a la depreciación efectiva— ciertos elementos: los de las **sociedades laborales** (anónimas y limitadas) en sus cinco primeros años, los afectos a **investigación y desarrollo**, los de las **explotaciones agrarias prioritarias** y, con interés práctico, los elementos nuevos de **valor unitario inferior a 300 €**, hasta un tope de **25.000 € por período impositivo**.

EJEMPLO

⑤ **Amortización lineal de una máquina.** Una máquina se adquiere por 90.000 €. Según la tabla del art. 12.1.a), su coeficiente lineal máximo es del 12 % (período máximo de 18 años). La sociedad puede deducir hasta $90.000 \times 12\% = 10.800 \text{ € al año}$. Si contabiliza una amortización mayor —por ejemplo, 15.000 €—, el exceso de 4.200 € no es fiscalmente deducible y obliga a un **ajuste positivo** que revertirá en ejercicios posteriores: es una diferencia **temporaria**.

EJEMPLO

⑥ **La misma máquina por el método degresivo (porcentaje constante).** La sociedad opta ahora por amortizar la máquina de 90.000 € por el método del **porcentaje constante**. Como su período de amortización es igual o superior a 8 años, pondera el coeficiente lineal (12 %) por **2,5**, obteniendo un porcentaje constante del **30 %** (superior al mínimo del 11 %) que aplica cada año sobre el valor **pendiente** de amortizar.

Año	Valor pendiente al inicio	Cuota (30 %)
-----	---------------------------	--------------

1	90.000 €	27.000 €
2	63.000 €	18.900 €
3	44.100 €	13.230 €

Frente a los 10.800 € constantes del método lineal, la vía deprecia concentra el gasto en los primeros años (27.000 € el primero) y lo reduce después. Es la ventaja del sistema: adelantar la deducción sin cambiar el importe total amortizable.

MATIZ

El **arrendamiento financiero** (*leasing*) tiene régimen propio en el **art. 106 LIS**, distinto de la amortización ordinaria. La **carga financiera** de las cuotas satisfechas es deducible en todo caso. La parte de cuota que corresponde a la **recuperación del coste** del bien es deducible con el límite anual del **duplo** del coeficiente de amortización lineal máximo de las tablas del art. 12.1.a) — el **triple** para las entidades de reducida dimensión—; el exceso no deducido en un ejercicio se traslada a los siguientes con ese mismo tope. El régimen exige que el contrato tenga la duración mínima legal y recoja una **opción de compra** a su término.

3. Las pérdidas por deterioro de valor (art. 13)

Contablemente, un activo que pierde valor de forma reversible se corrige con una **pérdida por deterioro**. Fiscalmente, la LIS es restrictiva: solo admite el deterioro de **créditos por insolvencias**, y bajo condiciones tasadas.

Artículo 13.1 LIS · Deterioro de créditos por insolvencias

1. Serán **deducibles** las pérdidas por **deterioro de los créditos** derivadas de las posibles **insolvencias de los deudores**, *cuando* en el momento del devengo del Impuesto concurra **alguna** de las siguientes circunstancias:
 - a) Que haya transcurrido el plazo de **6 meses** desde el **vencimiento** de la obligación.
 - b) Que el deudor esté declarado en situación de **concurso**.
 - c) Que el deudor esté procesado por el delito de **alzamiento de bienes**.
 - d) Que las obligaciones hayan sido **reclamadas judicialmente** o sean objeto de un **litigio judicial o procedimiento arbitral** de cuya solución dependa su cobro.

El supuesto más habitual es el plazo de seis meses desde el vencimiento del crédito: transcurrido, el deterioro es deducible sin más requisito. El propio artículo excluye, en cambio, algunos deterioros de créditos aunque concurren esas circunstancias:

- Los adeudados por **entidades de derecho público**, salvo que se litigue sobre su existencia o cuantía.
- Los adeudados por **personas o entidades vinculadas**, salvo concurso con apertura de la fase de liquidación.
- Las **estimaciones globales** del riesgo de insolvencias.

Fuera de los créditos, la regla general es la **no deducibilidad**.

Artículo 13.2 LIS · Deterioros no deducibles

2. **No** serán deducibles:
 - a) Las pérdidas por deterioro del **inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible**, incluido el fondo de comercio.

- b) Las pérdidas por deterioro de los **valores representativos de la participación** en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se den las siguientes circunstancias [...].
- c) Las pérdidas por deterioro de los **valores representativos de deuda**.

No son deducibles, por tanto, los deterioros del **inmovilizado**, los de las **participaciones** —cuya pérdida de valor, en su caso, solo aflora al transmitirlas, en conexión con la exención del art. 21— ni los de los **valores de deuda**. Estas diferencias son **temporarias**: revierten cuando el elemento se transmite, se da de baja o se amortiza, en los términos del art. 20.

4. Las provisiones y otros gastos (art. 14)

Las **provisiones** cubren contablemente gastos o riesgos futuros de cuantía o fecha inciertas. El art. 14 restringe su deducibilidad: enumera las que **no** son deducibles y difiere el resto al momento en que la obligación se materializa.

Artículo 14.3 LIS · Provisiones no deducibles

3. **No** serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:
- a) Los derivados de **obligaciones implícitas o tácitas**.
 - b) Los concernientes a los **costes de cumplimiento de contratos** que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
 - c) Los derivados de **reestructuraciones**, *excepto* si se refieren a obligaciones **legales o contractuales** y no meramente tácitas.
 - d) Los relativos al **riesgo de devoluciones de ventas**.
 - e) Los de personal que se correspondan con **pagos basados en instrumentos de patrimonio** [...] y se **satisfagan en efectivo**.

La lógica es no anticipar un gasto todavía incierto. Junto a estas exclusiones, el art. 14 completa el cuadro:

- El **art. 14.1** declara no deducibles los gastos por **provisiones y fondos internos** para contingencias análogas a los planes de pensiones, deducibles solo cuando **se abonen las prestaciones**.
- El **art. 14.4** admite las **actuaciones medioambientales** que respondan a un plan aceptado por la Administración.
- Cuando un gasto no fue deducible por estas reglas, el **art. 14.5** ordena integrarlo en la base del período en que la provisión **se aplique** o el gasto se destine a su finalidad: la deducción no se pierde, se difiere.

Junto a estas exclusiones, el **art. 14.9** admite —con un tope objetivo— la **provisión por gastos de garantías** de reparación y revisión. Es deducible hasta el importe que resulte de aplicar a las **ventas con garantía viva** al cierre del ejercicio el **porcentaje** que representen los gastos por garantías efectivamente incurridos en el período impositivo y en los **dos anteriores** sobre las ventas con garantía de esos mismos tres períodos. El porcentaje vincula así la dotación a la proporción histórica de garantías efectivamente atendidas en el trienio.

5. Regímenes de determinación: estimación directa, objetiva e indirecta

El apartado 2 del art. 10 remite a los tres métodos de determinación de la base que ya conoce la Ley General Tributaria, ordenándolos según su prioridad de aplicación.

Artículo 10.2 LIS · Métodos de determinación

2. La base imponible se determinará por el método de **estimación directa**, por el de **estimación objetiva** *cuando* esta Ley determine su aplicación y, *subsidiariamente*, por el de **estimación indirecta**, de conformidad con lo dispuesto en la **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**.

La **estimación directa** es el régimen general y el único que se aplica en la práctica totalidad de los casos: mide la base a partir de datos reales corrigiendo el resultado contable, como acaba de verse. La **estimación objetiva** solo procede cuando la propia LIS la prevea

expresamente para determinados sectores, sustituyendo los datos reales por magnitudes predeterminadas.

Artículo 10.4 LIS · Estimación objetiva

4. En el método de **estimación objetiva** la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los **signos, índices o módulos** a los **sectores de actividad** que determine esta Ley.

El único ejemplo real de estimación objetiva en el Impuesto es el **régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje** (arts. 113 a 117). En él, la parte de base imponible que corresponde a la explotación de los buques no se calcula a partir del beneficio real, sino aplicando a las **toneladas de registro neto** de cada buque una **escala** legal por cada 100 toneladas y día de disposición:

Toneladas de registro neto	Importe diario por cada 100 toneladas
Entre 0 y hasta 1.000	0,90 €
Entre 1.001 y hasta 10.000	0,70 €
Entre 10.001 y hasta 25.000	0,40 €
Desde 25.001	0,20 €

La **estimación indirecta** cierra la lista con carácter **subsidiario**: no la elige el contribuyente ni la Administración a su antojo, sino que solo entra en juego cuando resulta imposible determinar la base por los otros métodos (falta de declaraciones, incumplimiento contable, resistencia a la inspección o desaparición de los libros, en los términos del art. 53 LGT). Para esos casos, la propia LIS incorpora una regla de valoración específica.

Artículo 123 LIS · Estimación de rentas en estimación indirecta

Cuando la base imponible se determine a través del método de **estimación indirecta**, las **cesiones de bienes y derechos** y las **prestaciones de servicios**, en sus distintas modalidades, se presumirán **retribuidas por su valor de mercado**.

MATIZ

No hay que confundir la **estimación objetiva** con la **indirecta**, aunque ambas prescindan de la medición exacta. La objetiva es un régimen **voluntario y previsto de antemano** por la ley para simplificar el cálculo de ciertos sectores; la indirecta es un mecanismo **subsidiario y excepcional** al que se acude porque la Administración no dispone de datos fiables, casi siempre por causa imputable al obligado. La directa es, con mucho, el régimen ordinario del Impuesto sobre Sociedades.

TEMA 22

Epígrafe 6 — Imputación temporal de ingresos y gastos

1. El principio de devengo y la inscripción contable

Fijado qué renta integra la base, resta decidir a **qué período impositivo** se imputa cada ingreso y cada gasto. El art. 11 LIS ordena esta materia, y su punto de partida coincide con el criterio contable.

Artículo 11.1 LIS · Regla general: el devengo

1. Los **ingresos y gastos** derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al **período impositivo** en que se produzca su **devengo**, con arreglo a la **normativa contable**, *con independencia* de la **fecha de su pago o de su cobro**, respetando la debida **correlación** entre unos y otros.

El criterio rector es el **devengo**, no la corriente de tesorería: un ingreso se imputa cuando se genera el derecho a cobrarlo y un gasto cuando nace la obligación de pagarlo, aunque el dinero entre o salga en otro ejercicio. La eficacia fiscal de cualquier otro criterio (art. 11.2) queda supeditada a la aprobación de la Administración tributaria.

Sobre ese principio general se superpone una exigencia formal que condiciona la deducibilidad de los gastos.

Artículo 11.3 LIS · Principio de inscripción contable

3. 1.º No serán fiscalmente **deducibles** los gastos que **no se hayan imputado contablemente** en la **cuenta de pérdidas y ganancias** o en una **cuenta de reservas** si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a

*excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan **amortizarse libremente o de forma acelerada.***

El **principio de inscripción contable** impone una condición doble para deducir un gasto: además de estar admitido por la ley, ha de haberse **contabilizado**. La única excepción son la libertad de amortización y la amortización acelerada, donde la ley permite deducir fiscalmente más de lo registrado en cuentas. Cuando un gasto se contabiliza en un ejercicio **posterior** al de su devengo —o un ingreso en uno **anterior**—, la ley admite atender a la imputación contable, pero solo con una cautela.

[...] tratándose de **gastos** imputados contablemente [...] en un período impositivo **posterior** a aquel en el que proceda su imputación temporal o de **ingresos** imputados en las mismas 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 [...].

La condición protege a la Hacienda: se respeta el criterio contable siempre que anticipar el ingreso o retrasar el gasto no acabe reduciendo la tributación total.

EJEMPLO

⑦ **Un gasto contabilizado tarde.** Una sociedad devenga en 2025 un gasto de 10.000 €, pero por descuido no lo contabiliza hasta 2026.

Por la regla de inscripción contable, el gasto se admite en **2026** —el año en que se registra—, y no en 2025, *siempre que* de ello **no** se derive una tributación inferior. Se rechazaría, en cambio, si 2025 estuviera **prescrito** o si en 2025 la sociedad hubiera tributado a un **tipo superior** al de 2026: en esos casos, llevarlo a 2026 le haría pagar en total menos de lo debido, y la ley lo impide.

2. Reglas especiales de imputación temporal

Junto a la regla del devengo, el art. 11 recoge un conjunto de reglas especiales. La más relevante es la de las operaciones a plazos.

Artículo 11.4 LIS · Operaciones a plazos

4. En el caso de **operaciones a plazos o con precio aplazado**, las rentas se entenderán obtenidas **proporcionalmente** a medida que sean **exigibles** los correspondientes cobros, *excepto que* la entidad decida aplicar el **criterio del devengo**.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante **pagos sucesivos** o mediante un **solo pago**, *siempre que* el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea **superior al año**.

En estas operaciones la renta no se imputa de golpe al devengo, sino a medida que los cobros resultan **exigibles** —exigibles, no efectivamente cobrados—, salvo que la entidad opte por el devengo. Se consideran a plazos aquellas cuyo último (o único) vencimiento dista **más de un año** del devengo. Si se produce el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, la renta pendiente se entiende obtenida en ese momento.

EJEMPLO

⑧ **Una venta a plazos.** Una sociedad vende en diciembre de 2026 una nave industrial por 500.000 €, cuyo valor fiscal es de 300.000 € (beneficio de 200.000 €). El precio se cobrará en cinco plazos anuales iguales de 100.000 €, de 2027 a 2031.

Como el último vencimiento (2031) dista más de un año del devengo (2026), la operación es a plazos. Salvo que la entidad opte por el devengo, el beneficio se imputa a medida que son exigibles los cobros:

Cobro exigible	Proporción	Beneficio imputado
100.000 € (cada año, 2027-2031)	$100.000 / 500.000 = 20 \%$	40.000 €

Cada ejercicio de 2027 a 2031 integra $200.000 \text{ €} \times 20 \% = 40.000 \text{ €}$ de beneficio. La sociedad **no** tributa por los 200.000 € en 2026: difiere la renta al ritmo de la exigibilidad de los cobros. Si hubiera optado por el devengo, habría integrado los 200.000 € íntegros en 2026.

El resto de reglas del artículo completan el cuadro de reversiones y límites. La **reversión de gastos que no fueron deducibles** no se integra en la base, para no gravar dos veces lo que ya se corrigió.

Artículo 11.5 LIS · Reversión de gastos no deducibles

5. **No** se integrará en la base imponible la **reversión de gastos** que **no** hayan sido fiscalmente deducibles.

En cambio, otras reversiones y diferimientos tienen su propia regla:

- La **reversión de un deterioro que sí fue deducible** vuelve a integrarse cuando se produce (art. 11.6).
- La eliminación de **provisiones no aplicadas a su fin** se integra en quien las dotó (art. 11.7).
- Las **rentas negativas por transmisiones a entidades del mismo grupo** se diferencian hasta que los elementos salgan del grupo (arts. 11.9 y 11.10).
- Reglas puntuales atienden además a los **contratos de seguro** con riesgo de inversión asumido por la entidad (art. 11.8) y al **ingreso por quitas y esperas** de un acuerdo concursal (art. 11.13). Por último, y ya como **regla técnica de cierre** —de dificultad muy superior a las reglas intuitivas anteriores—, el art. 11.12 impone un límite cuantitativo a la integración de ciertas dotaciones por deterioro que hubieran generado **activos por impuesto diferido** —un derecho a pagar menos impuesto en el futuro, que nace

cuando un gasto no fue deducible al contabilizarse pero la ley permitirá deducir más adelante—. Para que ese derecho no se materialice de golpe, su integración se topa.

Artículo 11.12 LIS · Límite del 70 por ciento (extracto)

[...] se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el **límite del 70 por ciento** de la **base imponible positiva** previa a su integración, a la aplicación de la **reserva de capitalización** establecida en el artículo 25 de esta Ley y a la **compensación de bases imponibles negativas**.

MATIZ

Este límite del 70 % del art. 11.12 se **endurece para las grandes empresas** en los mismos términos que las bases imponibles negativas: por la **disposición adicional decimoquinta** (redacción de la Ley 7/2024, para períodos iniciados desde el 1 de enero de 2024), el porcentaje baja al **50 %** cuando el importe neto de la cifra de negocios se sitúa entre 20 y 60 millones de euros, y al **25 %** cuando alcanza los 60 millones. Es la misma regla que se detalla para las BINs en el Epígrafe 10.

RECUERDA

El devengo (art. 11.1) es la regla; las operaciones a plazos (art. 11.4) son la principal excepción. Retener tres datos: se imputan por **exigibilidad** de los cobros (no por cobro efectivo), salvo opción por el devengo; son a plazos las de vencimiento final **superior al año** desde el devengo; y el endoso, descuento o cobro anticipado adelanta la imputación de toda la renta pendiente.

TEMA 22

Epígrafe 7 — Limitación a la deducibilidad de gastos y gastos no deducibles

El art. 10.3 LIS calcula la base imponible corrigiendo el resultado contable. La consecuencia práctica es que **no todo gasto contabilizado reduce la base**: la Ley expulsa unos gastos por completo (art. 15), niega la deducción a los que aprovechan las asimetrías híbridas internacionales (art. 15 bis) y pone un techo cuantitativo a los gastos financieros (art. 16). Cada exclusión se traduce en un **ajuste positivo** (extracontable) que aumenta la base respecto del beneficio de la cuenta de pérdidas y ganancias.

1. Gastos no deducibles (art. 15)

El art. 15 recoge una lista de partidas que, aun figurando como gasto en la contabilidad, la Ley no admite como fiscalmente deducibles.

Artículo 15 LIS · Gastos no deducibles

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una **retribución de los fondos propios**.

[...] tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a 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 [...].

b) Los derivados de la contabilización del **Impuesto sobre Sociedades** y del **Impuesto Complementario**. **No** tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

c) Las **multas y sanciones penales y administrativas**, los **recargos del período ejecutivo** y el **recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo**.

d) Las **pérdidas del juego**.

e) Los **donativos y liberalidades**.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por **atenciones a clientes o proveedores** ni los que con arreglo a los **usos y costumbres** se efectúen con respecto al **personal** de la empresa ni los realizados para **promocionar** [...] la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen **correlacionados con los ingresos**.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el **límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios** del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las **retribuciones a los administradores** por el desempeño de **funciones de alta dirección**, u otras funciones derivadas de un **contrato de carácter laboral** con la entidad.

f) Los gastos de **actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico**.

g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas [...] con personas o entidades residentes en **países o territorios calificados como paraísos fiscales** [...], *excepto que* el contribuyente **pruebe** que el gasto devengado responde a una operación o transacción **efectivamente realizada**.

h) Los **gastos financieros** [...] derivados de **deudas con entidades del grupo** [...] destinadas a la **adquisición** [...] de **participaciones** en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades [...], *salvo que* el contribuyente acredite que existen **motivos económicos válidos** [...].

i) Los gastos derivados de la **extinción de la relación laboral** [...] o [...] mercantil [...] que **excedan**, para cada perceptor, del **mayor** de los siguientes importes:

1.º **1 millón de euros.**

2.º El importe establecido con carácter obligatorio en el **Estatuto de los Trabajadores** [...].

La lista responde a lógicas distintas, que pueden agruparse. La **letra a)** parte de una idea contable: el reparto de beneficios al socio no es un coste de la actividad, sino la aplicación del resultado, de modo que el **dividendo** nunca es gasto deducible. La Ley equipara a esa retribución los intereses de los **préstamos participativos** concedidos entre sociedades del mismo grupo: aunque contablemente sean deuda, fiscalmente se tratan como fondos propios y sus intereses no se deducen. Las **letras b) y c)** excluyen el propio tributo y los castigos: el gasto por el **Impuesto sobre Sociedades** no minora su propia base, y las **multas y sanciones** penales o administrativas, los **recargos** del período ejecutivo y el de extemporaneidad sin requerimiento tampoco, porque admitirlos diluiría su efecto sancionador. El **interés de demora**, en cambio, no figura en la lista y sí es deducible.

La **letra d)** (pérdidas del juego) y la **letra e)** (donativos y liberalidades) responden a que el gasto no se correlaciona con los ingresos. La letra e) es la de mayor recorrido por sus **excepciones**: no son liberalidad —y por tanto sí se deducen—

- las **atenciones a clientes o proveedores**,
- los gastos con el **personal** conforme a usos y costumbres (la cesta de Navidad, por ejemplo),
- los de **promoción de ventas**,
- y los **correlacionados con los ingresos**.

El único con tope es el de **atenciones a clientes o proveedores**, deducible hasta el **1 % del importe neto de la cifra de negocios**. Las **letras f), g) y h)** atienden a conductas: gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento (sobornos, comisiones ilícitas), servicios facturados desde **jurisdicciones no cooperativas** salvo prueba de operación real, y gastos financieros intragrupo destinados a comprar participaciones dentro del propio grupo, salvo

motivos económicos válidos. La **letra i)** limita el gasto por **indemnizaciones de despido** al mayor de 1 millón de euros o el importe obligatorio del Estatuto de los Trabajadores. Cierran el precepto varias **partidas técnicas**:

- **(k)** deterioros de participaciones,
- **(l)** disminuciones por valor razonable,
- **(m)** la cuota de Actos Jurídicos Documentados en ciertos casos,
- **(n)** los gastos vinculados a la deducción del art. 38 bis.

MATIZ

La retribución de los **administradores** ha sido fuente de litigio, pero el propio art. 15.e) lo zanja: las cantidades que perciben por **funciones de alta dirección** o por un **contrato laboral** con la entidad **no** son liberalidad y, por tanto, **son deducibles**. No se deduce, en cambio, lo que sea puro reparto de beneficios (letra a) ni un pago sin cobertura estatutaria ni contractual.

MATIZ

Terminología: el articulado de la LIS conserva la expresión «**paraísos fiscales**» (así, en la letra g) transcrita y en los arts. 19, 21 y 23), pero, tras la **Ley 11/2021**, las referencias legales a los paraísos fiscales deben entenderse hechas a las «**jurisdicciones no cooperativas**», cuya relación concreta la **Orden HFP/115/2023**. Ambas expresiones designan hoy la misma realidad.

EJEMPLO

⑨ **Ajuste por una multa y unos donativos.** Una sociedad ha contabilizado como gasto una multa de tráfico de 600 €, una sanción de la Inspección de Trabajo de 3.000 €, la cesta de Navidad de su plantilla por 2.000 € y una donación a una fundación por 5.000 €.

Gasto contabilizado	Importe	¿Deducible?	Ajuste en la base imponible
Multa de tráfico (art. 15.c)	600 €	No	1. 600 €
Sanción administrativa (art. 15.c)	3.000 €	No	1. 3.000 €
Cesta de Navidad al personal (excepción de la letra e)	2.000 €	Sí	Sin ajuste
Donativo a una fundación (art. 15.e)	5.000 €	No	1. 5.000 €

La cesta es un gasto con el personal conforme a los usos y costumbres, excluido del concepto de liberalidad: es deducible y no genera ajuste. La multa, la sanción y el donativo no son deducibles, de modo que la sociedad practica un **ajuste positivo total de 8.600 €** que aumenta su base imponible respecto del resultado contable. Que el donativo pueda dar derecho a una deducción en cuota por la Ley 49/2002 es cuestión distinta, ajena al cálculo de la base.

2. Asimetrías híbridas (art. 15 bis)

El art. 15 bis traspone al ordenamiento español las Directivas antielusión de la Unión Europea (Directivas ATAD, por sus siglas en inglés) sobre **asimetrías híbridas**. El problema que ataca es este: cuando dos países **califican de forma distinta** un mismo gasto, una misma operación o una misma entidad, puede producirse un resultado ventajoso — que el gasto se deduzca en España sin que el correlativo ingreso tribute en el otro país (deducción sin inclusión), o que un mismo gasto se deduzca dos veces (doble deducción) —. La regla general niega la deducción en esos casos.

Artículo 15 bis LIS · Asimetrías híbridas

1. **No** serán fiscalmente deducibles los gastos 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**.

El precepto es extenso —catorce apartados que cubren los distintos tipos de híbrido, los establecimientos permanentes no reconocidos, los mecanismos estructurados y las reglas de vinculación— pero su idea de fondo es única y suficiente en este nivel: **si la diferencia de calificación entre jurisdicciones vinculadas hace que el gasto no se compense con un ingreso gravado, el gasto no se deduce**. A esos efectos, la vinculación se aprecia con un umbral del **25 %** en derechos de voto o beneficios (art. 15 bis.13). La regla decae cuando el beneficiario está exento, cuando media un régimen tributario especial o cuando la diferencia se debe a la mera valoración de la operación (art. 15 bis.14).

RECUERDA

Las asimetrías híbridas exigen tres notas: **operación entre partes vinculadas, residentes en países distintos** y una **calificación fiscal divergente** que produce deducción sin ingreso gravado (o doble deducción). No se aplica a operaciones puramente internas.

3. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros (art. 16)

Superado el filtro del art. 15, los gastos financieros deducibles aún encuentran un **techo cuantitativo**. El art. 16 no discute si el gasto es real —lo es—, sino cuánto de él puede restarse cada año.

Artículo 16 LIS · Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

1. Los **gastos financieros netos** serán deducibles con el **límite del 30 por ciento del beneficio operativo** del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el **exceso** de gastos financieros respecto de los **ingresos** derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo [...].

El **beneficio operativo** se determinará a partir del **resultado de explotación** de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio [...] eliminando la **amortización** del inmovilizado [...] y adicionando los **ingresos financieros de participaciones** en instrumentos de patrimonio *siempre que* [...] el porcentaje de participación [...] sea al menos el **5 por ciento** [...].

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de **1 millón de euros**.

Los gastos financieros netos que **no hayan sido objeto de deducción** podrán **deducirse en los períodos impositivos siguientes**, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

El precepto se articula en torno a tres reglas: la magnitud limitada, el límite general y el suelo. Primera, la **magnitud limitada** son los **gastos financieros netos**: el exceso de los gastos financieros sobre los ingresos financieros del ejercicio, una vez descontados los que ya son no deducibles por el art. 15.g), 15.h) y 15 bis. Segunda, el **límite general** es el **30 % del beneficio operativo**, un resultado próximo al de explotación corregido (se le suma la amortización y se le añaden los dividendos de participaciones de al menos el 5 %). Tercera, y decisiva en la práctica, existe un **suelo**: la sociedad puede deducir **siempre, como mínimo, 1.000.000 €**, aunque el 30 % del beneficio operativo sea inferior. El límite aplicable es, por tanto, el **mayor** de ambas magnitudes.

El gasto que supera el límite se arrastra a los ejercicios siguientes sin límite temporal. Y, en sentido inverso, cuando los gastos financieros netos del año **no llegan** a agotar el límite, esa parte ociosa del límite (el 30 % no consumido) se suma al límite de los **cinco años** siguientes (art. 16.2). No deben confundirse los dos arrastres: el del **gasto** no deducido es indefinido; el del **límite** no consumido dura cinco años. La limitación no se aplica a

entidades de crédito ni aseguradoras, ni en el período en que la entidad se extinga, salvo que sea por reestructuración (art. 16.6).

EJEMPLO

⑩ **Límite de los gastos financieros.** Una sociedad presenta un beneficio operativo de 2.000.000 € y unos gastos financieros netos de 1.300.000 €.

Concepto	Cálculo	Importe
Límite del 30 % del beneficio operativo	$30 \% \times 2.000.000$	600.000 €
Suelo legal siempre deducible	–	1.000.000 €
Límite aplicable (el mayor)		1.000.000 €
Deducible este ejercicio	mín. (1.300.000 ; 1.000.000)	1.000.000 €
Exceso a ejercicios siguientes	$1.300.000 - 1.000.000$	300.000 €

El 30 % del beneficio operativo (600.000 €) es inferior al millón, de modo que opera el **suelo de 1.000.000 €**, que es el límite del año. Como los gastos financieros netos (1.300.000 €) lo superan, se deducen 1.000.000 € y los **300.000 € restantes quedan pendientes** para ejercicios futuros, sin plazo de caducidad. Si el beneficio operativo hubiera sido de 5.000.000 €, el 30 % (1.500.000 €) habría superado el millón y ese porcentaje habría sido el límite, deduciéndose la totalidad de los gastos financieros netos.

RECUERDA

El art. 16 fija el límite en el **mayor** de dos cifras: el **30 % del beneficio operativo** o **1.000.000 €**. El gasto financiero no deducido se arrastra **sin límite temporal**. El límite del 30 % no consumido se arrastra **cinco años**.

TEMA 22

Epígrafe 8 — Reglas de valoración

La base imponible del Impuesto nace del resultado contable corregido por los preceptos de la LIS (art. 10.3). Entre esas correcciones ocupan un lugar propio las **reglas de valoración** de los arts. 17 a 20: determinan por qué importe entran en la base los elementos patrimoniales y las operaciones. La lógica es la de una regla general —el coste— sobre la que se recortan un conjunto de supuestos que obligan a acudir al **valor de mercado**, con un régimen reforzado para las operaciones entre partes vinculadas.

1. Regla general y valoración a valor de mercado (art. 17)

El punto de partida es que los elementos se valoran por su coste, sin que las plusvalías latentes afloren mientras no se realicen.

Artículo 17.1 LIS · Regla general de valoración

1. Los **elementos patrimoniales** se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el **Código de Comercio**, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley.

No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del **valor razonable** *no* tendrán efectos fiscales mientras *no* deban imputarse a la **cuenta de pérdidas y ganancias** [...]. 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 [...].

La regla general es, pues, el **precio de adquisición o coste de producción** (criterio del Código de Comercio). Dos consecuencias importan: una simple revalorización voluntaria de un activo no genera renta fiscal (ni mayor valor a efectos fiscales), y los ajustes por valor razonable quedan neutralizados hasta que la ganancia o pérdida pase por la cuenta de resultados.

Frente a esa regla, el art. 17.4 impone valorar a **valor de mercado** un catálogo cerrado de operaciones en las que el elemento sale del patrimonio sin un precio fiable o a título distinto de la compraventa ordinaria.

Artículo 17.4 LIS · Elementos valorados a valor de mercado

4. Se valorarán por su **valor de mercado** los siguientes **elementos patrimoniales**:

a) Los transmitidos o adquiridos a **título lucrativo**. No tendrán esta consideración las **subvenciones**.

b) Los **aportados a entidades** y los valores recibidos en contraprestación, *salvo que* resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley [...].

c) Los **transmitidos a los socios** por causa de **disolución**, **separación** de éstos, **reducción del capital** con devolución de aportaciones, **reparto de la prima de emisión** y **distribución de beneficios**.

d) Los transmitidos en virtud de **fusión**, y **escisión** total o parcial, *salvo que* resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

e) Los adquiridos por **permuta**.

f) Los adquiridos por **canje o conversión**, *salvo que* resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Son, por tanto, **seis supuestos**. Hay dos cautelas: las **subvenciones** quedan expresamente fuera de la letra a) (no son adquisición lucrativa), y las aportaciones (b), las reestructuraciones (d) y los canjes (f) ceden cuando resulte aplicable el **régimen especial de neutralidad fiscal** del capítulo VII del título VII, que difiere la plusvalía en lugar de aflojarla. El propio artículo remite, para cuantificar ese valor, a los métodos de las operaciones vinculadas: «el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4».

El efecto de aplicar el valor de mercado lo fija el apartado siguiente.

Artículo 17.5 LIS · Integración de la diferencia en la base imponible

5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la **entidad transmitente** integrará en su base imponible la **diferencia** entre el **valor de mercado** de los elementos transmitidos y su **valor fiscal**. [...]

En la **adquisición a título lucrativo**, la entidad **adquirente** integrará en su base imponible el **valor de mercado** del elemento patrimonial adquirido.

La entidad que transmite tributa, así, por la plusvalía tácita del bien aunque contablemente no la haya reconocido; y quien recibe algo a título lucrativo integra el valor de mercado como renta. La integración se produce en el período impositivo en que se realiza la operación.

EJEMPLO

⑪ **Aportación no dineraria valorada a mercado.** Una sociedad aporta a otra entidad, a cambio de participaciones, un local con **valor fiscal** de 120.000 € y **valor de mercado** de 200.000 €. La operación no se acoge al régimen de neutralidad del capítulo VII del título VII.

Concepto	Importe
Valor de mercado del local (art. 17.4.b)	200.000 €
Valor fiscal del local	120.000 €
Renta a integrar en la base imponible de la aportante (art. 17.5)	80.000 €

Aunque contablemente la aportante pudiera registrar la operación por el coste, fiscalmente integra los **80.000 €** de diferencia. Si la aportación se hubiera acogido al régimen de neutralidad, la plusvalía quedaría diferida y no se integraría ahora.

2. Operaciones vinculadas (art. 18)

El supuesto de mayor calado es el de las **operaciones vinculadas**: cuando quienes contratan no son independientes, el precio pactado puede desviarse del real para trasladar renta. La ley lo impide obligando a valorar a mercado.

Artículo 18.1 LIS · Valoración a valor de mercado

1. Las operaciones efectuadas entre **personas o entidades vinculadas** se valorarán por su **valor de mercado**. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por **personas o entidades independientes** en condiciones que respeten el **principio de libre competencia**.

El primer problema es delimitar el **perímetro de vinculación**, que el art. 18.2 recorre en ocho letras.

Artículo 18.2 LIS · Perímetro de vinculación (extracto)

2. Se considerarán **personas o entidades vinculadas** las siguientes:
 - a) Una **entidad** y sus **socios o partícipes**.
 - b) Una entidad y sus **consejeros o administradores**, *salvo* en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
 - c) 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.
 - d) Dos entidades que pertenezcan a un **grupo**. [...]

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los **socios o partícipes** con la entidad, la participación deberá ser *igual o superior al 25 por ciento*.

La clave numérica es el umbral del **25 %**: la vinculación socio-entidad solo existe cuando la participación alcanza ese porcentaje. El parentesco se extiende hasta el **tercer grado**, y

hay «grupo» cuando una entidad controla a otra según el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia.

Determinado el perímetro, la ley impone **obligaciones de documentación** que justifiquen el valor declarado y cuyo detalle remite al RIS.

Artículo 18.3 LIS · Obligaciones de documentación (extracto)

3. Las personas o entidades vinculadas [...] deberán mantener a disposición de la Administración tributaria [...] la **documentación específica** que se establezca **reglamentariamente**.

Dicha documentación tendrá un **contenido simplificado** en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo **importe neto de la cifra de negocios** [...] sea *inferior a 45 millones de euros*. [...]

d) [No será exigible] a las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, *siempre que* el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones *no supere los 250.000 euros* [...].

El reglamento articula tres niveles: la **documentación específica del grupo** (art. 15 RIS), la **del contribuyente** (art. 16 RIS) —con contenido simplificado cuando el **importe neto de la cifra de negocios (INCEN)** es inferior a **45 M€**— y, en el escalón superior, la **información país por país** (art. 14 RIS), exigible al grupo cuyo INCEN conjunto alcance, al menos, **750 M€** en los doce meses anteriores. Por debajo de **250.000 €** de operaciones con la misma parte, no se exige documentación específica.

Los umbrales, de menor a mayor exigencia:

Umbral	Documentación exigible
Operaciones con la misma parte inferiores a 250.000 €	Ninguna documentación específica
INCEN inferior a 45 M€	Documentación del contribuyente de contenido simplificado
Resto de contribuyentes	Documentación estándar del grupo y del contribuyente

Grupo con INCN conjunto de al menos **750 M€**Además, **información país por país**

Para fijar el valor de mercado, el art. 18.4 ofrece **cinco métodos**:

- el del **precio libre comparable**,
- el del **coste incrementado**,
- el del **precio de reventa**,
- el de la **distribución del resultado**,
- y el del **margen neto operacional**.

Solo cuando ninguno resulte aplicable caben otros métodos que respeten la libre competencia. La corrección del valor pactado al de mercado es el **ajuste primario**. Pero, además, la diferencia entre lo convenido y el mercado se recalifica según su naturaleza: es el **ajuste secundario** del art. 18.11.

Artículo 18.11 LIS · Ajuste secundario (extracto)

11. [...] en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación **socios o partícipes-entidad**, la diferencia tendrá [...] el siguiente tratamiento:

a) *Cuando* la diferencia fuese **a favor del socio o partícipe**, la parte [...] que se corresponda con el porcentaje de participación [...] se considerará como **retribución de fondos propios** para la entidad y como **participación en beneficios** para el socio. [...]

b) *Cuando* la diferencia fuese **a favor de la entidad**, la parte [...] que se corresponda con el porcentaje de participación [...] tendrá la consideración de **aportación** del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad [...].

El régimen se cierra con un **régimen sancionador** propio (art. 18.13). Hay que distinguir dos situaciones:

- **Sin corrección administrativa** —el valor declarado se acepta, pero la documentación falta o es falsa—: **1.000 € por dato** y **10.000 € por conjunto de datos** (con topes).

- **Con corrección administrativa** —la Administración ajusta el valor—: sanción del 15 % sobre las cantidades resultantes de las correcciones.

Dos matices completan el bloque: el art. 17.2 valora por su **importe mercantil** los aumentos de fondos propios por **compensación de créditos**, y el art. 18.10 reconoce a la Administración la **facultad de comprobar** el valor de las operaciones vinculadas, con una **corrección bilateral** que vincula al resto de partes vinculadas.

EJEMPLO

⑫ **Operación vinculada socio-sociedad ajustada a mercado.** Un socio, persona física, participa en el 100 % de una sociedad. Esta le vende mercancía por 60.000 €, cuando el valor de mercado es de 100.000 €.

Fase	Efecto
Valor convenido	60.000 €
Valor de mercado (art. 18.1)	100.000 €
Ajuste primario en la sociedad	+40.000 € de ingreso en su base imponible
Ajuste secundario (art. 18.11.a)	Los 40.000 € a favor del socio = retribución de fondos propios (entidad) y participación en beneficios (socio)

El **ajuste primario** eleva el ingreso de la sociedad hasta el valor de mercado, integrando 40.000 € más en su base. El **ajuste secundario** recalifica esos 40.000 € que el socio ha «ganado» al comprar barato: como corresponden al 100 % de su participación, son **retribución de fondos propios** para la sociedad (gasto no deducible, art. 15.a) y **participación en beneficios** para el socio, tributando como un dividendo.

3. Cambio de residencia y otras reglas (arts. 19 y 20)

El art. 19 recoge reglas especiales de valoración, encabezadas por el llamado **impuesto de salida**: si una entidad traslada su residencia fuera de España, se le hace tributar por las plusvalías tácitas de sus elementos, que de otro modo escaparían al Impuesto español.

Artículo 19.1 LIS · Cambio de residencia (extracto)

1. Se integrará 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, *excepto que* dichos elementos patrimoniales queden **afectados a un establecimiento permanente** situado en territorio español [...].

En el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un **Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo** que haya celebrado un acuerdo [...] sobre asistencia mutua en materia de cobro [...], el contribuyente *podrá optar por fraccionar* el pago [...] **por quintas partes anuales iguales**.

La entidad que se marcha integra, pues, la plusvalía latente de sus activos, salvo que estos queden afectos a un **establecimiento permanente** —una sucursal, fábrica u obra estable, cuya definición precisa se ve en el Epígrafe 9 (art. 22.3)— en España (donde seguirán sujetos). La rigidez del gravamen se atempera cuando el traslado es dentro de la UE/EEE con acuerdo de asistencia mutua en el cobro: entonces cabe **fraccionar la deuda en cinco anualidades**, opción que se ejerce en la propia declaración del período del cambio y que decae, entre otros casos, si los elementos se transmiten a terceros o se trasladan a un tercer Estado.

El resto del art. 19 añade dos reglas de cierre: las operaciones con residentes en **jurisdicciones no cooperativas** se valoran también a **valor de mercado** (art. 19.2), con obligación de documentación; y el perceptor de rentas sujetas a retención computa la **contraprestación íntegra** devengada, pudiendo deducir de la cuota lo que debió retenerse aunque no se hubiera practicado, cuando la falta sea imputable al retenedor (art. 19.3).

Por último, el art. 20 resuelve el problema temporal que crea toda valoración fiscal distinta de la contable: cuándo aflora en la base esa diferencia.

Artículo 20 LIS · Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal

Cuando un elemento patrimonial o un servicio tengan **diferente valoración contable y fiscal**, la **entidad adquirente** de aquél integrará en su base imponible la **diferencia** entre ambas, de la siguiente manera:

- a) Tratándose de **elementos patrimoniales** integrantes del **activo circulante**, en el período impositivo en que éstos motiven el **devengo de un ingreso o un gasto**.
- b) Tratándose de elementos patrimoniales **no amortizables** integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que éstos se **transmitan** o se den de baja.
- c) Tratándose de elementos patrimoniales **amortizables** integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de **vida útil**, aplicando a la citada diferencia el método de amortización [...].
- d) Tratándose de **servicios**, en el período impositivo en que se **reciban** [...].

La regla es de pura coherencia: quien recibió un bien por un valor fiscal superior al contable (por haberse valorado a mercado en sede del transmitente) no integra la diferencia de golpe, sino **al ritmo en que ese elemento genera renta** —cuando se vende la existencia, cuando se transmite el inmovilizado no amortizable, a lo largo de la vida útil si es amortizable, o cuando se recibe el servicio—.

RECUERDA

Cuatro piezas del bloque de valoración. **Regla general:** coste (art. 17.1). **Valor de mercado:** seis supuestos del art. 17.4 (lucrativas, aportaciones, entregas a socios, fusión/escisión, permuta, canje), con integración de la diferencia (art. 17.5). **Operaciones vinculadas** (art. 18): perímetro con umbral del **25 %**, documentación remitida al RIS (simplificada si INCN < 45 M€; país por país si el grupo alcanza 750 M€), cinco métodos, ajuste primario y secundario y sanciones propias. **Cambio de residencia** (art. 19): impuesto de salida con fraccionamiento en cinco años si el traslado es a la UE/EEE.

TEMA 22

Epígrafe 9 — Exención para eliminar la doble imposición

Como el IS grava la **renta mundial** del contribuyente residente (art. 7.2), una misma renta puede quedar gravada dos veces. La ley distingue dos fenómenos. Hay **doble imposición económica** cuando un mismo beneficio tributa primero en la sociedad que lo genera y de nuevo en el socio que lo recibe como dividendo (o cuando aflora como plusvalía al vender la participación). Y hay **doble imposición jurídica** cuando una misma renta de un mismo contribuyente tributa en dos Estados: el de la fuente, donde se obtiene, y el de residencia, que grava su renta mundial. Es el caso típico de un establecimiento permanente en el extranjero.

Para corregir ambos fenómenos, la LIS emplea dos técnicas. La **exención** (arts. 21 y 22) deja fuera de la base imponible la renta ya gravada en origen; opera, por tanto, **en la base**. La **deducción** por doble imposición internacional (arts. 31 y 32) integra la renta en la base pero descuenta en la cuota el impuesto pagado fuera; opera **en la cuota** (y se estudia en el tema siguiente, Impuesto sobre Sociedades II). Este epígrafe se ocupa del método de exención.

1. Exención de dividendos y plusvalías de participaciones (art. 21)

El art. 21 declara exentos tanto los **dividendos** que una entidad percibe de sus participadas como las **plusvalías** que obtiene al transmitir esas participaciones, siempre que se cumplan unos requisitos comunes de porcentaje y antigüedad y, para las filiales extranjeras, un requisito adicional de tributación mínima.

Artículo 21.1 LIS · Requisitos de la exención de dividendos

1. Estarán **exentos** los **dividendos o participaciones en beneficios** de entidades, *cuando* se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el **porcentaje de participación**, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, *al menos*, del **5 por ciento**.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera **ininterrumpida** durante el **año anterior** al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, *en su defecto*, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. [...]

b) *Adicionalmente*, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de **entidades no residentes** en territorio español, que la entidad participada haya estado **sujeta y no exenta** por un **impuesto extranjero** de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un **tipo nominal** de, *al menos*, el **10 por ciento** en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa [...].

El requisito de la letra a) es doble: un **umbral de participación** del **5 por ciento** y un **período mínimo de tenencia** de **un año** (que puede completarse después de cobrar el dividendo). Este es hoy el único umbral posible: el antiguo umbral alternativo, que admitía la exención cuando el valor de adquisición de la participación superaba los 20 millones de euros aunque no se alcanzara el 5 %, fue **suprimido** y no está vigente.

La letra b) añade una cautela solo para las **filiales no residentes**: no basta con participar en ellas, es preciso que hayan tributado en el extranjero por un impuesto análogo al IS a un **tipo nominal mínimo del 10 por ciento**. Este requisito se entiende cumplido cuando la filial reside en un país con el que España tiene suscrito un **convenio para evitar la doble imposición** con cláusula de intercambio de información, y en ningún caso se cumple si reside en una **jurisdicción no cooperativa** (salvo que sea un Estado de la Unión Europea con motivos económicos válidos y actividad real).

La misma exención se extiende a las **plusvalías de cartera**.

Artículo 21.3 LIS · Exención de la renta en la transmisión de la participación

3. Estará **exenta** la **renta positiva** obtenida en la **transmisión de la participación** en una entidad, *cuando* se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de **liquidación** de la entidad, **separación** del socio, **fusión**, **escisión** total o parcial, **reducción de capital**, **aportación no dineraria** o **cesión global** de activo y pasivo.

El requisito previsto en la **letra a)** del apartado 1 de este artículo deberá cumplirse el **día** en que se produzca la transmisión. El requisito previsto en la **letra b)** del apartado 1 deberá ser cumplido en **todos y cada uno** de los ejercicios de tenencia de la participación.

Hay una diferencia de matiz en el modo de exigir los requisitos: el umbral del 5 % (letra a) se comprueba **el día de la transmisión**, mientras que la tributación mínima de la filial (letra b) debe darse en **todos los ejercicios** en que se tuvo la participación, con reglas de proporcionalidad si solo se cumplió en algunos.

Ahora bien, la exención **no es del 100 por ciento**. La reforma introducida por la Ley 11/2020, en vigor desde 2021, limitó su alcance:

Artículo 21.10 LIS · Reducción por gastos de gestión

10. El importe de los **dividendos o participaciones en beneficios** de entidades y el importe de la **renta positiva** obtenida en la **transmisión de la participación** en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 anterior, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se **reducirá**, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un **5 por ciento** en concepto de **gastos de gestión** referidos a dichas participaciones.

La mecánica es sencilla: del dividendo o de la plusvalía se considera que un **5 por ciento** son gastos de gestión no deducibles, de modo que la exención se aplica sobre el **95 por ciento** restante. Ese 5 % se integra en la base imponible y tributa al tipo general. La exención, por tanto, es **efectiva del 95 %** tanto para dividendos como para plusvalías. En **simetría** con esa exención, las **rentas negativas** derivadas de la transmisión de participaciones tampoco se integran, salvo en los supuestos tasados de los apartados 6 a 8 del art. 21.

EJEMPLO

⑬ **Dividendo de una filial con participación del 6 %.** Una sociedad participa en el 6 % del capital de otra entidad residente, adquirida hace tres años, y recibe de ella un dividendo bruto de 100.000 €. Tributa al tipo general del 25 %.

Concepto	Cálculo	Importe
Dividendo percibido		100.000 €
Participación ($\geq 5\%$) y tenencia (> 1 año)	$6\% \geq 5\%$; 3 años > 1 año	Requisitos cumplidos
Reducción por gastos de gestión (art. 21.10)	$5\% \times 100.000$	5.000 €
Renta exenta (95 %)	$100.000 - 5.000$	95.000 €
Renta que se integra en la base		5.000 €
Cuota efectiva sobre el dividendo	$25\% \times 5.000$	1.250 €

La sociedad no tributa por los 100.000 €, sino solo por 5.000 € (el 5 % de gastos de gestión). La carga efectiva del dividendo es de 1.250 €, esto es, el **1,25 %** del bruto. Sin la exención, tributaría por los 100.000 € a 25.000 €.

EJEMPLO

⑭ **Plusvalía por la venta de una participación exenta.** Una sociedad posee desde hace cuatro años el 30 % de una filial (valor fiscal de la participación, 500.000 €) y la vende por 700.000 €. Tributa al 25 %.

Concepto	Cálculo	Importe
Precio de transmisión		700.000 €
Valor fiscal de la participación		500.000 €
Renta positiva (plusvalía)	$700.000 - 500.000$	200.000 €
Reducción por gastos de gestión (art. 21.10)	$5 \% \times 200.000$	10.000 €
Renta exenta (95 %)	$200.000 - 10.000$	190.000 €
Renta que se integra en la base		10.000 €
Cuota efectiva sobre la plusvalía	$25 \% \times 10.000$	2.500 €

Cumplidos los requisitos del apartado 1 (participación del 30 % el día de la venta y tenencia superior al año), la plusvalía de 200.000 € queda exenta en el 95 %. Solo se integran 10.000 € y la sociedad ingresa 2.500 €.

MATIZ

Dos cautelas de fecha. Primera: el umbral alternativo de **20 millones de euros** de valor de adquisición **ya no existe**. Quien maneje ese dato lo hace con una versión caduca del artículo. Hoy solo hay un umbral, el 5 por ciento. Segunda: la reducción del 5 % (exención al 95 %) **no se aplica** —la exención vuelve a ser del 100 %— en un supuesto tasado del art. 21.11: dividendos que una entidad con cifra de negocios inferior a **40 millones de euros** percibe de una filial de nueva creación (constituida después del 1 de enero de 2021, participada al 100 % desde su constitución) durante los tres primeros años. Es una excepción estrecha, pensada para no penalizar a la matriz de una empresa emergente.

2. Exención de rentas de establecimientos permanentes en el extranjero (art. 22)

El art. 22 traslada la técnica de la exención a la **doble imposición jurídica**: la que sufre una entidad española que opera fuera a través de un **establecimiento permanente** (una sucursal, una fábrica, una obra de larga duración), cuyas rentas grava el país donde radica y gravaría también España por su renta mundial.

Artículo 22.1 LIS · Exención de las rentas del establecimiento permanente

1. Estarán **exentas** las **rentas positivas** obtenidas en el extranjero a través de un **establecimiento permanente** situado fuera del territorio español *cuando* el mismo haya estado **sujeto y no exento** a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un **tipo nominal** de, *al menos*, un **10 por ciento**, en los términos del apartado 1 del artículo anterior.

Estarán exentas, *igualmente*, las **rentas positivas** derivadas de la **transmisión** de un establecimiento permanente o **cese** de su actividad *cuando* se cumpla el requisito de tributación señalado.

El requisito nuclear es el mismo que el de las filiales extranjeras del art. 21: que el establecimiento haya estado **sujeto y no exento** a un impuesto análogo al IS con un **tipo nominal mínimo del 10 por ciento**. Cumplido ese requisito, quedan exentas tanto las **rentas de explotación** del establecimiento como las **plusvalías** por su transmisión o por el cese de su actividad. El art. 22.3 precisa cuándo hay establecimiento permanente: instalaciones o lugares de trabajo empleados de forma continuada, un agente con poderes habituales para contratar o las obras de construcción o montaje cuya duración exceda de **seis meses** (y, si existe convenio con el país, se estará a lo que este disponga).

La exención tiene su lógica contrapartida en las pérdidas.

Artículo 22.2 LIS · Tratamiento de las rentas negativas

2. **No** se integrarán en la base imponible las **rentas negativas** obtenidas en el extranjero a través de un **establecimiento permanente**.

Tampoco serán objeto de integración las **rentas negativas** derivadas de la **transmisión** de un establecimiento permanente.

No obstante, serán fiscalmente deducibles las **rentas negativas** generadas en caso de **cese** del establecimiento permanente. [...]

Es la simetría propia de todo régimen de exención: si la renta positiva del establecimiento no tributa, la renta negativa tampoco se deduce. La única excepción son las **pérdidas por cese** del establecimiento, que sí son deducibles, minoradas en las rentas positivas que antes hubieran quedado exentas.

MATIZ

Los dos artículos presentan una **asimetría**. Los dividendos y las plusvalías del art. 21 quedan exentos solo en el **95 por ciento** (el art. 21.10 descuenta un 5 % de gastos de gestión). Las rentas del establecimiento permanente del art. 22, en cambio, están exentas al **100 por ciento**: el texto vigente del art. 22 **no** contiene reducción del 5 %. Atribuir a los establecimientos permanentes el mismo recorte del 5 % que a los dividendos es incorrecto.

RECUERDA

Método de exención (en base), arts. 21 y 22. Requisitos comunes del art. 21: participación $\geq 5\%$ (el umbral de 20 M€ está suprimido) mantenida **un año**. Para las filiales extranjeras, además, **tributación mínima al 10 %** nominal (o convenio con cláusula de intercambio de información; nunca jurisdicción no cooperativa). Alcanza a **dividendos** (art. 21.1) y a **plusvalías** de transmisión de la participación (art. 21.3), ambos exentos al **95 %** por el **5 %** de gastos de gestión (art. 21.10). El art. 22 exime las rentas del **establecimiento permanente** en el extranjero con el mismo requisito del **10 %**, pero al **100 %** (sin recorte del **5 %**). Frente a este método está el de **deducción en cuota** (arts. 31-32), que se estudia en el Tema 23.

TEMA 22

Epígrafe 10 — Reducciones en la base imponible y compensación de bases imponibles negativas

El enunciado habla de **reducciones** en plural, y con razón: sobre la renta y la base operan varias minoraciones que la LIS regula de forma diferenciada. Dos afectan a la **determinación de la renta**: la **reducción de rentas de intangibles** o *patent box* (art. 23) y la **reducción por obra benéfico-social** de las cajas de ahorros y fundaciones bancarias (art. 24). Otras dos operan sobre la **base imponible previa**: la **reserva de capitalización** (art. 25), incentivo al no reparto del beneficio, y la **compensación de bases imponibles negativas** (art. 26), que traslada a ejercicios posteriores las pérdidas fiscales. El orden entre estas dos últimas no es indiferente, y la propia ley lo fija: primero la reserva de capitalización, después la compensación. Los arts. 25 y 26 han sido reformados por la **Ley 7/2024**, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del **1 de enero de 2025**, por lo que sus cifras vigentes deben manejarse con cautela.

1. La reducción de rentas de intangibles: el *patent box* (art. 23)

El primer incentivo que reduce la renta es el llamado *patent box*: una reducción de las **rentas de determinados activos intangibles** creados por la entidad, pensada para favorecer la explotación de la innovación propia.

Artículo 23.1 LIS · Reducción de rentas de intangibles

1. 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 ciento** el resultado del [...] coeficiente [...].

La renta que se beneficia no es el ingreso bruto, sino el **neto** (ingresos menos gastos asociados al activo), y sobre él se aplica una reducción cuyo porcentaje resulta de multiplicar por el **60 %** un **coeficiente** que mide qué parte del gasto de creación del intangible es propia: en el numerador, los gastos de la entidad (incrementados en un 30 %, sin superar el denominador); en el denominador, todos los gastos, incluidos los de subcontratación con vinculadas y los de adquisición del activo. La reducción alcanza también las rentas de la **transmisión** del intangible entre entidades **no vinculadas**. Quedan **excluidas** las rentas de **marcas, obras literarias, artísticas o científicas** (incluidas las películas), los derechos de imagen y el software distinto del avanzado del apartado 1 (art. 23.5). El contribuyente puede solicitar a la Administración un **acuerdo previo** de valoración o de calificación y valoración de los activos (arts. 23.6 y 23.7).

EJEMPLO

⑮ **El coeficiente del patent box.** Una entidad cede el uso de una patente propia y obtiene por ella una **renta neta** (ingresos menos gastos del activo) de **100.000 €**. En crear la patente incurrió en **80.000 €** de gasto propio y **20.000 €** de gasto por adquirir de terceros parte del intangible.

Concepto	Cálculo	Importe
Numerador: gasto propio incrementado un 30 %	$80.000 \times 1,3 = 104.000$, capado al denominador	100.000 €
Denominador: todos los gastos	$80.000 + 20.000$	100.000 €
Coeficiente	$100.000 / 100.000$	1
Reducción en la base	$60 \% \times 1 \times 100.000$	60.000 €

El gasto propio incrementado (104.000 €) supera el total de gastos (100.000 €), de modo que se **capa** al denominador y el coeficiente vale 1. La reducción es el **60 %** de la renta neta: 60.000 €. Solo se integran en la base los 40.000 € restantes. Si la entidad hubiese subcontratado o comprado buena parte de la creación —más gasto en el denominador, menos gasto propio en el numerador—, el coeficiente bajaría de 1 y la reducción sería menor: ahí está la lógica del incentivo, premiar la innovación **propia**.

2. La reducción por obra benéfico-social (art. 24)

De alcance subjetivo mucho más estrecho, el art. 24 reserva una reducción propia a un tipo concreto de entidades.

Artículo 24.1 LIS · Obra benéfico-social

1. Serán **deducibles** fiscalmente las cantidades que las **cajas de ahorro** y las **fundaciones bancarias** destinen de sus resultados a la **financiación de obras benéfico-sociales**, de conformidad con las normas por las que se rigen.

Solo las **cajas de ahorro** y las **fundaciones bancarias** disfrutan de esta reducción, que exige aplicar al menos el **50 %** de lo asignado a la obra benéfico-social en el propio período impositivo o en el inmediato siguiente (art. 24.2). No es, pues, una reducción general, sino un régimen sectorial.

3. La reserva de capitalización (art. 25)

La reserva de capitalización premia a la sociedad que **no distribuye** su beneficio y, con él, refuerza sus fondos propios: a cambio de mantener esa autofinanciación, la ley le permite reducir la base imponible en un porcentaje del incremento de fondos propios.

Artículo 25.1 LIS · Reserva de capitalización (extracto)

1. Los contribuyentes que tributen al **tipo de gravamen** previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta ley tendrán derecho a una **reducción en la base imponible del 20 por ciento** del importe del **incremento de sus fondos propios**, *siempre que* se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se **mantenga durante un plazo de 3 años** desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, *salvo* por la existencia de **pérdidas contables** en la entidad.
 - b) Que se **dote una reserva** por el importe de la reducción, que deberá figurar en el **balance** con absoluta separación y título apropiado y será **indisponible** durante el plazo previsto en la letra anterior.

La reducción general es, pues, del **20 %** del incremento de fondos propios, condicionada a dos requisitos acumulativos: **mantener** ese incremento durante **3 años** (salvo que la entidad incurra en pérdidas contables) y **dotar** una **reserva indisponible** por el mismo importe durante idéntico plazo. La propia ley aclara que no se considera dispuesta la reserva cuando el socio ejerce su derecho de separación, cuando se elimina por una operación acogida al régimen especial de neutralidad del capítulo VII del título VII, o cuando la entidad debe aplicarla por obligación legal.

El porcentaje del 20 % se eleva si aumenta la **plantilla media** de la entidad.

Artículo 25.1 LIS · Porcentajes reforzados por creación de empleo

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente tendrá derecho a una reducción [...] del **23 por ciento** del importe del incremento de los fondos propios, *siempre que* la **plantilla media total** del contribuyente [...] se haya incrementado, respecto de la [...] del período impositivo inmediato anterior en un mínimo de un **2 por ciento sin superar un 5 por ciento**. En el supuesto

de que el incremento [...] se encuentre **entre un 5 y un 10 por ciento**, el contribuyente tendrá derecho a una reducción [...] del **26,5 por ciento** [...]. *Cuando* el referido incremento resulte **superior a un 10 por ciento**, la reducción [...] será del **30 por ciento**.

Reducción	Requisito de incremento de plantilla media
20 %	Sin incremento (régimen general)
23 %	Incremento $\geq 2 \%$ y $< 5 \%$
26,5 %	Incremento $\geq 5 \%$ y $\leq 10 \%$
30 %	Incremento superior al 10 %

El incremento de plantilla debe mantenerse también **3 años**. Sea cual sea el porcentaje, la reducción tiene un **límite** sobre la base imponible.

Artículo 25.1 LIS · Límite sobre la base imponible

En ningún caso, el derecho a la reducción [...] podrá superar el siguiente importe:

- i) El **20 por ciento** de la **base imponible positiva** del período impositivo *previa a esta reducción*, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 [...] y a la **compensación de bases imponibles negativas**.
- ii) El **25 por ciento** de la base imponible positiva [...] tratándose de contribuyentes cuyo **importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 1 millón de euros** durante los 12 meses anteriores [...].

Es decir, el límite ordinario es el **20 %** de la base imponible positiva previa (a esta reducción, a la integración del art. 11.12 y a la compensación de BINs), elevado al **25 %** para las **microempresas** cuyo INCN sea inferior a 1 millón de euros. Lo que no quepa por insuficiencia de base **no se pierde**: las cantidades pendientes se aplican en los períodos que finalicen en los **2 años** inmediatos y sucesivos.

El **incremento de fondos propios** que sirve de base al 20 % tiene una definición precisa.

Artículo 25.2 LIS · Incremento de fondos propios

2. El **incremento de fondos propios** vendrá determinado por la **diferencia positiva** entre los fondos propios existentes al **cierre** del ejercicio *sin incluir* los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al **inicio** del mismo, *sin incluir* los resultados del ejercicio anterior.

La magnitud se mide, por tanto, **excluyendo el resultado** de uno y otro ejercicio: lo que se compara son los fondos propios «depurados» del beneficio del período. Además, no computan a estos efectos:

- las **aportaciones de socios**,
- las **ampliaciones de capital por compensación de créditos**,
- las operaciones con **acciones propias** o de reestructuración,
- las **reservas legales o estatutarias**,
- ni las **reservas de nivelación** del art. 105. La reducción es, por lo demás, incompatible con el factor de agotamiento (arts. 91 y 95).

EJEMPLO

⑯ **Reserva de capitalización con el límite operando.** Una sociedad (no microempresa, sin incremento de plantilla) tiene en 2026 una base imponible positiva previa de 150.000 € y ha incrementado sus fondos propios en 200.000 €.

Concepto	Cálculo	Importe
Reducción teórica (20 % del incremento de FP)	$20 \% \times 200.000$	40.000 €
Límite (20 % de la base imponible positiva previa)	$20 \% \times 150.000$	30.000 €
Reducción aplicable en 2026 (la menor)	—	30.000 €
Exceso trasladable	$40.000 - 30.000$	10.000 €

La reducción teórica (40.000 €) supera el límite del 20 % de la base (30.000 €), de modo que en 2026 solo se aplican **30.000 €**. Los **10.000 €** restantes quedan pendientes y podrán reducir la base de los **2 años** siguientes. La sociedad debe dotar una reserva indisponible por el importe reducido y mantener el incremento de fondos propios durante **3 años**.

MATIZ

La reforma de la Ley 7/2024 endureció y a la vez mejoró el incentivo respecto de su versión anterior: subió la reducción general del **10 % al 20 %**, acortó el plazo de mantenimiento del incremento de fondos propios y de la reserva de **5 a 3 años**, e introdujo los porcentajes reforzados por creación de empleo (23 %, 26,5 % y 30 %). Cualquier dato que hable de un 10 % o de un plazo de 5 años corresponde a la redacción **derogada**.

4. Compensación de bases impositivas negativas (art. 26)

Cuando en un ejercicio los gastos fiscales superan a los ingresos, la base imponible es **negativa** y surge una BIN. Esa pérdida fiscal no se aprovecha en el propio ejercicio —no genera devolución—, sino que se guarda para **minorar las rentas positivas** de ejercicios futuros.

Artículo 26.1 LIS · Compensación de bases impositivas negativas

1. Las **bases impositivas negativas** que hayan sido objeto de **liquidación o autoliquidación** podrán ser **compensadas** con las **rentas positivas** de los **períodos impositivos siguientes** con el **límite del 70 por ciento** de la **base imponible previa** a la aplicación de la **reserva de capitalización** establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de **1 millón de euros**.

Dos notas definen el régimen. La primera es que **no hay límite temporal**: las BINs no caducan, a diferencia de lo que ocurría antes de 2015 (cuando el plazo era de 18 años). La segunda es que sí existe un **límite cuantitativo** anual: solo puede compensarse hasta el **70 %** de la base imponible previa a la reserva de capitalización y a la propia compensación. Ese límite del 70 % tiene, sin embargo, un **suelo**: *en todo caso* pueden compensarse hasta **1 millón de euros**, de modo que las pequeñas y medianas empresas rara vez topan con la restricción. El límite no se aplica a las rentas por **quitas o esperas** de un acuerdo con los acreedores, ni en el período de **extinción** de la entidad (salvo reestructuración acogida al régimen especial); y tampoco opera, en los **3 primeros períodos** con base positiva, para las **entidades de nueva creación** (art. 26.3).

EJEMPLO

⑩ **Compensación con el suelo de 1 millón.** Una sociedad tiene en 2026 una base imponible previa de 1.200.000 € y arrastra 1.500.000 € de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Concepto	Cálculo	Importe
Límite del 70 % de la base imponible previa	$70 \% \times 1.200.000$	840.000 €
Suelo legal (en todo caso)	–	1.000.000 €
BIN compensable (el mayor)	–	1.000.000 €
Base imponible tras la compensación	$1.200.000 - 1.000.000$	200.000 €
BIN pendiente para ejercicios futuros	$1.500.000 - 1.000.000$	500.000 €

Como el 70 % (840.000 €) es inferior al millón, prevalece el **suelo de 1.000.000 €**: la sociedad compensa esa cantidad, tributa sobre 200.000 € y conserva 500.000 € de BIN para años posteriores, sin plazo de caducidad.

Las **grandes empresas** soportan un límite más severo, que no está en el artículo 26 sino en la disposición adicional decimoquinta de la Ley.

Disposición adicional decimoquinta LIS · Límites de las grandes empresas (extracto)

Los contribuyentes cuyo **importe neto de la cifra de negocios** sea *al menos* de **20 millones de euros** durante los 12 meses anteriores [...] aplicarán las siguientes especialidades:

1. Los límites establecidos en [...] el **primer párrafo del apartado 1 del artículo 26** [...] se **sustituirán** por los siguientes:
 - El **50 por ciento**, *cuando* [...] el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de **20 millones** de euros, pero *inferior* a 60 millones de euros.
 - El **25 por ciento**, *cuando* [...] el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de **60 millones** de euros.

Para estos contribuyentes el 70 % general se reemplaza por el **50 %** (INCN de 20 a 60 M€) o el **25 %** (INCN $\geq$ 60 M€). El suelo de 1 millón de euros del segundo párrafo del art. 26.1 permanece, porque la disposición adicional solo sustituye el porcentaje del primer párrafo.

EJEMPLO

⑱ **Límite reforzado de una gran empresa.** Una sociedad con un INCN de 80 millones de euros ($\geq$ 60 M€) tiene en 2026 una base imponible previa de 10.000.000 € y arrastra 8.000.000 € de bases imponibles negativas.

Concepto	Cálculo	Importe
Límite general que no aplica (70 %)	$70 \% \times 10.000.000$	7.000.000 €
Límite reforzado (DA 15. ^a , 25 %)	$25 \% \times 10.000.000$	2.500.000 €

BIN compensable en 2026	–	2.500.000 €
Base imponible tras la compensación	10.000.000 – 2.500.000	7.500.000 €
BIN pendiente	8.000.000 – 2.500.000	5.500.000 €

Por su tamaño, la sociedad no aplica el 70 %, sino el **25 %**: compensa 2.500.000 €, tributa sobre 7.500.000 € y difiere 5.500.000 € de pérdidas a ejercicios futuros. El suelo de 1 millón no juega aquí, porque el 25 % ya arroja una cifra superior.

El artículo 26 incorpora, por último, una **regla antiabuso** (26.4) frente a la compra de sociedades para aprovechar sus pérdidas. No podrán compensarse las BINs cuando una persona o entidad vinculada adquiriera la **mayoría del capital** *después* del cierre del ejercicio de la pérdida, hubiera tenido antes una participación **inferior al 25 %** y, además, la entidad adquirida estuviera **inactiva** (sin actividad en los 3 meses anteriores), cambiara sustancialmente de actividad, fuera una **entidad patrimonial** o hubiera sido dada de baja en el índice de entidades.

RECUERDA

Cifras clave de este epígrafe. **Patent box** (art. 23): reducción del **60 %** del coeficiente sobre las rentas netas de intangibles propios (patentes, modelos, software avanzado). **Obra benéfico-social** (art. 24): deducible solo para cajas de ahorro y fundaciones bancarias. **Reserva de capitalización** (art. 25): reducción del **20 %** del incremento de fondos propios (hasta el **30 %** por empleo), reserva indisponible y mantenimiento **3 años**, límite del **20 %** de la base (**25 %** si INCN < 1 M€) y exceso trasladable **2 años**. **Compensación de BINs** (art. 26): límite del **70 %** de la base previa con suelo de **1 millón**, **sin caducidad**, reforzado al **50 %/25 %** para grandes empresas (DA 15.^a) y comprobable por la Administración durante **10 años** (art. 26.5). El orden legal es: reserva de capitalización primero, compensación de BINs después.

TU OPOSICIÓN, EN UNA APP

El temario que tienes en las manos cobra vida en la app Persevera, con todo para estudiarlo:

tests · psicotécnicos · flashcards con repaso espaciado · supuestos
cursos · simulacros · mapas mentales · tutor IA · planificador

7 días de prueba · Suscripción sin permanencia: cancelas cuando quieras.

**APP STORE**

para iPhone y iPad

**GOOGLE PLAY**

para Android

**EN LA WEB**app.perseveraoposiciones.com

DEL MISMO EQUIPO



Eroodite — Estudia cualquier cosa con IA

Persevera es para tu oposición. **Eroodite, para todo lo demás:** tu carrera universitaria, otras oposiciones o cualquier material que caiga en tus manos. Sube tus apuntes, PDFs, vídeos de YouTube o fotos y su inteligencia artificial te crea al momento exámenes, fichas de repaso, resúmenes y mapas mentales. Con un tutor con IA que resuelve dudas —hasta las que le haces una foto—, repaso espaciado y modo concentración.

Tus apuntes, listos para estudiar en segundos. Empieza gratis.

**APP STORE**

para iPhone y iPad

**GOOGLE PLAY**

para Android