GUÍA DE NEGOCIOS EN ESPAÑA /2023

GARRIGUES ICEX INVESTIN SPAIN

GUÍA DE NEGOCIOS EN ESPAÑA /2023

Esta obra tiene carácter exclusivamente informativo y su contenido no podrá ser invocado en apoyo de ninguna reclamación en curso.

El ICEX no asume la responsabilidad de la información, opinión o acción basada en dicho contenido, con independencia de que haya realizado todos los esfuerzos posibles para asegurar la exactitud de la información que contienen sus páginas.

Esta publicación ha sido redactada por el despacho Garrigues en febrero de 2023, basándose en una investigación realizada por esta misma Firma, a petición del ICEX.

Esta guía es correcta, a nuestro leal saber y entender. No obstante, ha sido redactada como guía general, por lo que es necesario solicitar asesoramiento profesional específico antes de emprender ninguna acción.

Madrid, Junio 2023

© **Garrigues**

© **ICEX España Exportación e Inversiones, E.P.E.**

Pº de la Castellana, 278
28046 Madrid
Tel: 902 34 90 00
Fax: 914 31 61 28

icex@icex.es
desarrollo@investinspain.org

www.icex.es
www.investinspain.org

Administración General del Estado (AGE)
http://administracion.gob.es

Catálogo de publicaciones de la AGE
http://cpage.mpr.gob.es

NIPO (PDF): 114230291

Diseño, maquetación y realización
Intelligenia, S.A.

1 Introducción

2 Impuestos estatales

3 Impuestos locales

Anexo I Incentivos Fiscales a la Inversión en el Impuesto sobre Sociedades

Anexo II Tipos impositivos de convenio

Anexo III Ejemplos prácticos

Anexo IV Supuesto de Aplicación Régimen ETVES siendo sus socios entidades no residentes en el territorio español

Anexo V Supuesto de no residentes: Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Anexo VI Caso práctico de IVA

3.

Sistema fiscal

El sistema fiscal español es moderno y competitivo, como lo demuestra el hecho de que la presión fiscal, medida como el porcentaje de impuestos y seguridad social sobre el PIB, se encuentra casi tres puntos por debajo de la media de los países que integran la UE-27[1].

La Agencia Tributaria española ofrece a los contribuyentes un amplio abanico de servicios tendentes a facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Para ello, entre otras cuestiones, proporciona a los contribuyentes programas informáticos de ayuda para la confección de sus declaraciones y fomenta la presentación y pago de sus declaraciones de forma telemática utilizando un certificado de firma electrónico reconocido por la Agencia Tributaria, organismo que se sitúa a la cabeza mundial en lo que a eficiencia, vanguardia y tecnología se refiere.

En este Capítulo se analizan los principales impuestos que configuran el sistema impositivo español.

1 Presión fiscal medida como porcentaje de impuestos y seguridad social sobre el PIB. Datos de 2020.
Fuente: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=go-v_10a_taxag&lang=en

3.

Sistema fiscal

1 Introducción

2 Impuestos estatales

3 Impuestos locales

Anexo I Incentivos Fiscales a la Inversión en el Impuesto sobre Sociedades

Anexo II Tipos impositivos de convenio

Anexo III Ejemplos prácticos

Anexo IV Supuesto de Aplicación Régimen ETVES siendo sus socios entidades no residentes en el territorio español

Anexo V Supuesto de no residentes: Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Anexo VI Caso práctico de IVA

1 Introducción

El sistema fiscal español es moderno y competitivo. La Agencia Estatal de Administración Tributaria se ha significado por su liderazgo dentro de la Administración española. Además, en comparación con otras agencias tributarias, ocupa un puesto realmente destacado en el contexto europeo en cuanto a modernización y por la incorporación de las nuevas tecnologías a la prestación de los servicios públicos, destacando, entre otras, la posibilidad de presentar declaraciones de los diferentes impuestos por vía telemática (en muchos casos, de hecho, la utilización de medios telemáticos es obligatoria) o la obtención por dicha vía de diferentes certificados.

Este sistema comprende tres tipos de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Las tasas y las contribuciones especiales son cuantitativamente muy inferiores a los impuestos y se exigen en contrapartida por la prestación de servicios o por la obtención de utilidades como consecuencia de la realización de obras o servicios públicos.

Por su parte, territorialmente existen tres niveles de imposición en España: estatal, autonómico y local. Por su relevancia, este capítulo se centra exclusivamente en los tributos establecidos por el Estado (sean o no gestionados y recaudados por las autoridades autonómicas y locales), aunque con una breve referencia a los regímenes especiales existentes en Canarias, País Vasco y Navarra.

Como consecuencia de la crisis sanitaria originada por la COVID-19, durante el año 2020 se aprobaron diversas normas tributarias por el Gobierno de España que, en términos generales, afectaron al cómputo de los plazos administrativos y judiciales (prescripción, duración de las actuaciones de inspección, presentación de recursos o reclamaciones) y de los plazos relativos a la presentación y pago de algunos impuestos. También las Comunidades Autónomas, ayuntamientos, ciudades autónomas de Ceuta y Melilla y diputaciones forales, dentro de sus respectivos ámbitos competenciales, aprobaron en los años 2020, 2021 y 2022 numerosas medidas tributarias, en general destinadas a conceder aplazamientos en la presentación de declaraciones y en el pago de impuestos, y en algunos casos regulando incluso bonificaciones e incentivos tributarios.

Dado el carácter extraordinario y temporal de estas medidas, no se incluyen en esta Guía.

3.

Sistema fiscal

1 Introducción

2 Impuestos estatales

3 Impuestos locales

Anexo I Incentivos Fiscales a la Inversión en el Impuesto sobre Sociedades

Anexo II Tipos impositivos de convenio

Anexo III Ejemplos prácticos

Anexo IV Supuesto de Aplicación Régimen ETVES siendo sus socios entidades no residentes en el territorio español

Anexo V Supuesto de no residentes: Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Anexo VI Caso práctico de IVA

2

Impuestos estatales

Los principales impuestos estatales existentes en España se pueden clasificar de la forma siguiente:

- Impuestos directos:
  - Sobre la renta:
    - Impuesto sobre Sociedades.
    - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
    - Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).
  - Sobre bienes patrimoniales (afectan solo a personas físicas):
    - Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Temporalmente, además, se ha regulado el nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.
    - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).
- Impuestos indirectos:
  - Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
  - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
  - Impuestos Especiales.
  - Derechos arancelarios a la importación.
  - Impuesto sobre las Primas de Seguros.

Dada su importancia, en este capítulo incluimos referencia a la obligación formal de información de bienes y derechos en el extranjero (introducida por primera vez para el año 2013 en relación con los bienes y derechos de 2012).

2.1 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES [2]

El Impuesto sobre Sociedades está regulado básicamente, para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En los siguientes apartados se resume la regulación básica aplicable para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2023. Para mejor conocimiento de la normativa aplicable a los ejercicios iniciados con anterioridad a dicha fecha, nos remitimos a la Guía correspondiente al ejercicio en cuestión.

2.1.1 RESIDENCIA FISCAL

El factor fundamental para determinar la aplicación o no del Impuesto sobre Sociedades a una entidad es la "residencia fiscal". Se considera que una entidad es residente en España a efectos fiscales si cumple cualquiera de los siguientes requisitos:

- Que se haya constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tenga su domicilio social en España.
- Que tenga su sede de dirección efectiva en España.

2 Anexo I: Incentivos fiscales a la inversión.

La Administración Tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en este, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas diferentes de la simple gestión de valores o activos.

Hasta fecha reciente, el listado de paraísos fiscales estaba regulado en la Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio de 1991. A partir del ejercicio 2015, la Dirección General de Tributos publicó un Informe sobre la vigencia de la lista de paraísos fiscales, conforme al cual la actualización de la lista se debía realizar de forma expresa (no automática) atendiendo a los criterios contenidos en la norma.

Con efectos desde el 11 de julio de 2021, además, se sustituyó el concepto de paraíso fiscal por el de jurisdicción no cooperativa, que alcanza a cualquier jurisdicción incluida en el listado que se apruebe mediante la correspondiente orden ministerial.

En relación con el concepto de jurisdicción no cooperativa, destacan los siguientes aspectos:

a. Compatibilidad con los convenios de doble imposición: Se prevé la compatibilidad del concepto de jurisdicción no cooperativa con la existencia de un convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y dicha jurisdicción, en la medida en que se respeten las disposiciones del convenio.

b. Actualización del listado: El listado se podrá actualizar para incluir o excluir jurisdicciones, en atención a los criterios de los grupos de trabajo de la UE o de la OCDE (el Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial y el Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE, respectivamente), o en función de criterios relacionados con (i) la transparencia fiscal de la jurisdicción en cuestión, (ii) si la jurisdicción facilita la celebración o existencia de instrumentos o sociedades extraterritoriales que atraigan beneficios que no reflejen una actividad económica real (regímenes *offshore*), y (iii) la baja o nula tributación en dichas jurisdicciones.

A estos efectos, se ha publicado la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas. Aunque esta orden ha entrado en vigor el 11 de febrero de 2023, para los países o territorios incluidos en la nueva lista que no estuvieran en la anterior entrará en vigor el 11 de agosto de 2023.

Para determinar la tributación de los sujetos pasivos del impuesto, no obstante, es preciso tener en cuenta también las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición entre España y otros países que, en su caso, pueden influir en la determinación de la base imponible a efectos de la tributación en España.

La tributación de las entidades no residentes tiene una regulación separada y se rige según lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, modificado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. El desarrollo reglamentario de este impuesto se encuentra, fundamentalmente, en el Real Decreto 1776/2004, de 5 de marzo. Los aspectos más importantes de la normativa del IRNR se comentan en el apartado 2.3.

En el desarrollo de este apartado se ha seguido el esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

2.1.2 BASE IMPONIBLE

Existen tres regímenes para la determinación de la base imponible: el régimen de estimación directa, el régimen de estimación indirecta y el régimen de estimación objetiva.

En el régimen de estimación directa (que es el generalmente aplicable), la base imponible se define como la diferencia entre los ingresos y los gastos del período. Se calcula partiendo del resultado contable. No obstante, la aplicación de los principios contables conlleva en ocasiones que el resultado contable se pueda entender como no representativo de la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo, por lo que debe ser corregido mediante la aplicación de los principios fiscales establecidos en la normativa reguladora del impuesto.

Con carácter general, los gastos relativos a la actividad empresarial son deducibles si están debidamente contabilizados y soportados y su imputación temporal es la que se establece en la normativa del impuesto.

A continuación, se detallan los principales criterios para calcular la base imponible:

2.1.2.1 Criterios de imputación de ingresos y gastos

a. Reglas y principios generales

Los criterios fiscales para imputar los ingresos y gastos en el cálculo de la base imponible coinciden en general con los principios contables. Así, el criterio generalmente aplicable para reconocer los ingresos y gastos es el de devengo.

Como excepción, los gastos contabilizados en un período impositivo posterior al de su devengo y los ingresos contabilizados en un período impositivo anterior al de su devengo se imputan fiscalmente en el año en el que se hayan contabilizado, solo si de ello no se deriva una tributación inferior a la que hubiera correspondido si hubiesen sido contabilizados según el criterio de devengo. La Administración viene entendiendo que esta menor tributación se produce cuando se deducen gastos que corresponden a ejercicios prescritos.

Además, se prevé que en ciertas operaciones (como es el caso de las ventas con precio aplazado) las sociedades puedan utilizar criterios de imputación distintos al del devengo.

En el supuesto de que se apliquen criterios de imputación temporal distintos de los previstos en las normas fiscales, es necesario justificar suficientemente su fundamento y deben ser aprobados por la Administración Tributaria.

Con independencia de lo anterior, con carácter general se habrá de cumplir el principio de imputación contable, es decir, todos los gastos tienen que estar contabilizados para ser deducibles (salvo determinadas excepciones, como la libre amortización).

A efectos tributarios, en caso de conflicto entre un principio contable y un principio fiscal, el segundo prevalecerá.

b. Limitación temporal a la deducibilidad de ciertas pérdidas

La ley establece una limitación temporal para la imputación de determinados tipos de pérdidas. Se trata de pérdidas que, por tanto, no se integran en la base imponible cuando se producen, sino en un momento posterior y, en algunos casos, minoradas para evitar situaciones de desimposición.

Así:

b.1. No son deducibles las **pérdidas generadas en las transmisiones** intragrupo de acciones o participaciones, inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, valores de deuda y establecimientos permanentes en el extranjero.

En general, estas pérdidas se integrarán en el periodo impositivo en que (i) los elementos se transmitan a terceros ajenos al grupo; (ii) las entidades adquirente o transmitente dejen de formar parte del grupo; (iii) se den de baja los activos en la adquirente, o (iv) cese la actividad del establecimiento o se extinga la sociedad transmitida (salvo en el caso de operación de reestructuración). En el supuesto de elementos amortizables, la integración de la pérdida se podrá hacer durante la vida útil restante, aplicando el método de amortización utilizado hasta la fecha.

Para la integración de pérdidas generadas en la transmisión intragrupo de acciones o participaciones en entidades o en la transmisión de establecimientos permanentes se establecen una serie de reglas especiales que se expondrán en el apartado 2.1.6.

b.2. No es deducible el **deterioro por la pérdida de valor** de los elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluyendo el fondo de comercio, instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda (renta fija).

Estas pérdidas por deterioro serán deducibles:

- Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el periodo impositivo en que estos se transmitan o se den de baja.
- Tratándose de elementos amortizables integrantes del inmovilizado, en los periodos impositivos que resten de vida útil, aplicando el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, en cuyo caso, se integrarán con ocasión de esa transmisión o baja.

Se prevén una serie de reglas especiales para el deterioro de participaciones en entidades, que se expondrán en el apartado 2.1.6.

b.3. Determinadas **dotaciones cuando hayan generado activos por impuesto diferido (DTAs)**[3], se integrarán en la base imponible, en general, con el límite del 70% de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas. En concreto, se trata de las siguientes dotaciones:

- Las dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivadas de insolvencias de deudores no vinculados con el sujeto pasivo, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por el transcurso del plazo de seis meses desde su vencimiento.
- Las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilaciones que no hayan sido deducibles.

El límite general del 70% no se aplica en aquellas entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios de, al menos, 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inicie el período impositivo. En estos casos, los límites son más reducidos:

- El 50%, en caso de que su importe neto de la cifra de negocios esté entre 20 y 60 millones de euros.
- El 25%, en caso de que su importe neto de la cifra de negocios sea superior a 60.

2.1.2.2 Transparencia fiscal internacional

En el Impuesto sobre Sociedades se tributa por la "obtención de renta"; no obstante, el régimen de transparencia fiscal internacional obliga a tributar, no por la renta efecti-

3 Los DTAs se pueden convertir, en determinadas circunstancias y bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, en créditos exigibles frente a la Administración Tributaria. A partir del ejercicio 2016, la monetización exige haber generado cuota positiva en el año de su dotación o bien, en cuanto a las dotaciones de los ejercicios 2008-2015, el pago de una prestación patrimonial si no se hubiera generado en el mismo período cuota líquida positiva suficiente.

vamente obtenida por el sujeto pasivo, sino por la obtenida por una entidad no residente, participada por el sujeto pasivo, en caso de que se den ciertas circunstancias. Se trata, en definitiva, de un régimen de "atribución" de rentas.

Se tributa por transparencia fiscal internacional cuando:

- El sujeto pasivo (sociedad española), por sí solo o conjuntamente con personas o entidades vinculadas, tiene una participación igual o superior al 50% en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente.

- El impuesto pagado por la entidad no residente (impuesto sobre sociedades o similar) por la renta neta atribuible es inferior al 75% del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas españolas.

La imputación deberá ser realizada por la entidad que cumpla el requisito de participación indicado, cuando participe directa o indirectamente en la entidad no residente. En este último caso, la renta positiva a imputar será la correspondiente a la participación indirecta.

Las rentas a imputar serán las siguientes:

a. Caso I: Imputación de la totalidad de la renta de la entidad no residente:

   Este tipo de imputación se realizará cuando la entidad no residente no tenga una organización de medios materiales y personales para su actividad, aunque sus operaciones sean recurrentes. No obstante, este caso no se aplicará si se acredita que las operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responda a motivos económicos válidos.

   Por otro lado, hasta el ejercicio 2020, las rentas de la entidad no residente que se correspondían con dividendos, participaciones en beneficios o rentas de la transmisión de participaciones no se imputaban cumplidas unas determinadas condiciones[4]. Para los ejercicios iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2021, estas rentas se integran sin excepción alguna, siempre que se cumplan las condiciones de participación y tributación previamente comentadas. Así, las rentas de la entidad no residente que sean dividendos, participaciones en beneficios o rentas de la transmisión de participaciones, se deberán imputar en la base imponible del contribuyente sin mayor particularidad. Este importe se minorará, en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones, en un 5% del importe del dividendo distribuido o de la participación en beneficios o, en el caso de la renta derivada de la transmisión de participaciones, del importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, se correspondan con rentas que hubiesen sido imputadas a los socios como rentas de sus acciones o participaciones durante el período de tenencia de las mismas. Esta minoración no será de aplicación en aquellas entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 40 millones de euros, en las mismas condiciones y con los mismos requisitos que se comentarán a los efectos de la limitación del régimen de exención en el apartado 2.1.5.3.

b. Caso II: Imputación solo de algunas rentas de la entidad no residente:

   En el resto de los casos en que se deba tributar según el régimen de transparencia, el sujeto debe imputar en su base imponible únicamente la renta positiva de la entidad no residente o establecimiento permanente[5] que provenga de:

   a. La titularidad de bienes inmuebles o derechos reales sobre estos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial o hayan sido cedidos en uso a otra entidad no residente perteneciente al mismo grupo de sociedades (según la definición del artículo 42 del Código de Comercio).

   b. La participación en fondos propios y cesión a terceros de capitales (con ciertas excepciones, como los activos financieros tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales, etc.)[6].

   c. Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.

   d. Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley 35/2006.

   e. Transmisión de los bienes y derechos referidos en los supuestos anteriores que genere rentas.[7]

   f. Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

   g. Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios (excepto los directamente relacionados con actividades de exportación) realiza-

4 Fundamentalmente, (i) que la entidad holding tuviese una participación en la entidad que distribuye los beneficios de más de un 5% con un período de tenencia mínimo de un año, (ii) que aquella dirigiera y gestionara su participación con los correspondientes medios materiales y humanos y (iii) que la entidad participada no tuviera la consideración de sociedad patrimonial.

5 Con la aprobación de la Ley Antifraude, se extiende el ámbito objetivo del régimen a las rentas no empresariales obtenidas a través de establecimientos permanentes en el extranjero que hayan soportado un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades inferior al 75% del que habría correspondido en España.

6 Hasta el ejercicio 2020, estas rentas no debían ser objeto de integración si se cumplían los requisitos comentados en la nota 6.

7 Hasta el ejercicio 2020, estas rentas no debían ser objeto de integración si se cumplían los requisitos comentados en la nota 6.

das con entidades residentes vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades. No se realiza atribución si más del 50% de los ingresos derivados de este tipo de actividades proceden de operaciones efectuadas con entidades no vinculadas.

h. Actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras realizadas con partes no vinculadas, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas.

i. Operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculada, en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.

Del mismo modo, el importe que se deba imputar a la base imponible por los conceptos recogidos en los apartados b) y e) anteriores, se deberá minorar en el mismo sentido señalado en el apartado anterior para las rentas derivadas de dividendos, participaciones en beneficios o rentas de la transmisión de participaciones.

Existe además una excepción a la aplicación del régimen a las rentas descritas en todos los puntos a) a f) anteriores (por lo tanto, no aplicable en el caso de las rentas de la letra g), cuando el importe de estas rentas sea inferior al 15% de la renta total de la entidad no residente.

Además, no se imputarán las rentas de los puntos a) a g) cuando se correspondan con gastos fiscalmente no deducibles de entidades residentes en España.

Otras reglas a tener en cuenta son las siguientes:

a. El importe de la renta positiva a imputar se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad participada y se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la legislación del Impuesto sobre Sociedades. En todo caso, nunca se imputará una renta superior a la renta neta total de la entidad no residente.

b. El tipo de cambio para la atribución de rentas será el vigente al cierre del ejercicio de la entidad no residente.

c. La imputación se deberá realizar en el período que comprenda el día en que la entidad no residente haya concluido su ejercicio (que no podrá ser superior a 12 meses a estos efectos).

d. Dado que se tributa por "atribución" de rentas, los dividendos correspondientes a las rentas atribuidas no tributarán.

e. Se permite deducir el impuesto sobre sociedades (o similar) efectivamente satisfecho por la entidad no residente y sus sociedades participadas, por la parte de la renta imputada, así como el impuesto efectivamente satisfecho por razón de la distribución de dividendos. El límite de la deducción es la cuota íntegra que corresponda pagar en España por esa renta. No se permite, sin embargo, la deducción de los impuestos pagados en paraísos fiscales.

f. Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal se presumirá que:

   a. El importe satisfecho por la entidad no residente por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades es inferior al 75% del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del propio Impuesto sobre Sociedades.

   b. La renta obtenida por la entidad participada procede de las clases de renta previamente mencionadas que obligan a realizar la imputación de renta en transparencia fiscal.

   c. La renta obtenida por la entidad participada es el 15% del valor de adquisición de la participación.

   Estas presunciones admiten prueba en contrario.

g. Finalmente, se debe tener en cuenta que el régimen de transparencia fiscal internacional no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español lo sea en otro Estado Miembro de la Unión Europea (UE) siempre que el sujeto pasivo acredite que realiza actividades empresariales.[8]

2.1.2.3 Valoración a precio de mercado

Por regla general, los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. También con carácter general, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales en tanto no se deban imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se regula, además, un régimen especial para el tratamiento de las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a acciones o participaciones de entidades, que se comentará en el apartado 2.1.6.

Sin perjuicio de lo anterior, en ciertos casos es necesario aplicar a efectos fiscales el valor normal de mercado. Este método se aplica a:

- Activos transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- Activos aportados a entidades y valores recibidos en contraprestación.

8 Hasta el ejercicio 2020, se exigía adicionalmente que la constitución y operativa de la entidad no residente respondiera a motivos económicos válidos.

- Activos transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los socios, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- Activos transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- Activos adquiridos por permuta.
- Activos adquiridos por canje o conversión.

Conviene tener en cuenta que la legislación en vigor establece un régimen de neutralidad fiscal para los casos en que algunas de las transacciones arriba descritas formen parte de un proceso de reorganización societaria, al que se hará referencia más adelante.

Por otro lado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entiende por tal aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

Conforme a ello, la Administración Tributaria podrá comprobar tanto si las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado como la naturaleza y calificación jurídica de estas operaciones y podrá realizar las correcciones que procedan respecto de las operaciones sujetas a este impuesto, al IRPF o al IRNR que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado (quedando vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas y siempre sin que la valoración administrativa determine la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el IRPF o por el IRNR de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación, para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado).

La normativa regula que, como resultado de este tipo de comprobaciones, se pueden realizar por la Administración los denominados ajustes primario y secundario; el primero es el ajuste tradicional derivado de la diferencia entre el precio convenido y el valor de mercado en una operación concreta. Por ejemplo, si una entidad española recibe servicios de gestión de su matriz belga y paga por ello unos honorarios superiores a los que derivan de la aplicación del valor de mercado de dichos servicios, el ajuste primario supondrá la reducción (fiscal) del gasto de la compañía española (y, en consecuencia, el aumento de la renta gravable en el Impuesto sobre Sociedades). Paralelamente, si la matriz fuera española en lugar de ser residente en Bélgica, debería reducir su ingreso tributable en el Impuesto sobre Sociedades.

El ajuste secundario es consecuencia de la recalificación de la renta imputada a través del ajuste primario, conforme a su propia naturaleza. En el ejemplo anterior, dado que la filial está satisfaciendo a la matriz un precio superior al de mercado, se puede entender que está repartiendo un dividendo. Así, junto a la no deducibilidad del dividendo (que deriva del ajuste primario) se puede devengar otra imposición; por ejemplo, siguiendo con el mismo caso, una retención por el pago de los dividendos a cuenta del IRNR de la matriz belga (salvo que sea aplicable algún beneficio que impida esa retención).

Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración Tributaria la documentación establecida reglamentariamente y con el contenido mínimo que se recoge expresamente en el Reglamento del Impuesto. De esta regulación destaca la necesidad de que la documentación recoja (i) por una parte, la información referente al grupo al que el contribuyente pertenece, en la que se deberá describir su estructura, identificar las distintas entidades que los componen y detallar igualmente la naturaleza, los importes y los flujos de las operaciones vinculadas y en general la política del grupo en materia de precios de transferencia y, (ii) por otro, documentación soporte propia del contribuyente, en la que se identificarán las entidades que estén con él vinculadas, se aportará un análisis de comparabilidad, se justificará el método de valoración elegido y se añadirá cualquier otra documentación que soporte la valoración de sus operaciones.

Esta 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, siempre y cuando no se trate de ninguna de las siguientes operaciones:

a. Las realizadas por contribuyentes del IRPF, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25% del capital social o de los fondos propios.

b. Las operaciones de transmisión de negocios.

c. Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

d. Las operaciones sobre inmuebles.

e. Las operaciones sobre activos intangibles.

La documentación no será exigible en los siguientes casos:

a. En general, a las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal.

b. En el caso de operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, con ciertas excepciones.

c. Cuando se trate de operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d. En relación con 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 €, de acuerdo con el valor de mercado. No obstante, en el caso de que estas operaciones se hayan realizado con entidades residentes en paraísos fiscales, existirá obligación de documentarlas [9], independientemente de que no se supere el umbral mencionado.

Para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, y con motivo de la aprobación del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se incluyeron importantes novedades en materia de precios de transferencia, entre las cuales destaca la introducción de obligaciones de **información país por país** [10], instrumento que permitirá evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil.

Esta obligación es aplicable a (a) entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo mercantil y no sean al mismo tiempo dependientes de otra, residente o no residente, a (b) filiales españolas de grupos cuya matriz última (i) no esté obligada a presentar esa información en su jurisdicción de residencia, o (ii) las autoridades fiscales del país o territorio en que aquella reside no hayan suscrito el acuerdo de intercambio automático de información en esta materia (siempre que en ambos casos el grupo no hubiera designado a una entidad "subrogada" encargada de cumplir con esta obligación en un país distinto de España); y finalmente a (c) filiales españolas que hayan sido designadas por su grupo como encargadas de preparar y presentar esta información ante la Agencia tributaria ("entidades subrogadas").

A este respecto, cabe aclarar que:

- No existirá obligación de aportar la información por entidades dependientes o establecimientos permanentes situados en territorio español cuando:
  - El grupo multinacional haya designado para que presente la referida información a una entidad dependiente del grupo que sea residente en un Estado miembro de la UE.
  - La información ya haya sido presentada por otra entidad no residente nombrada por el grupo como subrogada de la entidad matriz a efectos de dicha presentación en su territorio de residencia fiscal. En todo caso, si la entidad no reside en un Estado miembro de la UE, deberá cumplir con las condiciones previstas en el Anexo III de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.
- Si la entidad no residente se negara a suministrar toda o parte de la información correspondiente al grupo a la entidad residente o establecimiento permanente situado en territorio español obligados a presentar esta información, estos presentarán aquella de la que dispongan y notificarán esta circunstancia a la Administración Tributaria.

Además, cualquier entidad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar la información país por país deberá informar a la Agencia Tributaria sobre la identificación, el país o territorio y la condición de la entidad que elabore y presente esta información.

La obligación solo es exigible cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea al menos de 750 millones de euros.

Por último, la normativa recoge la regulación del procedimiento de los acuerdos previos de valoración.

La normativa regula un régimen sancionador por no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la referida documentación y también constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de esa documentación no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el IRPF o el IRNR. En principio, por tanto, no es infracción valorar incorrectamente una operación, pero sí que la valoración aplicada no sea la que deriva de la documentación aportada.

A los efectos expuestos, la normativa recoge un listado de personas o entidades que se consideran vinculadas. Entre ellas (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) dos entidades de un mismo grupo; (d) una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o de los fondos propios; (e) una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero o (f) una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

A estos supuestos se añaden otros tantos en los que se establecen relaciones entre entidades o entre estas y personas físicas en función de las relaciones de parentesco de las entidades con familiares de sus socios o consejeros/administradores.

9 Salvo que se trate de transacciones llevadas a cabo con entidades que cumplan los dos siguientes requisitos: a) que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria; y b) siempre que el contribuyente acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

10 En línea con los últimos trabajos desarrollados por la OCDE en el marco de la Acción 13 del Plan establecido dentro del Proyecto BEPS.

Se debe tener en cuenta que existe grupo cuando una entidad tenga o pueda tener el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Por último, para determinar el valor de mercado entre entidades vinculadas se aplican los métodos de la OCDE, quedando a elección de la empresa la opción por uno u otro en función de la operación a valorar:

- Método del precio libre comparable.
- Método del coste incrementado.
- Método del precio de reventa.
- Método de la distribución del resultado.
- Método del margen neto del conjunto de las operaciones.
- Otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

La legislación contempla la posibilidad de que los sujetos pasivos puedan someter a la Administración una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre entidades vinculadas sobre la base de condiciones de mercado. Si la propuesta es aprobada por la Administración, la valoración convenida tiene validez, como máximo, durante cuatro períodos impositivos[11].

2.1.2.4 Deducibilidad de los gastos financieros

Tradicionalmente, en España han sido deducibles los gastos financieros, con las limitaciones derivadas (únicamente) de las reglas de operaciones vinculadas (expuestas más arribas) y de subcapitalización (que, además, solo se aplicaba en casos de sobreendeudamiento neto con entidades vinculadas no residentes, que no fueran residentes en la UE –salvo que residieran en un paraíso fiscal-). No obstante, desde hace unos años se ha sustituido esta regla de subcapitalización por una limitación general a la deducibilidad de gastos financieros (sea el endeudamiento vinculado o no).

En concreto, la norma establece una regla de **limitación general** a la deducibilidad de los gastos financieros.

Así, no son deducibles los gastos financieros netos que superen el límite del 30% del beneficio operativo *(EBITDA)* del ejercicio, entendiéndose por gastos financieros netos el exceso de los gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo; no obstante, en todo caso, serán deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1.000.000 €.

Este límite se aplica en proporción a la duración del periodo impositivo, de forma que en los periodos impositivos de duración inferior al año el referido límite se pondera atendiendo a la duración del periodo impositivo respecto del año.

Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de este límite serán deducibles en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, con el mismo límite.

En caso de que los gastos financieros netos del período no alcancen el límite descrito, la diferencia se adicionará a ese límite respecto de la deducción de los gastos financieros netos de los períodos impositivos de los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca esa diferencia.

Además de la limitación general anterior, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el **límite adicional** del 30% del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en el beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen de neutralidad fiscal previsto para este tipo de operaciones (apartado 2.1.11).

El límite adicional no será de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70% del precio de adquisición. Además, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.

2.1.2.5 Cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales

La ley del impuesto exige la integración en la base imponible de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente que traslada su residencia fuera del territorio español *(exit tax)*.

No obstante, se establece la posibilidad de solicitar el aplazamiento del pago de la renta en caso de que existan elementos patrimoniales que sean transferidos a un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (*"EEE"*) con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Con la aprobación de la Ley Antifraude, con efectos

11 También cabe celebrar este tipo de acuerdos en relación con las contribuciones a actividades de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica y los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión; las entidades no residentes que proyecten operar en España a través de un establecimiento permanente pueden hacerlo en relación con los gastos imputables al establecimiento.

para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2021, el contribuyente únicamente podrá optar por fraccionar el pago del referido impuesto de salida (cuyo cómputo no varía) por quintas partes anuales iguales; con devengo, como hasta ahora, de intereses de demora y la obligación de constituir garantías para dicho fraccionamiento, cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado.

2.1.2.6 Valoración de existencias

No existen normas fiscales específicas respecto a la valoración de existencias. En consecuencia, todos los métodos de valoración válidos contablemente son también admisibles a efectos fiscales (*FIFO*, coste medio ponderado).

2.1.2.7 Correcciones de valor

a. Amortizaciones[12]:

a.1. La amortización solo es un gasto fiscalmente deducible si la depreciación es efectiva y está contabilizada (con determinadas excepciones).

a.2. Existen varios métodos generales de amortización fiscal:

- Amortización lineal: Es el método aplicado de forma más habitual por los sujetos pasivos.

  Consiste en amortizar linealmente los activos mediante la aplicación de un porcentaje sobre su coste. La norma fija para cada tipo de activos un rango de porcentajes que determinarán el período mínimo de amortización (porcentaje máximo) y el período máximo de amortización (porcentaje mínimo). Así, por ejemplo, un equipo informático se podrá amortizar en general entre un 12,5% (coeficiente mínimo, correspondiente a una vida útil máxima de 8 años) y un 25% (porcentaje máximo).

  La actual normativa modificó las tablas de amortización lineal, con el fin de simplificarlas. Tradicionalmente estas tablas de amortización (reguladas en el reglamento del impuesto) se organizaban por sectores y actividades económicas, con un último grupo destinado a "elementos comunes". Con la actual ley se aprobaron unas nuevas tablas de amortización (incluidas en la propia ley), por tipos de activos y sin distinguir por sectores, aunque se señala que reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en la ley o establecer coeficientes y períodos adicionales, sin que aún se haya utilizado dicha facultad.

  A efectos transitorios, la ley establece que para los activos cuyos porcentajes de amortización se hayan visto modificados con las tablas actuales de amortización (en relación con las que había con anterioridad), los porcentajes de amortización se aplicarán sobre el valor neto fiscal de los activos.

  La utilización de los coeficientes de amortización establecidos en las tablas oficiales exime al sujeto pasivo de probar la efectividad de la depreciación.

  Existen reglas especiales de amortización para bienes utilizados diariamente en más de un turno normal de trabajo y para bienes usados.

  Para los periodos 2023, 2024 y 2025, los vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV se podrán amortizar multiplicando por dos el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas oficiales. Además, para el ejercicio 2023 se ha establecido la opción de libertad de amortización para inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables.

- Método de amortización degresiva (porcentaje constante): Este método, que se puede utilizar para amortizar todo tipo de bienes excepto edificios, mobiliario y enseres, permite que la amortización se traslade a los primeros años de vida útil del bien (cuando, previsiblemente, su depreciación efectiva será mayor) mediante la aplicación de un coeficiente sobre el valor en libros de los activos.

- Método de los números dígitos: Al igual que en el caso anterior, este método se puede utilizar para amortizar cualquier clase de bienes excepto edificios, mobiliario y enseres. La suma de dígitos se determina en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

- Otros métodos de amortización: Las compañías que, por razones técnicas, deseen amortizar sus bienes aplicando coeficientes distintos a los fijados en las tablas oficiales y que además quieran evitar la incertidumbre generada por la necesidad de probar la "efectividad" de la depreciación, podrán formular un plan de amortización que será aplicable siempre que sea aceptado por la Administración Tributaria.

- Caso especial: Amortización del inmovilizado intangible: Con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se modificó el tratamiento fiscal de este tipo de inmovilizado[13] para alinearlo con su tratamiento contable.

12 Se prevé un régimen de libertad de amortización para las inversiones que se realicen en los períodos que concluyan entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021, que sean puestas a disposición del contribuyente y entren en funcionamiento entre dichas dos fechas y que impliquen la sensorización y monitorización de la cadena productiva y la implantación de sistemas de fabricación basados en plataformas modulares o que reduzcan el impacto ambiental, afectos al sector de la automoción, siempre que se cumplan ciertos requisitos. Es preciso solicitar informe motivado para la calificación de la inversión como apta para este incentivo en dos meses desde la entrada en funcionamiento de los activos (para inversiones realizadas antes del 18 de noviembre de 2020, el plazo finalizó el 18 de enero de 2021).

13 Modificación introducida por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

El tratamiento contable es el siguiente:

- No se distingue entre inmovilizado intangible en función de si su vida útil es definida o indefinida, sino que se entenderá que todo el inmovilizado intangible tiene vida útil definida.

- El inmovilizado intangible se amortizar según su vida útil; si esta no se puede estimar de manera fiable, se amortiza en el plazo de 10 años, salvo que alguna disposición legal establezca un plazo diferente.

- El fondo de comercio solo figura en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso y se presume, salvo prueba en contrario, que su vida útil es de 10 años. El fondo de comercio se puede amortizar y no solo deteriorar.

- No existe obligación de dotar una reserva indisponible por el fondo de comercio. La reserva dotada en años anteriores (conforme a la normativa contable anterior) se debe reclasificar a reservas voluntarias y está disponible en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado.

- En la Memoria de las cuentas anuales se debe informar del plazo y el método de amortización del inmovilizado intangible.

Por su parte, el tratamiento fiscal es el siguiente:

- Elementos del inmovilizado intangible que tienen una vida útil definida. A partir del ejercicio 2016, se amortizan atendiendo a la vida útil del elemento (como se hace contablemente). Cuando esta vida útil no se pueda estimar de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe (es decir, a razón de un porcentaje más reducido que el contable)[14].

  No obstante, este régimen no aplica a los intangibles adquiridos antes de 1 de enero de 2015 a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

- Elementos del inmovilizado intangible con vida útil indefinida. Como consecuencia de la reclasificación del inmovilizado intangible con vida útil indefinida en inmovilizado intangible con vida útil definida introducida en la normativa contable, desde 1 de enero de 2016 estos activos se amortizan conforme a las reglas señaladas para el inmovilizado intangible con vida útil definida[15].

- Inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio. Se puede amortizar con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe (5%). A diferencia de la regulación anterior, a partir del 1 de enero de 2016 la deducibilidad fiscal del fondo de comercio queda condicionada a su amortización contable.

a.3. Limitación temporal de las amortizaciones: Para los periodos impositivos que se iniciaron dentro de los años 2013 y 2014, la amortización contable del inmovilizado material, intangible (solo el de vida útil definida) y de las inversiones inmobiliarias solo fue deducible hasta el 70% de aquella que hubiera sido fiscalmente deducible conforme a las reglas anteriormente mencionadas (la limitación también alcanzaba a los activos que aplicaban el régimen de arrendamiento financiero).

La amortización contable que no resultó fiscalmente deducible por la aplicación de esta limitación fue deducible a partir del primer período impositivo que se inició dentro del año 2015, de forma lineal durante un plazo de 10 años o durante la vida útil del elemento patrimonial, a opción del sujeto pasivo.

Como la integración de la amortización no deducible se realiza a tipos de gravamen inferiores a los aplicables en ejercicios anteriores (cuando parte de la amortización no fue deducible), la ley actual estableció una deducción para aquellos sujetos que, tributando al tipo general (o al previsto para entidades de nueva creación) estuvieron afectados por la referida limitación a la deducibilidad de la amortización (el indicado 70%). En concreto, estos sujetos pueden aplicar en los períodos impositivos que se hayan iniciado a partir de 2016 una deducción adicional en la cuota íntegra del 5%[16] de las cantidades que integren en la base imponible por la reversión de los importes no amortizados fiscalmente.

a.4. Contratos de arrendamiento financiero

Los contratos de arrendamiento financiero (suscritos con entidades financieras, tal y como las define su legislación específica) deben tener un plazo mínimo de duración de dos años, tratándose de bienes muebles, y de diez años si se trata de bienes inmuebles, y el método de amortización del coste del bien debe ser lineal o progresivo.

Las cuotas de arrendamiento (intereses más la parte del capital correspondiente al coste del bien) son deducibles (en el caso de terrenos y de otros bienes que no se amortizan, será deducible la parte correspondiente a los intereses). En cualquier caso, el límite para la deducibilidad de las cuotas de amortización del bien será el doble del coeficiente de amortización que corresponda aplicar según las tablas oficiales.

14 La norma vigente hasta 2015 establecía que los elementos del inmovilizado intangible de vida útil definida se amortizaban con el límite anual máximo de la décima parte de su importe (10%) siempre que se cumplieran determinados requisitos.

15 Con anterioridad al 1 de enero de 2016, los elementos del inmovilizado intangible con vida útil indefinida eran amortizables con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe (5%), sin que la deducción de la amortización estuviera condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

16 En 2015 el porcentaje de deducción era del 2%.

a.5. Libertad de amortización

Durante los últimos años se han regulado diversos supuestos de libertad de amortización, tendentes a fomentar la realización de inversiones y el mantenimiento del empleo (requisito este exigido inicialmente pero que posteriormente fue eliminado). Este incentivo, que se estableció para los períodos iniciados en 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015 y no requería de la imputación contable de la amortización, era aplicable incluso para determinadas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero y para inversiones que correspondieran con elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión (bajo determinados requisitos).

No obstante, posteriormente se eliminó este incentivo para nuevas inversiones, siendo aplicable únicamente para activos nuevos adquiridos hasta el 31 de marzo de 2012, que sí podrían seguir amortizándose libremente a partir de dicha fecha, pero con ciertos límites.

A partir de 2015 se introdujo un nuevo supuesto de amortización libre para los elementos del inmovilizado material nuevo cuyo valor unitario no exceda de 300 €, y hasta el límite de 25.000 € referido al periodo impositivo.

Por su parte, con efectos en los periodos que se inicien o concluyan en 2023, se permite amortizar libremente las inversiones en (i) instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables y en (ii) instalaciones para uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes renovables fósiles. Este régimen se aplicará a las inversiones que sean puestas a disposición del contribuyente a partir del 20 de octubre de 2022, siempre que entren en funcionamiento en 2023; y sobre un importe máximo de 500.000 €.

La aplicación de este régimen exige que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

b. Pérdidas de valor de elementos patrimoniales

La norma establece diversas reglas sobre la deducibilidad (o no) de las pérdidas de valor de elementos patrimoniales:

b.1. Por deterioro de créditos por insolvencias de deudores

Esta provisión cubre el riesgo derivado de posibles insolvencias de deudores. El único método admitido fiscalmente es el de asignación individualizada de su saldo, por el que se analizan individualmente las características de cada uno de los saldos de dudoso cobro. Para que la dotación a la provisión sea deducible en el momento del devengo del impuesto debe concurrir alguna de las siguientes circunstancias:

- Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- Que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes.
- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral.

No son deducibles, en todo caso, las pérdidas para la cobertura del riesgo de insolvencias de entidades vinculadas, a no ser que las entidades estén en concurso y se haya producido la fase de liquidación por el juez de acuerdo a la Ley Concursal.

Además, no serán deducibles las provisiones por insolvencias cuando el deudor sea una entidad pública o en los casos en que exista garantía suficiente de cobro, salvo que sean objeto de procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

Las pérdidas para la cobertura del riesgo de posibles insolvencias de entidades financieras se rigen por reglas específicas.

Recordemos que, como se ha indicado en el apartado correspondiente a los criterios de imputación temporal, la norma establece limitaciones temporales a la deducibilidad de determinadas provisiones por insolvencias.

b.2. Por deterioro de valores representativos de la participación en el capital de entidades.

Con carácter general, las pérdidas por deterioro, tanto de participaciones en entidades cotizadas como de participaciones en entidades no cotizadas, tienen la consideración de gastos no deducibles ya desde los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013. En el apartado 2.1.6 se analizarán en mayor detalle las reglas relacionadas con este tipo de deterioros.

Tras la eliminación de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro, existe un régimen transitorio sobre cómo se deben revertir las pérdidas por deterioro que fueron deducibles antes de 2013:

- Participación en entidades cotizadas: En el caso de entidades cotizadas en un mercado regulado, la reversión de las pérdidas por deterioro registradas y deducidas en periodos iniciados antes de 1 de enero

de 2013 se deberá integrar en la base imponible del impuesto del periodo en el que se produzca la recuperación contable.

- Participación en entidades no cotizadas: En el caso de entidades no cotizadas, el régimen transitorio consiste, fundamentalmente, en lo siguiente:

  - Se han de integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las pérdidas por deterioro que hubieran sido fiscalmente deducibles en períodos iniciados antes del 1 de enero de 2013.

  - Esta integración se debe realizar con independencia y al margen de que haya podido haber otras correcciones de valor por deterioro que no hayan sido deducibles.

  - La integración en la base imponible se ha de realizar en el periodo en el que se produzca la recuperación de los fondos propios de la entidad participada, en la proporción que corresponda a la participación.

En ambos casos, con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se introdujo una regla adicional, que establece una obligación de "reversión mínima", de forma que:

- Las pérdidas por deterioro de participaciones que se hubieran considerado fiscalmente deducibles se deberán integrar, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

- En caso de que, por la aplicación de las reglas de recuperación del deterioro de cartera generales (por ejemplo, en caso de no cotizadas, porque aumentaran los fondos propios de la participada) se tuviera que recuperar en alguno de esos cinco períodos un deterioro superior, será ése el importe recuperable en el ejercicio correspondiente; y el saldo del deterioro de cartera restante pendiente de recuperar (una vez integrada esa mayor reversión) se integrará por partes iguales en los restantes períodos impositivos hasta cumplir el referido plazo de cinco períodos impositivos.

- En caso de que se transmitieran las participaciones durante estos cinco períodos impositivos, las cantidades pendientes de revertir se deberán integrar en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión (lo que en cierto modo "consolida" las pérdidas deducidas no revertidas en el momento de la transmisión).

b.3. Por deterioro por la pérdida de valor de los elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluyendo el fondo de comercio, instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda (renta fija).

Nos remitimos a los comentarios recogidos en el apartado correspondiente a los criterios de imputación temporal (apartado 2.1.2.1).

c. Provisiones

El criterio general en relación con las provisiones es el de su deducibilidad, en la medida en que estén correctamente contabilizadas. No obstante, la normativa establece ciertas excepciones. Así, no son deducibles los siguientes gastos:

- Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

- Los relativos a retribuciones a largo plazo al personal, salvo las contribuciones de los promotores de planes de pensiones bajo el cumplimiento de determinados requisitos.

- Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de estos.

- Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

- Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

- Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

Los gastos que, de conformidad con lo anterior, no hubieran sido fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

En relación con determinadas provisiones, la deducibilidad está condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos:

- Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales son deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria.

- Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras son deducibles hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. Con ese mismo límite, el importe de la dotación en el ejercicio a la reserva de estabilización será deducible en la determinación de la base imponible, aun cuando no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias (la dotación a la provisión para primas o cuotas pendientes de cobro será incompatible, para los mismos saldos, con la dotación para la cobertura de posibles insolvencias de deudores).

- Además, son deducibles los gastos inherentes a riesgos derivados de garantías de reparación y revisión (y gastos accesorios a devoluciones de ventas), con el límite del resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores, en relación con las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

2.1.2.8 Gastos no deducibles

La norma contiene un listado exhaustivo de gastos no deducibles. En concreto, son no deducibles:

- Los que representen una retribución de los fondos propios. Desde el ejercicio 2015 se entiende que se incluyen en este concepto las retribuciones correspondientes a 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. En estos casos, no obstante, el ingreso no será computable en la empresa prestamista. Esta limitación a la deducibilidad para la retribución de préstamos participativos, sin embargo, no aplica a los préstamos otorgados antes de 20 de junio de 2014.

- Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

- Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

- Las pérdidas del juego.

- Los donativos y liberalidades (si bien, los donativos realizados a determinadas entidades sin fines lucrativos o que tengan por objeto bienes inscritos en el Registro de Bienes de Interés Cultural o bienes ligados a la contribución para la conservación de aquellos bienes o la realización de actividades de interés general, darán derecho a una deducción en cuota del 35% de la donación, con el límite del 10% de la base imponible del período impositivo).

  No tendrán dicha condición los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los derivados de los usos y costumbres con el personal de la empresa ni los dirigidos a promocionar la venta de bienes o servicios ni los que estén correlacionados con los ingresos. No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

  Tampoco se entenderá que son donativos o liberalidades las retribuciones a administradores por el ejercicio de sus funciones de alta dirección u otras derivadas de un contrato laboral.

- Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

- Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

- Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

- Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil de consejero o administrador de la sociedad que excedan, para cada perceptor, del importe de 1.000.000 de euros, o, en caso de ser superior, del importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de ejecución de sentencias, sin que se pueda considerar como tal la establecida virtud de convenio, pacto o contrato. Estos gastos serán no deducibles aun cuando se satisfagan en varios periodos impositivos.

- Con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 10 de noviembre de 2018, la deuda tributaria resultante, en concepto de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del ITP Y AJD, en el caso de escrituras públicas que documenten préstamos con garantía hipotecaria.

- Los gastos que den derecho a la Deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias, incluidos los correspondientes a la amortización de los activos cuya inversión haya generado el derecho a la mencionada deducción.

- Para los ejercicios iniciados a partir de 2017, determinadas pérdidas por deterioro o pérdidas por disminución de valor originadas por aplicación del criterio de valor razonable en participaciones en entidades, según se detalla en el apartado 2.1.6.

- Tras la trasposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades prevé la no deducibilidad de determinados gastos cuando se produce desimposición o doble de-

ducción de gastos como consecuencia de la existencia de calificaciones jurídicas dispares en varios países o territorio.

De acuerdo con lo anterior, la LIS prevé que no se puedan deducir gastos o que se deba diferir su deducibilidad, o bien que se deban añadir ingresos sujetos a gravamen, en los siguientes supuestos, siempre que se den las circunstancias expresamente previstas en la norma:

- Deducción sin inclusión del ingreso: Supuestos en los que un gasto es deducible en un territorio sin que sea considerado ingreso gravable en el país del perceptor (salvo los supuestos que se mencionan posteriormente de exención, contrato financiero sujeto a un régimen tributario especial o diferencias de valoración por aplicación de las normas de operaciones vinculadas), o esté 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, como consecuencia de la existencia de diversas calificaciones del gasto o de la naturaleza jurídica de los contribuyentes involucrados.

- Doble deducción: Casos en los que un mismo gasto es deducible en dos países o territorios.

- Establecimientos permanentes híbridos: Supuestos de deducción sin inclusión o de doble deducción cuyo origen está en las diferencias en el reconocimiento de ingresos y gastos, o incluso en el reconocimiento de la propia existencia de un establecimiento permanente, entre el país en que está localizado el establecimiento permanente y el país en que se sitúa la casa central.

- Asimetrías importadas, en las que la asimetría híbrida tiene lugar en relación con una tercera entidad situada en otro país o territorio, pero que da lugar a un gasto deducible en España.

- Mecanismos estructurados, en los que la generación de un gasto deducible sin la tributación de su correlativo ingreso o de un gasto deducible en dos o más países o territorios, forma parte del retorno esperado del mecanismo (o bien el mecanismo ha sido diseñado para producir precisamente esos resultados). A estos efectos, se considera mecanismo estructurado todo acuerdo, negocio, esquema u operación en el que la ventaja fiscal derivada de las asimetrías híbridas se cuantifique o considere en sus condiciones o contraprestaciones, o que haya sido diseñado para producir los resultados de dichas asimetrías, excepto si el contribuyente o una persona o entidad vinculada no hayan podido conocerlos razonablemente y no compartan la ventaja fiscal.

- Doble utilización de retenciones, a efectos de la deducción por doble imposición internacional.

- Doble residencia fiscal, cuando conduce a que un gasto sea fiscalmente deducible en dos países o territorios al mismo tiempo.

- Renta sujeta y exenta en IRNR y no sujeta o exenta en fuente extranjera: por estas rentas se tributará en calidad de contribuyente cuando sean obtenidas por una entidad en régimen de atribución de rentas, en la que una o varias entidades vinculadas que sean residentes en territorios que califiquen a la entidad en atribución de rentas como contribuyente por imposición personal, participen, directa o indirectamente (en cualquier día del año) en un porcentaje igual o superior al 50% del capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto. El resto de rentas se atribuirán a los socios.

No obstante, este régimen no es de aplicación cuando la asimetría:

- Se debe a que el beneficiario está exento en el Impuesto sobre Sociedades ya que, en este caso, la asimetría tiene lugar realmente por el régimen fiscal especial del beneficiario y no de la diferente calificación.

- Se produzca en el marco de una operación o transacción que se base en un instrumento o contrato financiero sujeto a un régimen tributario especial.

- Cuando la diferencia en el valor imputado se deba a diferencias de valoración, incluidas las derivadas de la aplicación de la normativa de las operaciones vinculadas.

2.1.2.9 Incrementos y disminuciones de patrimonio

En contraste con lo establecido en otros países, el Impuesto sobre Sociedades español trata la renta derivada de la transmisión de bienes como una renta más. Generalmente, dicha renta se añade (o minora, en su caso) a los ingresos derivados de la actividad empresarial incluidos en la base imponible – sin que quepa la posibilidad desde 2015 de reducir la tributación aplicando la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios-.

Para ejercicios anteriores a 2015, se establecían reglas especiales de determinación de la renta derivada de la transmisión de bienes inmuebles, para tener en cuenta la depreciación monetaria (es decir, la inflación). En aplicación de estas reglas, se corregían el coste de adquisición y las amortizaciones anuales mediante la aplicación de determinados coeficientes correctores, con especialidades en función del endeudamiento del sujeto. No obstante, dicha medida fue eliminada en la normativa del impuesto aplicable para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

2.1.2.10 Renta obtenida de la participación en SICAV (sociedades de inversión de capital variable)

Las rentas derivadas de la reducción de capital o distribución de la prima de emisión por los socios (sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades) de SICAV tendrán el siguiente tratamiento:

- Reducciones de capital: Los socios de las SICAV deberán integrar en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades el importe total percibido con motivo de la reducción de capital, con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social. Los socios no tendrán derecho a la aplicación de ninguna deducción en su cuota íntegra con motivo de esta operación.

- Distribución de prima de emisión: Los socios deberán integrar en su base imponible la totalidad del importe obtenido en la distribución, sin derecho a deducción alguna en la cuota íntegra del impuesto.

Este régimen también será de aplicación a los socios de los organismos de inversión colectiva equivalentes a las SICAV que estén registrados en otro Estado miembro de la UE (y, en todo caso será de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009 por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios).

2.1.2.11 Reserva de capitalización

La ley actual introdujo (a partir del ejercicio 2015) una importante novedad en virtud de la cual no tributará la parte del beneficio del sujeto que se destine a la constitución de una reserva indisponible (reserva de capitalización), sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo. Con esta medida se pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad.

En concreto, los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen del 25%, las entidades de nueva creación y las entidades que tributan al 30%, tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10% 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 5 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.

En ningún caso el derecho a la reducción podrá superar el importe del 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración de las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de determinados deudores y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, en el período impositivo correspondiente, y con el mismo límite.

2.1.2.12 Ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de determinados activos intangibles (*Patent box*)[17]

Se trata de un régimen de reducción de la base imponible aplicable a las rentas derivadas de la cesión del derecho de uso o explotación de determinados activos intangibles.

La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (en adelante, LPGE para 2018), a fin de adaptar la regulación del régimen a los acuerdos adoptados en el seno de la UE y de la OCDE, precisó, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018, qué rentas tendrán derecho a la aplicación del citado régimen al establecer que 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, también, de actividades de investigación y desarrollo tendrán derecho a una reducción en la base imponible.

De este modo, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de julio de 2016 y el 31 de diciembre de 2017, se deberá atender a la anterior redacción del artículo, que establecía que tendrán derecho a la aplicación del régimen, las rentas que provienen de la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de *know-how* (industrial, comercial o científico), patentes, dibujos o modelos, planos, o fórmulas o procedimientos secretos.

La reducción en la base imponible se determinará en relación al porcentaje que resulte de multiplicar por un 60% el resultado del siguiente coeficiente:

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

17 Con efectos 1 de julio de 2016 se modificó el régimen previsto para las rentas derivadas del derecho de uso o explotación de determinados activos intangibles en los términos señalados, con el fin de adaptarlo a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la OCDE. Bajo el anterior régimen, solo se integraba en la base imponible el 40% de las rentas que provienen de la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de know-how (industrial, comercial o científico), patentes, dibujos o modelos, planos, o fórmulas o procedimientos secretos. Estas rentas incluyen también las derivadas la transmisión de ese tipo de intangibles cuando la transmisión se haga entre entidades que no formen parte de un grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio.

- En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella[18] y de la adquisición del activo.

Los gastos indicados no incluirán gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

Esta reducción también será de aplicación en el caso de transmisión de los citados activos intangibles, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.

La nueva redacción establece que este beneficio fiscal no será de aplicación no solo (como hasta ahora) a las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos (distintos del software avanzado registrado citado anteriormente), equipos industriales, comerciales o científicos, sino también a las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación, o de la transmisión de planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

El concepto de renta[19] se amplía y ahora se define como la diferencia positiva entre los ingresos procedentes tanto de la cesión del derecho de uso o explotación de los activo, como las rentas positivas procedentes de su transmisión que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas en concepto de amortizaciones, deterioros y gastos que se hubieran integrado en la base imponible, y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, que se hubieran integrado en la base imponible.

Además, se precisa que en caso de que un período impositivo se obtenga una renta negativa por superar los gastos a los ingresos (cuando en períodos impositivos previos se hubieran obtenido rentas positivas a las que se hubiera aplicado la reducción), esa renta negativa se reducirá en el porcentaje de reducción antes mencionado, mientras las rentas negativas generadas no superen las rentas positivas integradas en períodos anteriores. El exceso se integrará en su totalidad en la base imponible y, en tal caso, las rentas positivas obtenidas en un periodo impositivo posterior se integrarán en su totalidad hasta dicho importe, pudiendo aplicar al exceso el porcentaje mencionado anteriormente.

Para aplicar este beneficio es preciso[20]:

- Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

- Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la UE y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.

- Que, cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, se diferencie en el contrato la contraprestación correspondiente a estos.

- Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

La norma regula la posibilidad de que, con carácter previo a la realización de las operaciones, se solicite a la Administración la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión y de los gastos, así como con las rentas generadas en la transmisión.

También se podrá solicitar con carácter previo a la realización de las operaciones un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías incluidas en el incentivo.

Como consecuencia de la convivencia de varios regímenes en la aplicación de este incentivo (por los sucesivos cambios normativos), se ha regulado un régimen transitorio, que queda como sigue:

i. Las cesiones del derecho de uso o de explotación de activos intangibles realizadas antes de la entrada en vigor de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, pueden optar por aplicar en todos los períodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos el régimen establecido en la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004). La opción se debió ejercitar en la declaración del periodo impositivo 2016.

18 La redacción en vigor en ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2018 establecía que en el denominador se computaban, exclusivamente, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación y, en su caso, de la adquisición del activo.

19 En los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2016 y el 1 de enero de 2018, se entendía por renta la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en concepto de amortizaciones, deterioros y gastos del ejercicio directamente relacionados con el intangible.

20 Con anterioridad al 1 de julio de 2016 se exigía adicionalmente que:
- La entidad cedente hubiera creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25% de su coste.
- La transmisión de los activos intangibles no se realizara entre entidades vinculadas.

Esta opción será de aplicación en todo caso solo hasta el 30 de junio de 2021, momento a partir del cual se deberá aplicar el régimen regulado en la LPGE para 2018.

ii. Las cesiones de derecho de uso o de explotación de activos intangibles realizadas o que se realicen desde la entrada en vigor de la citada Ley 14/2013 hasta el 30 de junio de 2016 pueden optar por aplicar en todos los períodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos el régimen establecido en la actual Ley del Impuesto (Ley 27/2014) según redacción vigente a 1 de enero de 2015. Esta opción también se debió ejercitar a través de la declaración del periodo impositivo 2016. En todo caso, esta opción será de aplicación hasta el 30 de junio de 2021, momento a partir del cual se deberá aplicar el régimen conforme a la redacción dada por la LPGE para 2018.

Las transmisiones de activos intangibles que se realicen desde el 1 de julio de 2016 hasta el 30 de junio de 2021 pueden optar por aplicar el régimen establecido en la actual Ley del Impuesto, según redacción vigente a 1 de enero de 2015. Esta opción se realizará en la declaración correspondiente al período impositivo en que se realice la transmisión.

2.1.2.13 Compensación de bases imponibles negativas

Desde el ejercicio 2015 se eliminó el límite temporal para la compensación de bases imponibles negativas con bases imponibles positivas futuras (lo que aplica también a las pendientes de compensación al inicio de ese ejercicio).

No obstante, la compensación de estas bases imponibles negativas se limita cuantitativamente. Tras la posterior reforma de diciembre de 2016, el régimen de compensación queda la siguiente forma:

a. En general, las entidades cuyo un importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores fuera inferior a 20 millones de euros podrán compensar bases imponibles negativas hasta el límite del 70% de la base imponible positiva previa a su compensación.

b. Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores fuera de, al menos, 20 millones de euros podrán compensar bases imponibles negativas con los siguientes límites ya desde los ejercicios iniciados en 2016:

   i. El 50%, cuando el importe neto de la cifra de negocios de la entidad se encuentre entre 20 y 60 millones de euros.

   ii. El 25%, cuando el importe neto de la cifra de negocios sea superior a 60 millones de euros.

Siguen sin estar permitidas, no obstante, las compensaciones con rentas positivas obtenidas en períodos impositivos anteriores.

Por otro lado, con el objeto de evitar la adquisición de sociedades inactivas o cuasi-inactivas con bases imponibles negativas o el comienzo de nuevas actividades en entidades con bases imponibles negativas acumuladas, la ley establece medidas que impiden su aprovechamiento. En concreto, no podrán se compensar bases imponibles negativas cuando concurran las siguientes circunstancias:

a. La mayoría del capital social o los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiera sido adquirida por una persona o entidad (o conjunto de ellas) vinculadas, después de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b. Las personas o entidades adquirentes hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período al que corresponde la base imponible negativa.

c. La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:

   a. No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.

   b. Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad.

   c. Se trate de una entidad patrimonial.

   d. Haya sido dada de baja en el índice de entidades por no presentar la declaración durante 3 períodos impositivos consecutivos.

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

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda solo mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

2.1.2.14 Actualizaciones fiscales

Para los ejercicios iniciados en el año 2013 se reguló una actualización fiscal, con carácter voluntario, con un gravamen del 5% sobre el importe revalorizado.

La reciente bajada de tipos de gravamen (ya citada y a la que nos referimos en detalle más adelante) implica que las amortizaciones de los elementos revalorizados se vayan a integrar a un tipo más reducido que el que había cuando se realizó la actualización, por la que, como se ha indicado, se pagó un 5%. Para paliar el efecto negativo de ello, los contri-

buyentes que tributen al tipo general (o al tipo previsto para las entidades de nueva creación) que se hubieran acogido a la actualización de balances tendrán derecho a una deducción en la cuota del 5%[21] de las cantidades que integren derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización.

Estas deducciones en la cuota se aplicarán con posterioridad a las demás deducciones y bonificaciones que resulten de aplicación. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota se podrán deducir en períodos impositivos siguientes.

2.1.3 TIPOS DE GRAVAMEN

El tipo general de gravamen para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir es del 25% para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 en adelante (desde 2008 hasta 2014 era del 30%, y en el 2015 fue del 28%). Con efectos para los periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2023 se reduce del 25% al 23% el tipo de gravamen para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros. Además, se ha previsto un nuevo tipo impositivo para las entidades emergentes del 15% (ver apartado 2.18). Estos dos tipos de gravamen reducido no serán aplicables a las entidades patrimoniales.

No obstante, se aplican tipos de gravamen especiales a algunas Instituciones de Inversión Colectiva, incluidos los fondos de inversión inmobiliaria (1%), a determinadas cooperativas (20%) o a entidades que se dediquen a la investigación y explotación de hidrocarburos (30%).

En el caso de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en El Mercado Inmobiliario (en adelante, SOCIMI) el tipo de gravamen es del 19%. No obstante, aquellas entidades cuyos accionistas con una participación superior al 5% de su capital tributen sobre los dividendos distribuidos a un tipo igual o superior al 10% les será de aplicación un tipo del 0%.

Por último, las entidades constituidas a partir del 1 de enero de 2013 tributarán por el 15% en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente.

Sin perjuicio de lo anterior, en 2021 se ha regulado un régimen de tributación mínima que se expondrá en el apartado 2.1.7 siguiente.

2.1.4 DEDUCCIONES EN CUOTA, RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA

Las deducciones a las que nos referimos a continuación son las aplicables para el año 2023.[22]

2.1.4.1 Deducción por inversiones

i. Deducción por Investigación y Desarrollo e Innovación.

El 25% de los gastos efectuados en el período impositivo en concepto de investigación y desarrollo. Si la inversión realizada excede de la media de los gastos incurridos en los dos años anteriores, se aplica un 42% a dicho exceso.

Además, se deducirá el 12%[23] de los gastos efectuados en el período impositivo en concepto de innovación tecnológica.

Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la UE o del EEE. Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la UE o del EEE, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

La base de la deducción se minorará en el 100% de las subvenciones recibidas para el fomento de estas actividades.

Se establece igualmente una deducción del 8% por la inversión en elementos de inmovilizado material e intangible (a excepción de las inversiones en edificios y terrenos) exclusivamente afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Esta deducción será incompatible con las demás previstas, para las mismas inversiones, en el capítulo de Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

Las entidades sujetas al tipo general de gravamen (entre las que se incluyen las entidades de reducida dimensión a partir del 1 de enero de 2016) o al tipo del 30%, tendrán las siguientes opciones en relación con estas deducciones:

- Las deducciones que se generen en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013 se podrán aplicar, opcionalmente, sin límite de cuota, pero con un descuento del 20% de su importe.

21 Esta deducción fue del 2% en los periodos impositivo que se inicien en 2015.

22 Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011 han sido derogadas las siguientes deducciones: deducción por actividades de exportación; deducción por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores; deducción por gastos de formación profesional (salvo las derivadas de gastos para habituar a los empleados a las nuevas tecnologías); y, deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo. Con efectos para ejercicios iniciados en 2015 y siguientes, se ha derogado la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

23 Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, este porcentaje de deducción se incrementará hasta el 50% (para pequeñas y medianas empresas) o hasta el 15% (para grandes empresas que cumplan ciertos requisitos) para los gastos efectuados en proyectos iniciados a partir del 25 de junio de 2020 consistentes en la realización de actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes.

- No obstante, en caso de insuficiencia de cuota (previa aplicación del descuento indicado), se establece la posibilidad de solicitar su abono en metálico a la Administración Tributaria a través de la declaración del Impuesto. El abono de este importe no tendrá la consideración de devolución de ingresos indebidos y no generará el derecho al cobro de intereses de demora, aunque se produzca transcurridos más de seis meses desde su solicitud.

La deducción aplicada o abonada en estos casos, en el caso de las actividades de innovación tecnológica, no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Además, se establece un límite conjunto de 3 millones de euros para las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que se apliquen o abonen en la forma indicada. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de sociedades en el supuesto de entidades que formen parte del grupo según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio.

Para la aplicación de los dos mecanismos previstos se exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que haya sido objeto de aplicación.

- Que se mantenga la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo indicado en el punto siguiente.

- Que en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono, se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada a gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o a inversiones en elementos del inmovilizado material o activo intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles.

- Que se haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades.

ii. Otras deducciones por inversiones:

- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales:

  a. Para las inversiones en producciones españolas en largometrajes y cortometrajes cinematográficos y series de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial se establece una deducción para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020 y siguientes del 30% respecto del primer millón de base y del 25% sobre el exceso, sin que el importe de la deducción pueda en ningún caso exceder de 20 millones de euros[24] Además, desde 2023 se introduce un límite máximo para las series audiovisuales de 10 millones por episodio producido.

  La base de la deducción es el coste de la producción y los gastos para la obtención de copias y gastos de publicidad y promoción a cargo del productor, hasta el 40% del coste de producción. Se exige que al menos el 50% de la base se corresponda con gastos en territorio español. Las subvenciones recibidas para financiar las inversiones reducirán la base de la deducción.

  Para los ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2020, se permite una deducción adicional del 30% (sobre la base establecida anteriormente) cuando el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales, y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros. En este caso, la deducción estará limitada al importe que se establece en el Reglamento (UE) 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013.

  En caso de coproducciones, los importes se determinarán, para cada coproductor, en función del porcentaje de participación en aquellas.

  b. Por su parte, los productores registrados en el Registro Administrativo del Instituto de la Cinematografía y las Artes Audiovisuales que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada tendrán derecho una deducción del 30%, respecto del primer millón de base de la deducción y del 25% sobre el exceso, siempre que los gastos sean, de al menos, 1 millón de euros. No obstante, para los gastos de preproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales realizados en territorio español, el límite se establece en 200.000 €.

  La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 20 millones de euros, por cada producción realizada[25]. Además, desde 2023 se introduce un límite máximo para las series audiovisuales de 10 millones por episodio producido.

24 En los ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2020, el porcentaje de deducción era del 25% respecto del primer millón de base, y del 20% sobre el exceso. Además, con anterioridad al 1 de enero de 2023, el límite era de 10 millones.

25 Para los ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2017 dicha cuantía era de 2,5 millones de euros y para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero de 2017 y el 31 de diciembre de 2019, era de 3 millones de euros. Después, para los ejercicios 2020, 2021 y 2022 se estableció una cuantía de 10 millones.

Con efectos desde el 5 de julio de 2018, se introducen nuevas obligaciones exigibles a los productores que se acojan al incentivo fiscal (v.gr. incorporar en los títulos de crédito y en la publicidad de la producción una referencia específica al incentivo fiscal, remitir al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales diversa documentación relacionada con la producción, etc.).

c. Los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales tendrán una deducción del 20% de los costes directos de carácter artístico técnico o promocional, minorados en las subvenciones recibidas.

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

d. Los contribuyentes que participen en la financiación, sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole, de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicos y musicales realizadas por otro contribuyente tendrán derecho a las deducciones antes comentadas, siempre que suscriban con el productor un contrato de financiación en el que se precise, entre otros extremos, (i) identidad de los contribuyentes que participan en la producción; (ii) descripción de la producción; (iii) presupuesto de la producción; (iv) forma de financiación con separación de las cantidades aportadas.

   En todo caso, la deducción a practicar no podrá superar el 1,20 del importe de las cantidades desembolsadas para la financiación, si bien el exceso podrá ser aplicado por el productor.

   La deducción será aplicada por el financiador en función de las aportaciones desembolsadas en cada período impositivo.

   En todo caso, los financiadores deberán presentar el contrato de financiación y certificación de cumplimiento de los requisitos previstos a tal efecto mediante la presentación de una comunicación a la Administración tributaria, suscrita tanto por él como por el productor, con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en el que se genere la deducción.

   La acreditación de la deducción por el financiador será incompatible, total o parcialmente, con la deducción a la que tendría derecho por parte del productor.

- Por creación de empleo de trabajadores con discapacidad:

  Esta deducción se calcula por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de igual naturaleza del período inmediato anterior. En concreto, la deducción se aplica en dos tramos:

  - 9.000 € por cada persona con un grado de discapacidad entre el 33% y el 65%.
  - 12.000 € por cada persona con un grado de discapacidad superior al 65%.

  No hay exigencias relativas al carácter indefinido o no de los contratos o al desarrollo de jornada completa.

  Los trabajadores contratados que den derecho a esta deducción no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo.

- Deducciones por creación de empleo

  Las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, que sea menor de 30 años, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 €.

  Sin perjuicio de la anterior deducción, las entidades podrán aplicar una segunda deducción siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos:

  a. Tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores.

  b. Contraten a desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo.

  c. Que en los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.

  d. Que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionará a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

  En concreto, el importe de esta segunda deducción (que solo será de aplicación respecto de contratos realizados en el período impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores) será el 50% del menor de los siguientes importes:

- El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.

- El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

- Por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial.[26]

- La deducción ascenderá al 10% de las contribuciones empresariales imputadas a los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 €, si se realizan a planes de previsión de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones de la Directiva (UE) 2016/2341 y a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que el sujeto sea promotor. Cuando las retribuciones sean iguales o superiores al importe indicado, la deducción se calculará sobre la parte proporcional de las contribuciones que correspondan a la retribución bruta anual recibida.

iii. Normas comunes a las deducciones por inversiones:

En general, el conjunto de las deducciones expuestas (en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, en I+D+i, por creación de empleo para trabajadores con discapacidad y por creación de empleo) no podrá exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones (el límite se elevará al 50%, cuando el importe de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra).

En cualquier caso, las deducciones acreditadas y no aplicadas podrán ser compensadas en los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos (en el caso de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica, el período es de 18 años). El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones se podrá diferir al primer período impositivo en que se produzcan resultados positivos, en el caso de entidades de nueva creación o de entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos.

El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones previstas en los apartados anteriores aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

2.1.5 TRATAMIENTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

El régimen de deducción y de exención que se establecía en la anterior normativa en función del tipo de renta fue modificado de forma sustancial por la ley actual (para los ejercicios iniciados a partir de 2015), mediante un régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional.

De forma resumida:

a. Para los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de participaciones en entidades residentes, la norma anterior (aplicable hasta 2014) establecía una deducción sobre la cuota que podía ser del 100% o del 50% de la cuota íntegra correspondiente a la base imponible derivada de esos ingresos, en función del porcentaje y del tiempo de tenencia de la participación en la entidad.

   Ahora hay un régimen de exención similar al ya existente antes para el caso de participaciones en entidades no residentes, que se detalla más abajo.

b. Las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades residentes estaban sometidas a gravamen con la particularidad de que se podía aplicar una deducción sobre la cuota en determinados casos respecto de las reservas acumuladas por la entidad participada durante el período de tenencia de la participación.

   Ahora se establece la exención para estas rentas, también en consonancia con el régimen ya previsto hasta 2014 para rentas procedentes del exterior cuando se cumplían ciertos requisitos.

c. Los dividendos y las rentas procedentes de participaciones en entidades no residentes, así como las rentas obtenidas por establecimientos permanentes en el exterior seguirán estando exentos aunque se han introducido algunos cambios en cuanto al importe exento y a los requisitos que se han de cumplir para ello.

d. Por último, la ley conserva la deducción sobre la cuota tanto para (i) rentas y plusvalías obtenidas en el extranjero como para (ii) dividendos y participaciones en beneficios procedentes del exterior como método alternativo al de exención. Y también se mantiene en la ley la posibilidad de deducir el impuesto soportado en el extranjero cuando en la base imponible se integren rentas obtenidas y gravadas fuera de España, con el límite del impuesto que hubiera correspondido pagar en España

26 Introducida por la Ley 12/2022 de 30 de junio.

si las rentas se hubieran obtenido en territorio español, permitiéndose ahora deducir en la base imponible el exceso del impuesto extranjero que no pueda ser deducido en cuota por exceder el límite anterior.

Básicamente, este método de deducción exige que la totalidad de las rentas o plusvalías obtenidas en el extranjero por compañías residentes en España se integren en la base imponible con el objeto de calcular el impuesto, pero que de la cantidad de impuesto resultante (cuota) se deduzcan los impuestos efectivamente pagados por el sujeto en el extranjero, con el límite de lo que hubiera correspondido pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. El cálculo se realizará integrando todas las rentas obtenidas en un mismo país, excepto en el caso de establecimientos permanentes, en el que se agruparán las obtenidas por cada uno de ellos.

En el caso de dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se permite además la deducción del impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abona el dividendo (lo que se conoce como impuesto subyacente).

La deducción de este impuesto subyacente se aplica sin límite de nivel (es decir, el de las filiales, el de las filiales de estas, y así sucesivamente). Los requisitos para esta deducción del subyacente son que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5%, y que esta participación se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior a aquel en que se haya distribuido el dividendo (o que el plazo del año se cumpla con posterioridad a la distribución), así como que la entidad residente integre en su base imponible los beneficios de la entidad que distribuye el dividendo.

La suma de ambas deducciones (del impuesto subyacente y del soportado por el sujeto pasivo en el exterior) no podrá exceder de la cuota íntegra que hubiera correspondido pagar en España por dichas rentas.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra se podrán compensar en los períodos impositivos siguientes.

En todo caso, para los ejercicios que se inicien con posterioridad al 1 de enero de 2021, se establece una limitación en la citada deducción, reduciendo la base del cálculo de la cuota del impuesto que actúa como importe máximo de la deducción en el 5% de las rentas recibidas en concepto de gastos de gestión no deducibles. Esta limitación no será de aplicación en aquellas entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 40 millones de euros, en las mismas condiciones y con los mismos requisitos que se comentarán a los efectos de la limitación del régimen de exención en el apartado 2.1.5.3.

Con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se estableció un límite a la aplicación de estas deducciones para evitar la doble imposición a entidades con un importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores de, al menos, 20 millones de euros. En concreto, la aplicación conjunta de las mismas no podrá exceder el 50% de la cuota íntegra del ejercicio.

Esta limitación afecta tanto a las deducciones generadas a partir del ejercicio 2016, a las como acreditadas y pendientes de aplicación.

2.1.5.1 Dividendos y rentas derivadas de participaciones en entidades residentes en territorio español: Régimen de exención

Como se ha indicado, la norma establece ahora un método general de exención para este tipo de rentas procedentes de entidades residentes.

Para la aplicación de esta exención la participación en la entidad residente (i) debe ser de, al menos, un 5%[27] y (ii) se deberá poseer ininterrumpidamente durante, al menos, un año, aunque se puede tener en cuenta el período que haya estado poseída por alguna otra entidad de su grupo de sociedades definido conforme al artículo 42 del Código de Comercio.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de otras entidades en más de un 70% de sus ingresos, la aplicación de la exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos indicados sobre porcentaje o valor de adquisición y tenencia.

Dicho porcentaje de ingresos (70%) se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio y formule cuentas anuales consolidadas.

En caso de participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel se deberá respetar el porcentaje mínimo del 5%, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

27 La Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (Ley de PGE 2021) eliminó, con efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021, la posibilidad de que este requisito de participación mínima se entienda cumplido (a efectos de la exención) cuando la participación no alcance el 5% pero su valor de adquisición es superior a 20 millones de euros. No obstante, se establece un régimen transitorio en virtud del cual será de aplicación la exención durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025, en relación con los dividendos procedentes de participaciones que, a 1 de enero de 2021, cumplieran el requisito de que su valor de adquisición fuera superior a 20 millones de euros, aunque no alcanzaran el referido porcentaje del 5%. Este régimen transitorio también será de aplicación a la deducción para evitar la doble imposición económica internacional en el caso dividendos y participaciones en beneficios.

El requisito exigido de participación indirecta no será de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

El establecimiento para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2015 de este régimen de exención para las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades residentes en España implica (i) la supresión de las reglas que estaban fijadas para evitar la doble imposición en caso de distribución de dividendos, dado que ya no se produce esa doble imposición por quedar exentas para el futuro las rentas obtenidas por los transmitentes, y (ii) el mantenimiento como régimen transitorio de esas reglas para aquellos casos en que las participaciones se hayan adquirido con anterioridad a esa fecha y los anteriores titulares de las participaciones hubieran tributado efectivamente en España con motivo de la transmisión de esas participaciones.

2.1.5.2 Dividendos y rentas derivadas de participaciones en entidades no residentes: Régimen de exención

Esta exención ya estaba regulada con anterioridad, aunque se introducen cambios a partir de los ejercicios iniciados en 2015.

Para la aplicación de la exención se requiere, además del cumplimiento del requisito de porcentaje y de tenencia de la participación mencionado en el apartado anterior, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio Impuesto sobre Sociedades a un tipo nominal de, al menos, el 10%, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

El requisito de "impuesto de naturaleza idéntica o análoga" se entenderá cumplido cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En ningún caso se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la UE y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

En el supuesto de que la entidad participada no residente obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, la aplicación de la exención respecto de dichas rentas requerirá que el requisito de "impuesto de naturaleza idéntica o análoga" se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada.

No se contempla, como regla general, como sí se exigía en la norma anterior a 2015, el que los resultados de la participada provengan de una actividad empresarial desarrollada en el extranjero.

2.1.5.3 Limitación de la exención al 95% de la renta obtenida

A partir de los ejercicios que se inicien con posterioridad al 1 de enero de 2021, la Ley de PGE 2021 limitó el régimen de exención al 95% de la renta obtenida por el contribuyente, debiéndose integrar el 5% restante en la base imponible del impuesto en concepto de gastos de gestión no deducibles.

En el caso de grupos fiscales, este 5% no exento no será objeto de eliminación, aunque se trate de dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores distribuidos y obtenidas en el seno del grupo fiscal (es decir, esta limitación afecta también a los dividendos y rentas generados en el seno de los grupos fiscales, aunque el sujeto pasivo a efectos del impuesto sea el propio grupo).

En todo caso, la limitación a la exención no se aplicará a los dividendos o participaciones en beneficios cuando concurran los siguientes requisitos:

- En relación con la entidad perceptora de los dividendos o participaciones en beneficios:
  - Que tenga un importe neto de la cifra de negocios inferior a 40 millones de euros en el período impositivo inmediato anterior.
  - Que no tenga la consideración de entidad patrimonial, a los efectos del artículo 5 de la LIS.
  - Que no forme parte de un grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio antes de la constitución de la filial que distribuya las rentas, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
  - Que no mantenga, antes de la constitución de la filial que distribuya las rentas, un porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de otra entidad igual o superior al 5%.
- En relación con la entidad que distribuye los dividendos o participaciones en beneficios, que se haya constituido después del 1 de enero de 2021 y esté participada íntegramente, de forma directa o indirecta, desde su constitución por la perceptora de los dividendos.
- En relación con el momento en que se distribuyan los dividendos o participaciones en beneficios, que se reciban en los períodos impositivos que concluyan en los tres años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad filial que los distribuya.

2.1.5.4 Especialidades en la aplicación de la exención

- Se establece una fórmula de cálculo proporcional de la renta exenta para los supuestos en los que la entidad participada no residente no haya estado sujeta durante todo el período de tenencia de la participación a un "impuesto de naturaleza idéntica o análoga" al Impuesto sobre Sociedades.
- Se establece una regla en virtud de la cual se limita la cuantía exenta cuando las participaciones se hubieran adquirido en una aportación de (i) activos distintos de participaciones en entidades, o de (ii) participaciones en entidades que no cumplan el requisito mínimo de participación o, total o parcialmente, el de tributación mínima (siendo participaciones en entidades no residentes), si esa aportación se acogió al régimen especial de neutralidad previsto para reestructuraciones empresariales (apartado 2.1.11) de forma que no se hubiera integrado la renta obtenida en esa aportación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR.

  En estos casos, la exención no se aplicará a la renta que quedó diferida en esa aportación salvo que se acredite que la entidad adquirente ha tributado por esa renta diferida.
- El mismo tipo de limitación a la exención se establece en el caso de participaciones de sujetos pasivos del IRPF que hubieran recibido esas participaciones también en una aportación de participaciones acogida al régimen especial de reestructuraciones empresariales (apartado 2.1.11).

  En estos casos, cuando las participaciones aportadas en esa reestructuración sean objeto de transmisión en los dos años posteriores a la aportación, la exención no se aplicará sobre la renta que quedó diferida en la aportación, salvo que se acredite que las personas físicas han transmitido su participación en la entidad durante el referido plazo.
- Se impide la aplicación de la exención en el caso de la transmisión de participaciones en entidades patrimoniales o en agrupaciones de interés económico, en la parte de la renta que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Tampoco se aplica a las rentas derivadas de la transmisión en una entidad que cumpla los requisitos del régimen de transparencia fiscal internacional siempre que al menos el 15% de sus rentas queden sometidas a ese régimen.

2.1.5.5 Rentas generadas por establecimientos permanentes

Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el establecimiento haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal de, al menos, un 10%.

Estarán exentas, igualmente, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente respecto del que se cumpla el requisito de tributación con un tipo nominal de al menos el 10% en los términos establecidos más arriba.

Finalmente, se regula expresamente la posibilidad de operar en un mismo país a través de establecimientos permanentes diferenciados, en cuyo caso la aplicación del régimen de exención o de deducción se hará por cada uno de los establecimientos permanentes de forma independiente.

2.1.6 TRATAMIENTO DE LOS DETERIOROS Y PÉRDIDAS DERIVADOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES Y DE LA TENENCIA DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN EL EXTRANJERO

Como se acaba de resumir en el apartado 2.1.5, la Ley del Impuesto regula reglas para evitar la doble imposición en relación con acciones o participaciones en entidades. Esta doble imposición se evita, básicamente y como se ha indicado, mediante la aplicación de una exención para las rentas positivas derivadas de las participaciones (dividendos, plusvalías) siempre que esas participaciones cumplan ciertos requisitos. Estos requisitos, como se ha visto, se refieren fundamentalmente a la participación (porcentaje, período de tenencia) o, en el caso de entidades no residentes, a que estas entidades tengan una tributación mínima. El mismo tipo de exención se establece para las rentas positivas derivadas de establecimientos permanentes en el extranjero.

Para los ejercicios iniciados a partir de 2017, el legislador introdujo un paralelismo entre estos beneficios y el aprovechamiento de las pérdidas derivadas de esas participaciones. De este modo, si una participación da derecho a la exención sobre las rentas positivas que deriven de esa participación (dividendos y plusvalías), entonces no se podrán aprovechar las pérdidas (por transmisión o deterioro) que deriven de esa participación. Antes de esta reforma ya había ciertas limitaciones al aprovechamiento de pérdidas, pero ahora las limitaciones se han ampliado (aunque se comentarán algunas de las limitaciones anteriores a 2016, para un mejor entendimiento de la cuestión nos remitimos a versiones anteriores de esta Guía).

Todo ello se ha llevado a cabo mediante la modificación de los artículos de la ley que se refieren a la imputación temporal de las rentas, la deducibilidad del deterioro, los gastos no deducibles y la propia exención de dividendos y plusvalías. Dada la complejidad de esta normativa, en este apartado se resumen de forma sistemática (y no conforme a cada uno de los artículos de la norma) el tratamiento de las pérdidas de participaciones en entidades.

Para entender este tratamiento, es preciso distinguir entre dos tipos de participaciones en entidades:

a. Las que denominaremos "cualificadas", que son aquellas que dan derecho a la exención de dividendos y plusvalías. Se trata de participaciones en las que se cumplen los requisitos de (i) participación de al menos el 5%

durante al menos un año y, (ii) en el caso de entidades no residentes, participaciones que además lo sean en entidades con un nivel mínimo de tributación (10% de tipo nominal al menos).

b. Las que denominaremos "no cualificadas", que son las que no cumplen los requisitos anteriores.

Lo que ha pretendido el legislador, como se ha señalado anteriormente, es que, si una participación se puede beneficiar de la exención sobre dividendos y plusvalías, entonces las pérdidas que esa participación genere nunca serán deducibles. Para las demás, se podrán deducir antes o después (a veces minoradas por determinadas cuantías, como se verá a continuación). Y todo ello con ciertas excepciones que se irán viendo.

De forma resumida y sistemática, el tratamiento es el siguiente:

2.1.6.1 Participaciones "cualificadas":

- Las pérdidas derivadas de su transmisión no serán deducibles nunca. La no deducibilidad de las pérdidas, sin embargo, será parcial cuando el derecho a aplicar la exención sea igualmente parcial.

  En el mismo sentido, tampoco serán deducibles las rentas negativas obtenidas en el extranjero como consecuencia de la transmisión de un establecimiento permanente.

- Los deterioros de las participaciones tampoco serán deducibles, de forma permanente.

- No obstante, se reconoce expresamente la deducibilidad de las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que esta extinción sea consecuencia de una operación de reestructuración; o también en caso de cese del establecimiento permanente.

  En ese caso, el importe deducible de las rentas negativas se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada o rentas positivas netas del establecimiento permanente (según el caso), obtenidos o generados en los diez años anteriores a la fecha de la extinción, siempre que:

  - En el caso de participaciones en entidades, los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de esta.

  - En el caso de establecimientos permanentes, las rentas netas hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, también por el importe de la referida exención o deducción.

2.1.6.2 Participaciones "no cualificadas":

- En general, si se trata de participaciones en entidades no residentes que no cumplan el requisito de tributación mínima (o que estén en paraísos fiscales), las pérdidas o deterioros no serán deducibles nunca.

  Esto incluye las disminuciones de valor originadas por la aplicación del criterio del valor razonable que se imputen a la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que previamente se hubiera integrado en la base imponible un incremento de valor por el mismo importe como consecuencia de la participación en valores homogéneos.

  En el caso de participaciones en paraísos fiscales, los deterioros o pérdidas se podrán deducir (cumplido el resto de requisitos para la deducibilidad), pero solo si residen en un Estado miembro de la UE y el contribuyente acredita que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

- En el resto de los casos:

  - Los deterioros de participaciones no serán deducibles, pero se trata de una diferencia temporal (porque cuando se materialice la pérdida, podrá llegar a ser deducible según se indica a continuación).

  - En el caso de pérdidas derivadas de la transmisión intra-grupo, como en cualquier otro tipo de activos, la imputación de la pérdida se difiere al momento en que las participaciones sean transmitidas a terceros ajenos al grupo o la entidad transmitente o la adquirente dejan de formar parte del grupo.

    En esos casos, cuando las pérdidas se integren, se deberán minorar en el importe de las rentas positivas generadas en la transmisión a terceros[28].

    En caso de extinción de la entidad participada se podrán computar las pérdidas salvo que se produzca como consecuencia de una operación de restructuración[29] o de cualquier supuesto de continuación en el ejercicio de la actividad.

  - Las rentas negativas derivadas de su transmisión a terceros se integrarán en la base imponible, pero se minorarán también en el importe de la renta positiva generada en cualquier transmisión intra-grupo precedente a la que se hubiera aplicado un régimen de exención o deducción por doble imposición.

  - De forma adicional, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del período impositivo que se

28 En los ejercicios anteriores a 2017 la minoración de las rentas negativas en las positivas podía evitarse si estas habían tributado a un tipo efectivo de gravamen de al menos un 10%.

29 Hasta 2016, solo si la reestructuración se acogía al régimen especial comentado en el apartado 2.1.11.

haya iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de la exención para evitar la doble imposición.

2.1.7 TRIBUTACIÓN MÍNIMA

Con efectos para los períodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022, se introduce una regla de tributación mínima para los siguientes contribuyentes:

a. Aquellos cuyo INCN sea, al menos, de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo.

b. Aquellos que tributen en el régimen de consolidación fiscal, con independencia de su INCN.

En todo caso, la tributación mínima no será de aplicación a aquellos contribuyentes que tributen al tipo de 10% (entidades sin fines lucrativos a las que resulte de aplicación la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo), 1% (Instituciones de Inversión Colectiva armonizadas) y 0% (fondos de pensiones y SOCIMIs).

Con carácter general, la cuota líquida no podrá ser inferior a la denominada "cuota líquida mínima", correspondiente al 15% de la base imponible, minorada o incrementada por las cantidades derivadas de la reserva de nivelación y minorada en la reserva por inversiones regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias para los siguientes contribuyentes.

No obstante, la cuota líquida mínima será:

- Del 10%, en el caso de entidades de nueva creación que tributen al tipo de gravamen del 15%.
- Del 18%, en el caso de entidades de crédito y entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos.
- No inferior al resultado de aplicar el 60% a la cuota íntegra calculada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 20/1990, en el caso de cooperativas.

En el caso de aplicación de (i) bonificaciones, (ii) deducción por inversiones por las autoridades portuarias y/o (iii) deducciones para evitar la doble imposición, la cuota líquida mínima se calculará de la siguiente manera:

- Si las bonificaciones y las citadas deducciones reducen la cuota líquida por debajo de la cuota líquida mínima, el resultado de minorar la cuota íntegra en estas bonificaciones y deducciones tendrá la consideración de cuota líquida mínima.
- Si tras la aplicación de las bonificaciones y las citadas deducciones resulta una cuantía superior a la cuota líquida mínima, se aplicarán las restantes deducciones, con los límites aplicables, hasta llegar al importe de la cuota mínima líquida.

2.1.8 RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA

Determinados rendimientos, como intereses y dividendos, deben ser objeto de una retención en la fuente como pago a cuenta de la deuda tributaria al final del ejercicio.

Además, con ciertas excepciones, los arrendamientos de determinados bienes inmuebles están sujetos a una retención sobre la renta pagada a los arrendadores[30].

Por otro lado, las compañías españolas tienen la obligación de realizar tres pagos a cuenta del impuesto definitivo (en abril, octubre y diciembre de cada año), en base a los siguientes métodos:

i. Cálculo del pago fraccionado a partir de la cuota tributaria (método de la cuota): Aquellos sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios no haya excedido de 6 millones de euros en los doce meses anteriores a la fecha de inicio de su período impositivo, realizarán en general los pagos a cuenta aplicando el 18% a la cuota (neta de deducciones) del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido.

ii. Cálculo del pago fraccionado a partir de la base imponible (método de la base): Este método será de obligada aplicación para aquellos sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios haya excedido de 6 millones de euros en los doce meses anteriores a la fecha de inicio de su período impositivo, y opcional para cualquier otro sujeto pasivo que decida optar por este método.

El pago fraccionado se calcula sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, aplicando el tipo que resulte de multiplicar el tipo impositivo por el que deba tributar la entidad por 5/7 (para sujetos pasivos a quienes sea aplicable el tipo general, el pago a cuenta será del 20% en 2015 y del 17% del 2016 en adelante). La cantidad resultante es minorada por ciertas bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, y por los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período.

No obstante lo anterior, con efectos a partir del segundo pago fraccionado del período impositivo 2016 y para aquellos sujetos pasivos cuyo importe neto de cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inicie el período impositivo sea de, al menos, 10 millones de euros, se ha incrementado el tipo aplicable a los

30 El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, incrementó el tipo de retención general del 19% al 21% para los ejercicios 2012 y 2013. Posteriormente, se amplió la aplicación de este tipo del 21% a 2014. Para el ejercicio 2015, el tipo de retención general fue del 20%, y del 19% de 2016 en adelante.

pagos fraccionados (con carácter general, al 24%) y se ha reestablecido la regla del pago fraccionado mínimo que en principio no iba a aplicar ya desde 2016. Así, la cantidad a pagar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23% (25% para las entidades con un tipo de gravamen del 30%) del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Del citado resultado positivo quedan excluidas: (i) las rentas derivadas de quitas o esperas consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente (excepto la parte de su importe que se integre en la base imponible del período) y (ii) el importe derivado de aumentos de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible.

Las retenciones y pagos a cuenta se deducirán en la declaración anual del ejercicio correspondiente. Si el importe de las retenciones y de los pagos a cuentas excede de la cuota íntegra, la entidad tendrá derecho a la devolución del exceso.

2.1.9 RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

La Ley del Impuesto prevé la posibilidad de que ciertos grupos de sociedades tributen en consolidación.

La presentación de una declaración consolidada tiene ciertas ventajas, sobre todo si se tiene en cuenta que las pérdidas que obtengan unas compañías del grupo pueden ser compensadas con los beneficios de las demás. Además, en la medida en que los resultados de operaciones intragrupo para la determinación de la base imponible consolidada se eliminan, la presunción de rendimientos en la valoración de las transacciones entre vinculadas podría ser irrelevante[31] (ver los comentarios anteriores sobre esta materia). No obstante, el régimen de declaración consolidada también tiene inconvenientes. Por ejemplo, el límite mínimo de deducibilidad general de los gastos financieros (de 1.000.000 €) no se multiplica por el número de entidades, sino que es único para todo el grupo.

A efectos fiscales, un grupo consolidado es el conjunto de entidades residentes en territorio español en las que o bien una entidad residente o bien una no residente tengan una participación directa o indirecta de, al menos, el 75%[32] del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.

Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido solo por las entidades dependientes (todas ellas obligatoriamente).

A los solos efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los establecimientos permanentes de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100% del capital y derechos de voto por aquellas entidades no residentes.

Con objeto de solicitar la aplicación del régimen de tributación consolidada, será necesario cumplir con los siguientes requisitos:

- Que la sociedad o el establecimiento permanente dominante tenga al menos el 75% de la participación de una sociedad y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que se aplique el régimen.
- Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.
- Que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.
- Que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas o regímenes análogos a ambos.
- Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

Los acuerdos para que las sociedades de un grupo tributen en régimen consolidado se deben adoptar por el Consejo de Administración, u Órgano equivalente de no tener forma mercantil, y ser notificados a la Administración Tributaria, en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal. El régimen será aplicable de forma indefinida mientras no se renuncie a su aplicación.

Tendrá la consideración de entidad representante del grupo fiscal la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o aquella entidad del grupo fiscal que este designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante.

Como novedad, con efectos para el ejercicio 2023, se limita temporalmente la compensación de bases imponibles negativas generadas en el propio ejercicio en el grupo fiscal.

31 La normativa exceptúa en estos casos la obligación de mantener la documentación que se exige con carácter general para documentar las operaciones vinculadas, en relación con las operaciones realizadas en el seno del grupo fiscal.

32 En relación con las entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado se reduce al 70% la participación mínima de la sociedad dominante en sus dependientes a efectos de la definición de grupo fiscal, siempre que se trate de sociedades participadas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Esta reducción se aplica para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

En concreto, al determinar la base imponible del grupo se agregarán las bases imponibles positivas y solo el 50% de las negativas. Las bases imponibles negativas no utilizadas (el otro 50% restante) se integrarán en la base imponible del grupo por partes iguales en cada uno de los diez primeros ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, incluso aunque alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas quede excluida del grupo.

2.1.10 ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS (ETVE)

La regulación de este régimen lo ha venido configurando como uno de los más competitivos de los existentes en los países miembros de la UE. No obstante, la generalización del régimen de exención para dividendos y plusvalías de fuente extranjera junto con la amplia red de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España (que permiten que en muchos casos los dividendos y plusvalías derivados de la participación extranjera en entidades residentes en España no tengan tributación en la fuente) así como la trasposición a la normativa española de la Directiva matriz-filial, hacen que este régimen haya perdido (aunque no en todos los casos) atractivo.

Los principales aspectos de este régimen se resumen a continuación:

2.1.10.1 Tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por la ETVE provenientes de las participaciones en las entidades no residentes

Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español y las rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación están exentos si se cumplen los requisitos y las condiciones exigidas en el método de exención comentado para evitar la doble imposición internacional (y con los mismos límites).

Entre los requisitos para la aplicación del mencionado método se encuentra (como se ha indicado ya) el que la participación en la entidad no residente sea de, al menos, un 5%. A los efectos de la aplicación de la exención contenida en este régimen, se considera cumplido este requisito si el valor de adquisición de la participación es superior a veinte millones de euros.

Se podrá no tener el 5% sobre las filiales de segundo y siguientes niveles (manteniendo el requisito de los 20 millones), si dichas filiales reúnen las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad extranjera de primer nivel y formulan estados contables consolidados.

El referido límite de 20 millones no es de aplicación en aquellas entidades que ya estuvieran aplicando el régimen de las ETVE en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015 y hubieran venido cumpliendo con el límite cuantitativo de 6 millones de euros en sus participadas (que era el establecido en la normativa anterior a la actualmente vigente).

2.1.10.2 Tratamiento de las rentas distribuidas por la ETVE

Si el perceptor de estos beneficios es una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades español, los beneficios percibidos darán derecho al régimen de exención para evitar la doble imposición interna.

En el caso de que el perceptor sea una persona física sujeta al IRPF español, el beneficio distribuido se considerará renta del ahorro y se podrá aplicar la deducción por los impuestos satisfechos en el extranjero en los términos fijados en la propia normativa reguladora del IRPF, respecto de los impuestos pagados en el extranjero por la ETVE y que correspondan a las rentas exentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios percibidos.

Finalmente, si el perceptor es una persona o entidad no residente en territorio español, se entiende que el beneficio distribuido no se ha obtenido en territorio español, considerándose a estos efectos que el primer beneficio distribuido procede de rentas exentas.

En concreto, a la distribución de la prima de emisión se le debe dar el mismo tratamiento que a la distribución de beneficios, entendiéndose que el primer beneficio distribuido procede de rentas exentas.

2.1.10.3 Tratamiento de las plusvalías obtenidas por la transmisión de las participaciones en la ETVE

En el caso de que el socio sea una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades español o al IRNR con establecimiento permanente en territorio español, podrá aplicar el régimen de exención previsto para evitar la doble imposición (cumpliendo los requisitos de participación en la entidad establecidos en el artículo que regula la exención y con los mismos límites).

Si el socio es una persona o entidad no residente en territorio español, no se entenderá obtenida en España la renta que se corresponda con reservas dotadas con cargo a rentas exentas o con diferencias de valor imputables a las participaciones en entidades no residentes que cumplan los requisitos para poder aplicar la exención a las rentas de fuente extranjera. Para el socio residente persona física, no existe regla especial, por lo que está sujeto al régimen general del IRPF.

2.1.10.4 Acceso al régimen y objeto social de la ETVE

El acceso al régimen se consigue comunicando al Ministerio de Hacienda la opción del sujeto pasivo de acogimiento a este régimen (no está sujeta a autorización).

Para acceder al régimen, es preciso que:

- Los valores o participaciones representativos de la participación en el capital de la ETVE sean nominativos. Las sociedades cotizadas, por tanto, no pueden acceder a este régimen especial.

- El objeto social de la ETVE debe incluir la gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

2.1.10.5 Otras cuestiones

- Las ETVE puede consolidar fiscalmente si concurre el resto de los requisitos exigidos para ello.

- No es aplicable el régimen de ETVE a las agrupaciones de interés económico españolas y europeas, a las uniones temporales de empresas y a las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario bajo ciertos requisitos.

2.1.11 RÉGIMEN DE NEUTRALIDAD FISCAL PARA OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

Con el fin de facilitar las operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambios de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la UE) se prevé en la ley un régimen especial basado en los principios de no intervención administrativa y neutralidad impositiva, que garantiza el diferimiento o la no tributación, en su caso, de los sujetos pasivos, tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta, en la misma línea que el resto de los países miembros de la UE.

Este régimen se configura expresamente a partir del ejercicio 2015 como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la opción para su aplicación. Frente a ello se establece una obligación genérica de comunicación a la Administración Tributaria de la realización de operaciones que aplican este régimen.

En las fusiones también destaca la posibilidad de que la entidad absorbente se subrogue en el derecho a compensar las bases imponibles negativas pendientes de utilización en la entidad o rama de actividad absorbida.

2.1.12 INCENTIVOS FISCALES PARA LAS ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Las entidades cuyo importe neto de cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior (o en el ejercicio corriente, en el caso de empresas de nueva creación) sea inferior a 10 millones de euros podrán disfrutar de ciertos incentivos fiscales. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del Artículo 42 del Código de Comercio, dicho importe se referirá al conjunto de entidades pertenecientes al grupo.

Este régimen no es aplicable si la entidad tiene la consideración de entidad patrimonial.

El régimen especial es aplicable también:

- Durante los tres períodos impositivos inmediatos siguientes a aquel periodo en el que alcance el umbral de 10 millones de euros (siempre que se hayan cumplido las condiciones para que estas entidades sean consideradas como empresas de reducida dimensión tanto en el referido período como en los dos periodos impositivos anteriores).

- Cuando el umbral de 10 millones de euros se supere como consecuencia de la realización de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial de neutralidad fiscal, siempre y cuando todas las entidades que intervengan en dicha operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el periodo impositivo en el que se realice la operación como en los dos periodos impositivos anteriores.

Los incentivos se pueden resumir como sigue:

- Libertad de amortización para elementos del inmovilizado material, con ciertos límites, siempre que se cumplan determinados requisitos de creación de empleo.

- Derecho a multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas (aunque no se haya registrado contablemente) para elementos del inmovilizado material nuevos, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible puestos a disposición del sujeto pasivo en el ejercicio en que este reúna los requisitos para ser una empresa de reducida dimensión (salvo, entre otros, el fondo de comercio y las marcas, los cuales darán derecho a multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas en las mismas condiciones).

- Posibilidad de dotar una provisión por insolvencias, hasta el límite del 1%, sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

- Durante 2015, el tipo de gravamen para las entidades de reducida dimensión era del 25% hasta una base imponible de 300.000 €, y del 28% en adelante. A partir del 2016, dicho tipo es del 25% de forma general (es decir, se aplica el tipo general del impuesto), salvo para las empresas de nueva creación, que tributan al 15% en el año de su creación y el siguiente.

  Este tipo impositivo general del 25% se vería reducido, en caso de aplicación de la reserva de capitalización y la reserva de nivelación de bases imponibles que se analiza a continuación, aproximadamente hasta un 20%.

- Aplicación del régimen de "reserva de nivelación de bases imponibles", que supone una reducción de hasta el 10% de la base imponible con un límite máximo anual de 1 millón de euros (o el importe que proporcionalmente corresponda en caso de que el periodo impositivo de la entidad fuera inferior al año). Este beneficio fiscal tiene las siguientes características:

i. La reducción que se realice en la base imponible por este motivo se tendrá que integrar en las bases imponibles de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período en que se hubiera hecho la minoración, conforme la entidad vaya obteniendo bases imponibles negativas. El importe que no se haya integrado a la finalización de ese plazo porque no se hayan generado bases imponibles negativas suficientes, se adicionará a la base imponible del período correspondiente a la conclusión del plazo.

ii. Se tendrá que dotar con cargo a los beneficios del ejercicio en el que se realice la minoración una reserva por el importe de la minoración que será indisponible durante el período de 5 años anteriormente señalado. En caso de que no se pueda dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que esta se dote con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

El incumplimiento de este requisito determinará la integración en la base imponible de las cantidades que hubieran sido objeto de minoración, incrementadas en un 5%.

iii. Las cantidades destinadas a la dotación de esta reserva no se pueden aplicar simultáneamente al cumplimiento de la reserva de capitalización regulada también en la ley actual.

2.1.13 INCENTIVOS FISCALES APLICABLES A LAS SOCIEDADES Y FONDOS DE CAPITAL-RIESGO

Las entidades de capital-riesgo –tanto en su forma de sociedades de capital-riesgo como de fondos de capital-riesgo- son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades español, siéndoles de aplicación las reglas previstas en el régimen general del citado impuesto con las siguientes especialidades.

2.1.13.1 Tratamiento fiscal aplicable a las entidades de capital-riesgo

- Rentas positivas obtenidas por la entidad de capital-riesgo: Se pueden diferenciar dos supuestos en función de que se cumplan o no los requisitos para la aplicación de la exención para evitar la doble imposición comentada en el apartado 2.1.5 de este capítulo:
  - Se cumplen los requisitos para aplicar la citada exención: la plusvalía obtenida por la entidad de capital riesgo estará totalmente exenta.
  - No se cumplen los requisitos para aplicar la citada exención: En este caso será de aplicación una exención parcial del 99% de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de las participaciones, siempre que la transmisión se produzca a partir del inicio del segundo año de tenencia computado desde el momento de adquisición o de la exclusión de cotización y hasta el decimoquinto, inclusive. El plazo de quince años se podrá ampliar a veinte en determinados supuestos.

    En los siguientes supuestos, la aplicación de la exención parcial del 99% queda condicionada al cumplimiento de una serie de requisitos adicionales:

    - Cuando el activo de la entidad participada esté constituido en más de un 50% por inmuebles, a que al menos el 85% del valor contable total de estos inmuebles estén afectos ininterrumpidamente durante todo el tiempo de tenencia de los valores al desarrollo de una actividad económica distinta de la financiera o inmobiliaria.
    - Cuando teniendo participación en una entidad y esta acceda a cotización en un mercado de valores regulado (como las sociedades y fondos de capital-riesgo no tienen por objeto la toma de participación en entidades cotizadas) a que la sociedad o el fondo de capital-riesgo transmita su participación en aquella entidad en un plazo no superior a tres años, contados desde la fecha en la que se haya producido la admisión a cotización. Pasado dicho plazo, la renta obtenida en la transmisión se integra en su totalidad en la base imponible sin reducción alguna, sin perjuicio de que sean de aplicación en este caso las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades para evitar la doble imposición que correspondan (ver apartado 2.1.5).
  - Dividendos o participaciones en beneficios obtenidos por la entidad de capital-riesgo: A los dividendos obtenidos por este tipo de entidades les será de aplicación la exención comentada en el apartado 2.1.5 con independencia del porcentaje de participación y el período de tenencia de las acciones o participaciones.

2.1.13.2 Tratamiento fiscal aplicable a los partícipes de las entidades de capital-riesgo

Tanto las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en entidades de capital- riesgo como los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por esas entidades tendrán el siguiente tratamiento:

- Socio o partícipe persona jurídica residente o no residente con establecimiento permanente: Las referidas rentas estarán exentas con independencia del porcentaje de participación y el período de tenencia de las acciones o participaciones.
- Socio o partícipe persona física o jurídica no residente sin establecimiento permanente: Las indicadas rentas no se entenderán obtenidas en territorio español.
- Socio o partícipe persona física residente: Las mencionadas rentas tributarán conforme a las reglas generales establecidas por la Ley del Impuesto sobre las Personas Físicas (ver apartado 2.2).

2.1.14 OTROS REGÍMENES ESPECIALES

La legislación del Impuesto sobre Sociedades contiene normas que regulan regímenes especiales de tributación, que se establecen en función de las características del sujeto pasivo o de las actividades sectoriales desarrolladas:

a. Agrupaciones Españolas y Europeas de Interés Económico

A estas entidades y sus socios se les aplican las normas generales del Impuesto sobre Sociedades con la particularidad de que no han de pagar la deuda tributaria correspondiente a la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español y los establecimientos permanentes en España de no residentes.

Los socios no residentes en territorio español de Agrupaciones de Interés Económico españolas, tributarán de conformidad con las normas establecidas en la Ley del IRNR y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. Los socios no residentes en territorio español de Agrupaciones Europeas de Interés Económico solo tributarán en España por la renta que les impute dicha agrupación, si la actividad realizada por los socios a través de la agrupación da lugar a la existencia de un establecimiento permanente en España.

b. Uniones Temporales de Empresas (UTE)

Estas entidades tributan de la misma manera que las anteriores Agrupaciones. Sin embargo, la renta de fuente extranjera (derivada de actividades desarrolladas en el extranjero) obtenida por entidades que operen en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las UTEs *(joint ventures)* está exenta (previa solicitud del interesado).

Las pérdidas obtenidas por *joint ventures* de entidades españolas se pueden imputar a las bases imponibles de sus miembros. Si en los años siguientes la *joint venture* obtiene rentas positivas, estas se imputarán en la base imponible de los miembros con el límite de las pérdidas previamente imputadas.

c. Otros sistemas especiales de tributación

Otros sistemas especiales de tributación se aplican a las sociedades de desarrollo industrial regional y a las instituciones de inversión colectiva.

También se aplica un régimen de tributación especial para entidades del sector minero, para sociedades cuyo objeto social sea la investigación y explotación de hidrocarburos y para las Entidades Navieras en función del Tonelaje.

Finalmente, se regula el régimen de transparencia fiscal internacional, ya expuesto anteriormente.

2.1.15 OBLIGACIONES FORMALES

A falta de disposición estatutaria, se entiende que el ejercicio termina el 31 de diciembre de cada año, coincidiendo con el año natural, si bien se pueden pactar ejercicios económicos diferentes, que nunca podrán ser superiores a 12 meses pero sí inferiores cuando (i) la entidad se extinga; (ii) cambie la residencia de la entidad al extranjero, o (iii) se produzca la transformación de su forma jurídica y ello determine la no sujeción al impuesto de la entidad resultante, la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

El devengo del Impuesto se produce, en general, el último día del período impositivo. Por lo tanto, si este coincide con el año natural, se produce el 31 de diciembre.

Las declaraciones anuales deben ser presentadas, y la cuota ingresada, dentro de los 25 días siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo (generalmente, por tanto, el 25 de julio de cada año en relación con el ejercicio precedente).

Los modelos actuales para realizar la declaración del impuesto son los siguientes:

a. Modelo 200. Es de uso general por los sujetos pasivos sometidos a la normativa común del Impuesto, cualquiera que sea su actividad y el tamaño de la empresa.

Este modelo se deberá presentar únicamente por vía telemática[33].

b. Modelo 220. Su empleo es obligatorio para los grupos fiscales y debe ser presentado por la entidad dominante de estos (lo que no obsta para que todas las entidades del grupo deban presentar, además, su correspondiente modelo 200).

2.2 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Este impuesto constituye uno de los pilares del sistema tributario español y actualmente se encuentra regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, la cual ha sido modificada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre y por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.

La tributación de las personas físicas (y jurídicas) no residentes se regula a través de una ley independiente (el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), a cuyo análisis dedicamos el apartado 2.3.

33 Con la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas el 2 de octubre de 2016, se establece la obligación legal para las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas. Esta relación electrónica comprende tanto las notificaciones como la presentación de documentos y solicitudes a través de registro.

2.2.1 CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO

Se tiene la consideración de contribuyente a los efectos del IRPF cuando:

- Se es una persona física que tenga su residencia habitual en territorio español.
- Se es una persona física de nacionalidad española con residencia habitual en el extranjero, pero concurra alguna circunstancia prevista en la ley (tales como por servicios diplomáticos, consulares, etc.).
- Además, se considera que conserva su calificación de contribuyente aquella persona de nacionalidad española que pase a residir en un paraíso fiscal durante el año en que se realice el cambio de residencia y los cuatro siguientes.

Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Cuando permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.

  Para determinar el período de permanencia en territorio español se computarán sus ausencias esporádicas, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, la Administración podrá exigir que se pruebe la permanencia en esos territorios durante 183 días en el año natural.

  Finalmente, para determinar el período de permanencia en territorio español no se computan las estancias debidas a colaboraciones de tipo cultural o humanitario, a título gratuito, con la Administración española.

- El núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos se encuentre en España, de forma directa o indirecta.

En ausencia de prueba en contrario, se presume que el contribuyente es residente en España cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.

Las personas físicas que son contribuyentes por el IRNR y que residen en algún Estado Miembro de la UE pueden optar por tributar en calidad de contribuyentes por el IRPF siempre que acrediten que tienen fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado Miembro de la UE y que han obtenido en España durante el ejercicio, por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, al menos el 75% de la totalidad de su renta.

Para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, no tienen la consideración de contribuyentes las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con el régimen de atribución de rentas establecido en la Ley del IRPF.

2.2.2 HECHO IMPONIBLE

Las contribuyentes por este impuesto tributan por toda su renta mundial, incluyendo en algunos casos la renta de entidades extranjeras en (régimen de transparencia fiscal internacional), salvo que la entidad no residente de la que procedan los rendimientos sea residente en la UE. Este régimen de transparencia fiscal internacional es similar al descrito anteriormente en el Impuesto sobre Sociedades.

2.2.3 SISTEMAS DE TRIBUTACIÓN Y CONTRIBUYENTE

Existe la posibilidad de tributar de forma individual o conjunta (en torno al concepto de unidad familiar). Sin embargo, hay una única tarifa con dos escalas (general y autonómica) aplicable en cualquiera de dichas modalidades.

2.2.4 ESQUEMA GENERAL DEL IMPUESTO

La ley distingue una base liquidable general y una base liquidable del ahorro. La primera tributa conforme a una escala de tipos progresiva; la segunda a tipos fijos de tributación (o conforme a una escala que se aplica por tramos de ingreso).

La base liquidable general y la del ahorro se calculan a partir de la base imponible general y la del ahorro, aplicando sobre estas últimas determinadas reducciones.

Por su parte, la base imponible general y la del ahorro se calculan a partir de las categorías de renta general y renta del ahorro; estas categorías constituyen compartimentos estancos, con algunas excepciones, de forma que, dentro de cada categoría, las rentas se integran y compensan entre sí, pero sin que las rentas negativas resultantes se puedan compensar con las de las otras categorías de renta. Incluso, dentro de cada categoría, hay compartimentos que no se pueden compensar entre sí.

La base general se determina a partir de **la renta general**, que está constituida por el resultado de sumar los dos saldos siguientes:

a. El saldo que resulte de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, los siguientes rendimientos e imputaciones de renta:
   - Rendimientos del trabajo.
   - Rendimientos del capital inmobiliario.
   - Los rendimientos obtenidos por la cesión a entidades vinculadas de capitales propios. Esta regla no se aplica (en cuyo caso estos rendimientos se incluirán en la renta del ahorro) cuando:
     - Se trate de las entidades previstas en el artículo 1.2 del RD Legislativo 1298/1996, de 28 de junio, sobre

Adaptación del Derecho vigente en materia de Entidades de Crédito al de las Comunidades Europeas y siempre que dichos rendimientos no difieran de los que se habrían ofertado a colectivos similares a las personas vinculadas a dichas entidades.

- El importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada no exceda del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última.

- Otros rendimientos del capital mobiliario que no constituyan renta del ahorro, tales como los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor, o los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

- Rendimientos de actividades económicas.

- Imputación de rentas inmobiliarias.

- Imputación de rentas de entidades en régimen de transparencia fiscal internacional.

- Imputación de rentas por cesión de derechos de imagen.

- Diferencia de valor de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales.

b. El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, las alteraciones patrimoniales excluidas aquellas que tengan la consideración de renta del ahorro. Si el resultado de esta integración y compensación arrojase saldo negativo su importe se compensará con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta antes señalados, con el límite del 25% de dicho saldo positivo. El exceso, caso de existir, se compensará en los cuatro años siguientes con las mismas limitaciones, siendo obligatorio compensar siempre la cuantía máxima permitida.

La base del ahorro se calcula a partir de la renta del ahorro que está constituida por el saldo positivo de sumar:

a. El saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí los conocidos como rendimientos del capital mobiliario, es decir:

- Los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

- Los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros no vinculados de capitales propios o de los obtenidos de entidades vinculadas que cumplan los requisitos para no ser incluidas en la renta general.

- Los rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.

Si el resultado de la integración y compensación arrojase saldo negativo, su importe se podrá compensar con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales que se declaren en el siguiente componente (apartado b) siguiente) de la base imponible del ahorro con el límite del 25% de dicho saldo positivo.

b. El saldo positivo resultante de integrar y compensar las alteraciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales. Si el resultado de la integración y compensación arrojase saldo negativo, su importe se podrá compensar con el saldo positivo del otro componente (apartado a) anterior) de la base imponible del ahorro, es decir, de los rendimientos de capital mobiliario, con el límite del 25% de dicho saldo positivo.

En ambos casos si tras dichas compensaciones quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes.

2.2.5 RENTAS EXENTAS

La normativa establece numerosas rentas exentas.

Entre las exenciones que se recogen, destaca la relativa a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos desarrollados en el extranjero. Dicha exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero hasta un importe de 60.100 € anuales siempre que se cumplan ciertos requisitos:

- Los rendimientos del trabajo deben ser satisfechos por trabajos desarrollados efectivamente en el extranjero.

- Cuando se trate de servicios prestados entre entidades vinculadas, han de producir o poder producir una ventaja o utilidad al destinatario.

- El beneficiario de los servicios debe ser, o bien una entidad no residente en España, o bien un establecimiento permanente de una sociedad española situado en el extranjero.

- En el país extranjero en el que se desarrolle el trabajo debe ser de aplicación un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no se debe tratar de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Este requisito se considerará cumplido cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Para el cálculo de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero que se deben considerar exentos de tributación (i) se deben tener en cuenta los días en los

que el trabajador haya estado desplazado efectivamente en el extranjero y las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados fuera, y (ii) para el cálculo del importe diario devengado por los trabajos realizados en el extranjero se debe aplicar un criterio de reparto proporcional, teniendo en cuenta el número total de días del año, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los referidos trabajos.

Además, cabe destacar la exención prevista para las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en un periodo no superior a dos años desde la fecha de transmisión, bajo el cumplimiento de determinadas condiciones.

También destaca la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que se pueda considerar como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato (limitada a la cantidad de 180.000 € para despidos que se produzcan desde el 1 de agosto de 2014); o la exención de los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo, siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.

2.2.6 RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

Los principales aspectos de la tributación de estos rendimientos son los siguientes:

a. Tributan tanto los rendimientos dinerarios como los rendimientos en especie.

b. En cuanto a las retribuciones en especie, lo más relevante es lo siguiente:

- En general, se valorarán por el valor de mercado de las retribuciones

- No obstante, la norma establece reglas especiales para determinados tipos de rendimientos:

  Así, la valoración de la retribución en especie por cesión del uso de vehículos es del 20% anual del coste de adquisición para el pagador o del 20% del valor que correspondería al vehículo si fuese nuevo (dependiendo de si el vehículo es propiedad o no de la empresa, respectivamente). El resultado se deberá ponderar según el porcentaje de uso privado del vehículo. Dicha valoración se podrá reducir hasta en un 30% cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente. En el caso de entrega del vehículo, la valoración será el coste, minorado en la valoración del uso anterior.

  La retribución en especie por utilización de vivienda que sea propiedad de la empresa quedará limitada al 5% o al 10% del valor catastral, en función de si este ha sido revisado o no respectivamente, con el límite máximo del 10% del resto de los rendimientos del trabajo.

  Otras retribuciones se valoran por su coste, como son los gastos de manutención u hospedaje.

- En todo caso, la norma establece que, con independencia de las reglas generales y especiales indicadas, la valoración de los rendimientos del trabajo en especie satisfechos por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar a dichos rendimientos (por ejemplo, cuando una entidad de renting de vehículos cede vehículos en uso a sus empleados), no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate, deduciéndose los descuentos ordinarios o comunes, y, en todo caso, con un límite del 15% o de 1.000 € anuales (el menor).

- Determinadas retribuciones en especie no tributan.

  Así, no tributa la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 € anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa y se cumplan otros requisitos (básicamente vinculados al mantenimiento de las acciones durante un período). En el caso de empresas emergentes (ver apartado 2.18), esta exención se incrementa hasta 50.000 € anuales y no será necesario que la oferta se haga en las condiciones señaladas.

  Además, se precisa que en el supuesto de entrega de acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de una empresa emergente (ver apartado 2.18), la retribución en especie se valorará por el valor de las acciones o participaciones sociales suscritas por un tercero independiente en la última ampliación de capital realizada en el año anterior a aquel en que se entreguen las acciones o participaciones sociales. De no haber tenido lugar una ampliación de capital como la indicada, se valorarán por el valor de mercado que tuvieran las acciones o participaciones sociales en el momento de la entrega al trabajador.

  Tampoco tributan las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 € anuales para cada trabajador (se per-

miten las fórmulas indirectas de pago que cumplan con una serie de condiciones como son los "tickets / vales transporte").

Y tampoco lo hacen, con ciertos límites cuantitativos, los "tickets restaurante", o las primas a seguros de enfermedad; ni los "tickets guardería", en este caso sin límites.

Entre las distintas clases de retribución, cabe destacar (por sus especiales características) las retribuciones que pueden derivar de la entrega a los trabajadores de opciones sobre acciones *(stock options)* de la compañía o del grupo en el que prestan sus servicios.

En estos supuestos, si se trata de *stock options* no transmisibles (que es el supuesto más habitual), se genera un rendimiento del trabajo en el momento en que el empleado ejercita las opciones, recibiendo las acciones o participaciones. En definitiva, en el momento de la concesión de las opciones no se genera ninguna renta, sino solo cuando las opciones se materializan en acciones o participaciones (con el *vesting* y posterior o simultáneo ejercicio de las opciones). Y en ese momento, lo que se genera es un rendimiento del trabajo por la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participacione recibidas y el coste de la opción.

Posteriormente, cuando se transmitan las acciones o participaciones recibidas, se generará una alteración patrimonial (ganancia o pérdida).

Adicionalmente, este tipo de retribución disfruta de una serie de beneficios fiscales:

- Como hemos señalado anteriormente, no tendrá la consideración de retribución en especie la entrega de acciones a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 € o 50.000 € anuales, si estamos o no ante las acciones o participaciones de una empresa emergente (ver apartado 2.18), y siempre y cuando se cumplan determinados requisitos.Si la entrega de acciones o participaciones sociales deriva del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones previamente concedidas a los trabajadores por una empresa emergente (ver apartado 2.18), los requisitos para la consideración como empresa emergente se deberán cumplir en el momento de la concesión de la opción.

- Además, sobre el importe que exceda de los 12.000 € o 50.000 €, dependiendo del caso, se podrá aplicar, siempre y cuando se cumplan los requisitos que analizamos a continuación, la reducción por rendimientos irregulares.

- Con efectos desde el 1 de enero de 2023 se regula de forma expresa la tributación de las retribuciones obtenidas por la gestión exitosa de entidades de capital riesgo (*carried interest*). En concreto, la norma define expresamente que se trata de un rendimiento del trabajo que se deberá integrar al 50% de su importe sin aplicación de exención o reducción alguna siempre que (i) los derechos económicos estén condicionados a que los restantes inversores de la entidad obtengan una rentabilidad mínima definida en el reglamento o estatuto de la entidad y (ii) las participaciones, acciones o derechos se mantengan durante un periodo mínimo de 5 años, salvo que se produzca su transmisión mortis causa o se liquiden anticipadamente o queden sin efecto por cambio de entidad gestora (este requisito será exigible, en su caso, a las entidades titulares de las participaciones, acciones o derechos).

c. Reducción por rendimientos irregulares

Se aplicará una reducción del 30% a los rendimientos irregulares, que son aquellos que:

- O bien se han generado en un período superior a dos años, siempre que no se haya aplicado la reducción en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores (este segundo requisito no se exige en el caso de indemnizaciones por despido o cese de la relación laboral especial o común).

- O bien se califiquen reglamentariamente como notoriamente irregulares.

Esta reducción del 30% se puede aplicar sobre un límite máximo de 300.000 € anuales (este límite se reduce para indemnizaciones por despido o cese superiores a 700.000 €, de forma que para indemnizaciones a partir de 1.000.000 € no se aplica ninguna reducción).

Existe otro tipo de reducciones para determinados rendimientos del trabajo.

Para la determinación del rendimiento, además, se deducen ciertos gastos como las cotizaciones a la Seguridad Social o se aplica una reducción genérica de 2.000 € anuales en concepto de otros gastos (que se incrementa en determinadas circunstancias).

Además, desde el 1 de enero de 2023, los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 19.747,50 €, siempre que no tengan otras rentas no exentas distintas a las del trabajo superiores a 6.500,00 €, aplicarán una reducción adicional que depende de la cuantía de sus rendimientos[34] .

34 Hasta el 4 de julio de 2008 tenían derecho a aplicar esta reducción adicional aquellos contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450, euros. Este límite se incrementó, con efectos desde el 5 de julio de 2018, a 16.825 euros, el cual ha estado en vigor hasta el 31 de diciembre de 2022

d. Finalmente, las entidades residentes en territorio español estarán obligadas a efectuar retenciones sobre los rendimientos del trabajo satisfechos a sus trabajadores, independientemente de que el pagador de estos rendimientos sea la propia entidad u otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquella.

2.2.7 RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO

Para la determinación del rendimiento neto se pueden deducir todos los gastos necesarios para su obtención.

El importe de los gastos financieros y de reparación y conservación que tendrán la consideración de deducibles no podrán superar los rendimientos íntegros que genera cada inmueble. No obstante, el exceso se podrá deducir en idénticas condiciones en los cuatro años siguientes.

El resto de gastos sí podrían dar lugar a rendimientos netos negativos del capital inmobiliario.

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto (es decir, el rendimiento íntegro menos amortizaciones, tributos y recargos no estatales etc.) se reducirá en un 60% siempre que se trate de un rendimiento neto positivo.

Además, si el período de generación de estos rendimientos fuera superior a dos años, o si su obtención fuera notoriamente irregular en el tiempo, se reducirá en un 30% (reducción aplicable sobre un máximo de 300.000 €).

2.2.8 RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

Los rendimientos del capital mobiliario se incluirán, en general, en la base del ahorro, en la forma antes indicada. Nos referimos, fundamentalmente, a:

- Los rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades (como los dividendos).

Destaca, en este tipo de rendimientos, el tratamiento derivado de las participaciones en sociedades de inversión de capital variable (SICAVs). Así:

- En los supuestos de reducción de capital que tenga como finalidad la devolución de aportaciones, será rendimiento del capital mobiliario el importe de la reducción con el límite del mayor de los siguientes importes: (i) el correspondiente al incremento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social, o (ii) cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. En este sentido, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

- El exceso sobre el límite determinado de acuerdo con las reglas señaladas minorará el valor de adquisición de las acciones en la SICAV afectadas hasta su anulación, lo que determinará las futuras rentas derivadas de la transmisión. No obstante, el exceso que aun pudiera existir se deberá integrar como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión.

  Este régimen será también de aplicación a los socios de los organismos de inversión colectiva equivalentes a las SICAV que estén registrados en otro Estado miembro de la UE (y, en todo caso será de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009 por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios).

  Además, en lo que se refiere a los supuestos de distribución de prima de emisión de acciones, se dispone que el importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

  No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de distribución de la prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

- Los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios (como los intereses).

- Los rendimientos de operaciones de capitalización y contratos de seguros de vida o invalidez[35] y las rentas derivadas de la imposición de capitales.

No obstante, determinados rendimientos del capital mobiliario forman parte de la base general:

- Los derivados de la cesión a tercero de capitales propios que se correspondan con el exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada, respecto

35 En el caso de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de inversión, por norma general, se imputará como rendimiento del capital mobiliario en cada período impositivo la diferencia entre el valor liquidadito de los activos afectos a la póliza al final y al inicio de cada ejercicio

del resultado de multiplicar por tres los fondos propios de la entidad que corresponda a la participación. Lo que se pretende con esta regla es que no se apliquen los tipos de la base del ahorro (más reducidos) a aquellos casos en que los rendimientos deriven del endeudamiento de los socios con sus entidades participadas, cuando exista "sobreendeudamiento", de forma que los rendimientos financieros puedan estar sustituyendo remuneraciones que podrían haber tributado en la base general. Así, en un ejemplo, si el socio persona física de una entidad tiene una participación en esta del 100% a la que correspondan fondos propios de 1.000, y presta a la entidad 4.000, los intereses de dicho préstamo irán a la base del ahorro solo en la parte que corresponda a 3.000 (3 x 1.000).

- Los denominados en la ley como "otros rendimientos del capital mobiliario" que son (i) los procedentes de la propiedad intelectual, cuando el contribuyente no sea el autor; (ii) los derivados de la propiedad industrial no afecta a actividades económicas; (iii) los procedentes del arrendamiento de muebles, negocios o minas o del subarrendamiento de dichos bienes (percibidos por el subarrendador) que no sean actividades económicas; y (iv) los derivados de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, cuando la citada cesión no tenga lugar en el ámbito de una actividad económica. En este caso, se podrá aplicar una reducción del 30% en caso de que se generen en más de dos años o se califiquen reglamentariamente como notoriamente irregulares. También en este caso esta reducción se aplica sobre un importe máximo de 300.000 €.

2.2.9 GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

Como ya se ha indicado, las alteraciones patrimoniales se clasifican en dos tipos: (i) las que no derivan de transmisiones y (ii) las que derivan de transmisiones. La primera va a la base general, tributando al tipo marginal, y la segunda a la base del ahorro.

Respecto de las ganancias y pérdidas patrimoniales, cabe destacar lo siguiente:

a. En general, la valoración de la alteración patrimonial, en caso de transmisión onerosa o lucrativa, se realiza por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos transmitidos. En determinadas circunstancias, no obstante, estos valores se referencian al mercado porque se trata de operaciones en las que no existe, *per se*, un valor de adquisición o transmisión. Por ejemplo, en la donación de un activo, la ganancia se calcula por la diferencia entre su coste y el valor de mercado del activo en el momento de la donación; o, en el caso de una permuta, la ganancia se calcula por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho cedido y el mayor entre el valor de mercado de dicho bien o derecho y el que se recibe a cambio.

   En algunos casos, además, existen reglas que pretenden garantizar la tributación de las rentas reales. Por ejemplo, en la transmisión de valores no cotizados, el valor de transmisión no será su precio, sino el mayor entre dicho precio, el valor del patrimonio neto resultante del último balance cerrado antes del devengo del Impuesto o el valor que resulte de capitalizar al 20% el promedio de los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados antes de dicho devengo (salvo que se pruebe que el precio de transmisión es de mercado).

b. Coeficientes de abatimiento: La ley establece la aplicación de coeficientes que reducen la renta derivada de la transmisión. No obstante, la aplicación de estos coeficientes solo está prevista para los elementos adquiridos antes el 31 de diciembre de 1994.

   Los coeficientes, sin embargo, no se aplican sobre toda la renta generada en la transmisión, sino solo sobre la generada hasta que la normativa eliminó los coeficientes; en concreto, hasta 19 de enero de 2006.

   En líneas generales, lo que se debe hacer es (i) calcular el importe de la ganancia patrimonial "nominal"; (ii) distinguir de dicha ganancia la parte generada hasta 19 de enero de 2006 inclusive y la generada después (según reglas que dependen del tipo de activo, siendo la regla general la de distribución lineal) y (iii) aplicar los coeficientes sobre la primera parte de la ganancia.

   Los coeficientes son (a) del 11,11% en el caso de inmuebles o de sociedades de inmuebles por cada año transcurrido desde la adquisición del bien hasta 31 de diciembre de 1994 (por lo que queda no sujeta la ganancia generada hasta 19 de enero de 2006 de inmuebles adquiridos antes de 31 de diciembre de 1985); (b) 25% en el caso de acciones negociadas en mercados secundarios (no tributando las plusvalías generadas hasta 19 de enero de 2006 derivadas de elementos adquiridos antes de 31 de diciembre de 1991); y (c) 14,28% en el resto de los casos (en los que no tributará la ganancia generada hasta 19 de enero de 2006 de los bienes adquiridos antes de 31 de diciembre de 1998).

   El resto de la ganancia, es decir, la que se entienda generada desde 20 de enero de 2006 (inclusive) tributará íntegramente.

   En todo caso, la normativa establece que dichos coeficientes se aplicarán sobre una cuantía máxima del valor de transmisión de los activos de 400.000 €. Este límite de 400.000 € se aplica, no al valor de transmisión de cada elemento patrimonial de forma individual, sino al conjunto de los valores de transmisión de todos los elementos patrimoniales a los que resulte de aplicación los coeficientes de abatimiento desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal de la ganancia patrimonial. Es decir, se trata de un límite conjunto con independencia de que la venta de cada uno de ellos se produzca en distintos momentos.

c. Determinadas alteraciones patrimoniales no son consideradas como tales (y, por lo tanto, no tributan o su tributación se difiere), como (i) las derivadas de la disolución

de comunidades de bienes o (ii) las que resultan de la división de la cosa común. En otras ocasiones, las pérdidas obtenidas no se computan, como ocurre con (a) las pérdidas debidas al consumo, o (b) las derivadas de donaciones. Se recoge también una regla antiabuso, que impide computar las pérdidas derivadas de la transmisión de valores negociados en mercados organizados, cuando se hubieran adquirido valores homogéneos en los dos meses anteriores o posteriores a la transmisión (el plazo es de un año en caso de transmisión de valores no negociados en mercados organizados); en estos casos, las pérdidas se integran conforme se transmiten los valores que permanezcan en el patrimonio del sujeto.

Entre las alteraciones patrimoniales que no tributan destacan las derivadas de la donación de empresas familiares, en caso de que (i) los elementos patrimoniales hubieran estado afectos a la actividad económica al menos cinco años antes de la fecha de transmisión; y siempre que el donante (i) tenga 65 años a más o se encuentre en una situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez, (ii) deje de ejercer funciones de dirección y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones; y que el donatario mantenga lo adquirido al menos durante los 10 años siguientes a la escritura pública de donación, salvo fallecimiento, no pudiendo realizar actos de disposición y operaciones societarias que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

También, entre otras, se establece que el contribuyente no computará las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de participaciones o acciones en Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) siempre que el importe obtenido lo reinvierta en activos de la misma naturaleza.

En ambos casos, las nuevas acciones o participaciones suscritas mantendrán el valor y la fecha de adquisición de las acciones y participaciones transmitidas.

Se entiende que tampoco existe ganancia patrimonial cuando se lleve a cabo una reducción de capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.

Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de esta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributará de acuerdo con lo previsto en el apartado a) del artículo 25.1 de esta ley. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

d. Desde el 1 de enero de 2017, el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, tiene la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión. Ello supuso una novedad respecto del régimen aplicado en ejercicios anteriores, en los que dicho importe obtenido por la transmisión del derecho minoraba el precio de adquisición del valor cotizado correspondiente. Esto es, bajo el régimen anterior, se difería la tributación de la renta obtenida con ocasión de la venta de derechos de suscripción preferente al momento de la transmisión de la correspondiente acción.

   En este supuesto, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta por este impuesto, la entidad depositaria y, en su defecto, el intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión.

e. Estarán exentas de tributación las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente por las que se hubiera aplicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (ver apartado 2.2.13), siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones que cumplan los siguientes requisitos:

   - Revestir la forma jurídica de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado. Este requisito se debe cumplir durante todos los años de tenencia de la acción o participación.

   - Ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. En particular, no podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos por la Ley del Impuesto sobre Patrimonio, en ninguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

   - El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no puede ser superior a 400.000 € en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación

de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

- Las acciones o participaciones en la entidad se deberán adquirir por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquella bien mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.

- La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40% del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

- Que no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

De forma adicional, será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido indicando el cumplimiento de tres primeros requisitos en el período impositivo en el que se produjo la adquisición de estas.

2.2.10 REDUCCIONES EN LA BASE LIQUIDABLE PARA ADECUAR EL IMPUESTO A LAS CIRCUNSTANCIAS PERSONALES Y FAMILIARES DEL CONTRIBUYENTE

La ley establece unos mínimos que constituyen la parte de la base liquidable que, conforme al entendimiento de que se destinan a necesidades básicas y personales del contribuyente, no se someten a tributación:

a. Mínimo del contribuyente: Reducción general de 5.550 € anuales que se incrementará en 1.150 € anuales para mayores de 65 años y en 1.400 € para mayores de 75 años.

b. Mínimo por descendientes: Por cada descendiente soltero menor de 25 años, o discapacitado cualquiera que sea su edad, o persona en régimen de tutela o acogimiento que convivan con el contribuyente, el contribuyente tendrá derecho a una reducción de 2.400 € por el primero, 2.700 € por el segundo, 4.000 € por el tercero, y 4.500 € por el cuarto y siguientes. Cuando el descendiente sea menor de 3 años los importes anteriores se aumentarán en 2.800 € anuales.

   Los mínimos familiares no se aplicarán cuando los sujetos que generen el derecho a estos mínimos presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 8.000 € o comunicación para la solicitud de devolución.

c. Mínimo por ascendientes: 1.150 € por cada ascendiente mayor de 65 años o persona con discapacidad que conviva con el contribuyente (o internados dependientes) que no obtenga rentas superiores a 8.000 €. Para ascendientes mayores de 75 años se incrementa en 1.400 €.

d. Mínimo por discapacidad: (i) Del contribuyente: en general, 3.000 € anuales, si bien será de 9.000 € anuales para personas con discapacidad que acrediten una discapacidad igual o superior al 65% (habrá un aumento de 3.000 € anuales por asistencia, si se acredita la necesidad de ayuda de terceras personas o movilidad reducida o una minusvalía de, al menos, un 65%); (ii) de ascendientes o descendientes: para los que den derecho a los mínimos arriba citados, una reducción de 3.000 € por persona y año, si bien será de 9.000 € anuales para personas con discapacidad que acrediten una discapacidad igual o superior al 65% y un aumento de 3.000 € anuales por asistencia, si se acredita la necesidad de ayuda de terceras personas, movilidad reducida o una minusvalía de, al menos, un 65%.

e. Para las unidades familiares formadas por los cónyuges no separados y, en su caso, hijos menores o personas con discapacidad, y con carácter previo a la aplicación del mínimo personal y familiar, se practicará una reducción de 3.400 € que se aplicará, en primer lugar, a la base liquidable regular (sin que pueda ser negativa) y posteriormente, si hubiera un remanente, a la base liquidable del ahorro. Esta reducción previa será de 2.150 € para las unidades familiares "monoparentales", salvo en los casos de convivencia con el padre o madre de alguno de los hijos que formen parte de la unidad familiar.

2.2.11 DETERMINACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE

La base liquidable general será el resultado de aplicar a la base imponible general las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, incluyendo los constituidos a favor de personas con minusvalía, las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas y las reducciones por pensiones compensatorias. La aplicación de las reducciones citadas no podrá generar una base liquidable general negativa.

Entre dichas reducciones destacan las derivadas de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. Así, la realización de estas aportaciones y contribuciones permite reducir la base imponible, en el menor de los siguientes importes:

a. 1.500 €[36]

b. El 30% de la suma de rendimientos netos del trabajo y actividades económicas.

36 Límite modificado por la Ley de PGE 2022 para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2022. En 2020, este límite ascendía a 2.000 euros con carácter general; y anteriormente era de 8.000 euros con carácter general.

Este límite se incrementará en los siguientes supuestos, en las cuantías que se indican:

- Si las aportaciones provienen de contribuciones empresariales o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social, en cuyo caso el límite se podrá incrementar en 8.500 € adicionales, siempre que las aportaciones realizadas por el trabajador igualen o sean inferiores al resultado de aplicar a la contribución empresarial un coeficiente, que depende del importe anual de la contribución empresarial[37]:

  a. 2,5, si la contribución anual es igual o inferior a 500 €.

  b. 2, si está entre 500,01 y 1.000 €.

  c. 1,5, si está entre 1.000,01 y 1.500 €.

  d. 1 si es superior a 1.500 €.

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

  En este caso, las cantidades que aporte la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

- En 4.250 € anuales, siempre que tal incremento provenga de aportaciones a los planes de pensiones sectoriales previstos en la letra a) del apartado 1 del artículo 67 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, realizadas por trabajadores por cuenta propia o autónomos que se adhieran a dichos planes por razón de su actividad; aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos previstos en la letra c) del apartado 1 del artículo 67 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones; o de aportaciones propias que el empresario individual o el profesional realice a planes de pensiones de empleo, de los que sea promotor y, además, partícipe o a Mutualidades de Previsión Social de las que sea mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado.

En todo caso, la cuantía máxima de reducción por aplicación de los incrementos previstos en los números 1.º y 2.º anteriores será de 8.500 € anuales.

En el caso de seguros colectivos de dependencia contratados por empresas para cubrir los compromisos por pensiones, se establece un límite adicional de 5.000 € anuales para las primas satisfechas por la empresa.

Además, existe la posibilidad de reducción de las aportaciones a sistemas de previsión social de los que sea titular, partícipe o mutualista el cónyuge, siempre que este no obtenga rendimientos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 € anuales. El límite máximo de reducción es de 1.000 €[38], sin que dicha aportación quede sujeta al ISD.

Si la base liquidable general es negativa se podrá compensar con las positivas de los cuatro años siguientes.

La base liquidable del ahorro será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente (no aplicado para reducir la base imponible general), en su caso, de la reducción por pensiones compensatorias sin que de tal operación pueda resultar una base liquidable del ahorro negativa.

2.2.12 DETERMINACIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA: TIPOS IMPOSITIVOS.

La cuota íntegra se calcula aplicando los tipos de gravamen a la base liquidable. En concreto:

- Por un lado, se calcula lo que podríamos denominar la "cuota íntegra general", aplicando la escala progresiva de gravamen a la base liquidable general y restando de ello lo que resulte de aplicar la misma escala a los mínimos personales y familiares.

- Por otro lado, se calcula lo que se podría denominar "cuota íntegra del ahorro", aplicando la escala del ahorro a la base liquidable del ahorro.

Las referidas escalas no son únicas, sino que existe una estatal y una autonómica; así, un contribuyente de Madrid, por ejemplo, aplicará a su base liquidable tanto la escala estatal como la escala de la Comunidad Autónoma de Madrid.

El factor para determinar la Comunidad Autónoma en la que los ingresos tienen lugar a efectos del Impuesto es la residencia habitual del sujeto pasivo. La ley ha establecido además una normativa específica a efectos de evitar el cambio de residencia por motivos fiscales.

Las escalas no varían en función del tipo de declaración, conjunta o separada, por la que opte el sujeto pasivo.

37 Límite modificado por la Ley 12/2022, de 30 de junio, publicada en el BOE con fecha 1 de julio de 2022

38 Límite modificado por la Ley de PGE 2021 para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2021. Anteriormente, este límite ascendía a 2.500 euros.

Para los ejercicios 2022 y siguientes, la escala de gravamen total (estatal más autonómica) aplicable a las Comunidades Autónomas que no hubiesen aprobado una escala autonómica específica es la siguiente:

ESCALA DE GRAVAMEN TOTAL (BASE GENERAL)			
BASE LIQUIDABLE HASTA (EUROS)	CUOTA ÍNTEGRA (EUROS)	RESTO BASE LIQUIDABLE HASTA (EUROS)	TIPO APLICABLE (%)
0,00	0,00	12.450,00	19%
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24%
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30%
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37%
60.000,00	17.901,50	240.000,00	45%
300.000,00	125.901,50	En adelante	47%

Por su parte, la base liquidable del ahorro que, en su caso, no se corresponda con el remanente del mínimo personal y familiar se gravará a un escalado de tipos fijos. Ello hace que la escala estatal y autonómica general para los ejercicios 2021 y siguientes sea:

ESCALA DE GRAVAMEN TOTAL (BASE DEL AHORRO)			
BASE LIQUIDABLE HASTA (EUROS)	CUOTA ÍNTEGRA (EUROS)	RESTO BASE LIQUIDABLE HASTA (EUROS)	TIPO APLICABLE (%)
0,00	0,00	6.000,00	19%
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21%
50.000,00	10.380,00	150.000,00	23%
200.000,00	44.880,00	100.000,00	27%
300.000,00	71.880,00	En adelante	28%

La suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, estatales y autonómicos, a la base liquidable general y a la base liquidable del ahorro según se ha descrito, determinará la cuota íntegra estatal y autonómica, respectivamente.

2.2.13 CUOTAS LÍQUIDA Y DIFERENCIAL. DEDUCCIONES

La cuota líquida estatal y la cuota líquida autonómica del impuesto son el resultado de restar a las cuotas íntegras estatal y autonómica (en sus correspondientes porcentajes) determinadas deducciones, como (i) la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación; (ii) la deducción por actividades económicas; (iii) las deducciones por donativos; (iv) la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, y (v) la deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio histórico español, y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial. La cuota líquida autonómica, además, se calculará teniendo en cuenta las deducciones que establezca la Comunidad Autónoma correspondiente en el ejercicio de sus competencias.

De todas ellas, merece hacer especial mención en primer lugar a la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. beneficio fiscal permite deducir, a partir del 1 de enero de 2023, el 50%[39]de las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran deberá: (i) revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral; y (ii) ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. Además, (iii) el importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 € en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones (cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo).
- Las acciones o participaciones en la entidad se deberán adquirir por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquella o mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.
- La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40% del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.
- Que no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

La base máxima de deducción, a partir del 1 de enero de 2023 será de 100.000 € anuales[40] y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.

También merece la pena tener en cuenta la deducción introducida con efectos 1 de enero de 2018 en favor de aquellos contribuyentes cuyos restantes miembros de la unidad familiar residan en otro Estado miembro de la UE o del EEE con el fin de adecuar la normativa al Derecho de la UE y dar respuesta a las situaciones en las que la residencia fuera de España de otros miembros de la unidad familiar impide al contribuyente presentar declaración conjunta. De esta forma se equipara la cuota a pagar a la que hubiera soportado en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España.

39 El porcentaje en vigor hasta el 31 de diciembre de 2022 era del 30%.

40 La base máxima de la deducción en vigor hasta el 31 de diciembre de 2022 era de 60.000 euros anuales

Con efectos desde el ejercicio 2023, se introduce una deducción por obras de mejora energética de viviendas, por la que se permite una deducción de hasta un 20% de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2023 por las obras realizadas durante dicho período para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda habitual o de cualquier otra de titularidad del contribuyente que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2024.

La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética. La base máxima anual será de 5.000 €. Se establecen deducciones adicionales en relación con la mejora de la eficiencia energética.

La aplicación de las deducciones no puede llevar a que resulten cuotas liquidables (estatal y autonómica) negativas.

La cuota diferencial, por su parte, es el resultado de minorar la cuota líquida total (autonómica más estatal) en la suma de las deducciones por doble imposición internacional, las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados y las deducciones del impuesto subyacente en relación con las rentas imputadas por transparencia fiscal internacional o por cesión de derechos de imagen.

A su vez, la cuota diferencial se podrá minorar en la deducción por maternidad (con el límite de 1.200 € anuales) y en las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (con el límite de 1.200 € o 2.400 € según el caso).

2.2.14 RETENCIONES

El pago de rendimientos derivados del capital mobiliario, las ganancias derivadas de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva y los rendimientos del trabajo personal, entre otros, están sujetos a retención en la fuente (o ingreso a cuenta, cuando se trate de rentas en especie), que tiene la consideración de pago a cuenta del impuesto final.

La base y el tipo de retención e ingreso a cuenta para los tipos de renta más relevantes se muestran en el siguiente cuadro:

RENDIMIENTOS		BASE	TIPO APLICABLE EN 2016 Y SIGUIENTES
Rendimientos del trabajo	General. (*)	Cuantía total de la retribución satisfecha o abonada.	Ver párrafo siguiente a este cuadro.
	Contratos inferiores a un año.		Ver párrafo siguiente a este cuadro (mínimo 2%).
	Relaciones laborales especiales dependientes.		Mínimo 18%.
	Miembros de Consejos de Administración.		35%. (*****)
	Cursos, conferencias y cesión de obras literarias, artísticas o científicas.		15% o 7%.
Rendimientos del capital mobiliario (**)	General. (***)	Contraprestación íntegra exigible o satisfecha.	19%.
Actividades profesionales	General.	Cuantía del ingreso o Contraprestación obtenidos.	15%.
	Inicio de ejercicio + 2 años siguientes.		7%.
	Determinadas actividades profesionales (recaudadores municipales, mediadores de seguros…).		7%.
Ganancias patrimoniales(**)	Transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva. (****)	Cuantía a integrar en la base imponible calculada según la normativa del IRPF.	19%.
	Transmisiones de derechos de suscripción preferente.	Cuantía a integrar en la base imponible calculada según la normativa del IRPF.	19%.
	Premios en metálico.	Importe de los premios.	19%.
Otras rentas (**)	Arrendamiento-subarriendo de inmuebles urbanos.	Importe de las rentas y restos de conceptos que satisfagan al arrendador o subarrendador (menos el IVA).	19%.
	Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica y del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles y negocios.	Ingresos íntegros satisfechos.	19%. (******)
	Autorización de uso del derecho de explotación de imagen.	Ingresos íntegros satisfechos.	24%.

(*) El tipo de retención se reduce en dos enteros (sin que pueda ser negativo) para los rendimientos del trabajo de los contribuyentes que hubiesen comunicado a su pagador que destinan cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por la que vayan a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, siempre que, además, la cuantía total de sus retribuciones anuales previsibles sea inferior a 33.007,20 €.

(**) El establecimiento de un tipo único de retención e ingreso a cuenta del 19% en estos casos implicará que la diferencia de gravamen entre el 19% y el 21% (para bases liquidables superiores a 6.000 €) deba ser ingresada al presentar la correspondiente autoliquidación del Impuesto.

(***) La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el porcentaje de retención al resultado de incrementar en un 20% el valor de adquisición o el coste para el pagador.

(****) En general, no existirá obligación de retener en el caso de que se opte por reinvertir el importe obtenido en la transmisión, en la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva (régimen de diferimiento previsto en el artículo 94 de la Ley 35/2006).

(*****) Consejeros y administradores de entidades cuyo importe neto cifra negocios del último periodo impositivo finalizado con anterioridad al pago de rendimientos haya sido 100.000 € estarán sometidos a un tipo de retención del 19%.

(******) Con efectos 1 de enero de 2019, se establece un tipo de retención del 15% en el caso de rendimientos derivados de la propiedad intelectual, cuando el contribuyente no sea el autor.

Para calcular la retención aplicable a los rendimientos del trabajo, el procedimiento (explicado de forma sencilla) consiste en tomar la cuantía total bruta de estos rendimientos y minorarlos en determinados gastos deducibles y reducciones, hasta obtener los rendimientos netos del trabajo; al resultado se le aplica la escala de retención (agregación de la estatal y de la autonómica). El mismo proceso se ha de seguir con los mínimos personales y familiares, a los que también se aplicará separadamente la escala de retención. La diferencia entre ambas operaciones da lugar a la cuota de retención. Por último, se obtiene el tipo aplicable de retención dividiendo la cuota de retención entre la cuantía total de rendimientos. En definitiva, el cálculo del tipo de retención es muy similar al del tipo de gravamen definitivo, aunque con determinadas especialidades, por cuanto el objeto del legislador ha sido acercar uno y otro.

2.2.15 OBLIGACIONES FORMALES

El período impositivo coincide con el año natural. No obstante, cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre, el período impositivo será inferior al año natural.

En el mismo sentido, el impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año, salvo en el caso de fallecimiento del contribuyente en un día distinto, en cuyo caso el devengo se produce en la fecha del fallecimiento.

Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto (modelo 100), al tiempo de presentar su declaración deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministerio de Hacienda, que normalmente suele ser el 30 de junio.

Existe la posibilidad de que los contribuyentes casados y no separados legalmente que estén obligados a presentar declaración del IRPF cuya autoliquidación resulte a ingresar, puedan solicitar la suspensión de su deuda tributaria en un importe igual o inferior a la devolución a la que tenga derecho su cónyuge por este mismo impuesto y período impositivo.

2.3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIRNR), y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 julio, regulan la tributación de las rentas obtenidas en territorio español por personas físicas y entidades no residentes en este territorio, así como por las modificaciones incluidas con motivo de la aprobación de la Ley 26/2014 anteriormente mencionada.

Como especialidad, el TRLIRNR prevé que aquellas personas físicas no residentes que prueben su residencia habitual en otro país miembro de la UE o en un Estado miembro del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria y que hayan obtenido en España rendimientos del trabajo y de actividades profesionales que supongan al menos un 75% de su renta mundial, o que haya obtenido en territorio español una renta inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiera correspondido de haber sido residente fiscal en España, y que la renta obtenida fuera de España haya sido, además, inferior a dicho mínimo, pueden optar por tributar como si fuesen residentes fiscales (IRPF).

La clave para determinar el régimen de tributación de los no residentes es si disponen o no de un establecimiento permanente en España.

2.3.1 RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable al establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

El concepto de establecimiento permanente contenido en la legislación española está en línea con el concepto propuesto por el modelo de Convenio de la OCDE. En el caso de una persona física o entidad residente en un país con el que España tenga convenio para evitar la doble imposición, las disposiciones de dicho convenio y, específicamente, las excepciones dispuestas al concepto de establecimiento permanente determinarán su existencia en España.

Una característica fundamental de los establecimientos permanentes es la ausencia de personalidad jurídica distinta de la que corresponde a la matriz. Es decir, no hay dos entes económicos con personalidad jurídica diferenciada -como ocurre en el caso de sociedades matriz y filial-, sino un sujeto con personalidad jurídica única que opera a través de distintas instalaciones, centros, dependencias, etc., uno o varios de los cuales está situado en España.

La normativa española –de aplicación en aquellos casos en los que no existe un Convenio para evitar la Doble Imposición- considera que existe un establecimiento permanente en España cuando:

a. Por cualquier título se disponga en España, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de su actividad.

b. Se actúe en España por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la persona o entidad no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se considera establecimiento permanente a:

a. Las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, almacenes, tiendas u otros establecimientos.

b. Las minas, pozos de petróleo o de gas o canteras.

c. Las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o extracción de recursos naturales.

d. Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración sea superior a seis meses.

3.

Sistema fiscal

En términos generales, los establecimientos permanentes en España de personas físicas o entidades no residentes tributan sobre la base de su renta neta al mismo tipo que las sociedades españolas (con carácter general al 25%). Los contribuyentes por obligación real que operan en España por medio de un establecimiento permanente están obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que los contribuyentes por obligación personal.

No obstante, en caso de que se considerara que no se dispone de un establecimiento permanente en España la entidad tributará por las rentas obtenidas en España mediante el régimen de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (Véase el apartado 2.3.2 de este capítulo para información más detallada).

Existe un impuesto complementario que grava al 19% las cuantías transferidas al extranjero con cargo a las rentas obtenidas por establecimientos permanentes en España de entidades no residentes. Este gravamen, no obstante, no es exigible de acuerdo con las disposiciones de la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición.

Además, este gravamen tampoco es exigible a (i) las rentas obtenidas en territorio español por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado de la UE (salvo que resida en un paraíso fiscal), ni (ii) a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco.

Este gravamen será, por tanto, adicional al ya soportado por el establecimiento permanente sobre su renta (25% sobre los ingresos netos).

Los contribuyentes por este impuesto que operen en territorio español mediante establecimiento permanente están en general obligados a llevar contabilidad separada, de acuerdo con las normas establecidas para las sociedades españolas.

La tributación de la renta de los establecimientos permanentes se determina en función de las siguientes situaciones:

- Como regla general, la base imponible se determina con arreglo a las mismas disposiciones que se aplican a las sociedades residentes en España y, en consecuencia, se tributa a un tipo del 25% sobre la renta neta. Los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central son deducibles con ciertos requisitos. El período impositivo del establecimiento permanente será el año natural si no se declara otro distinto.

  Se entenderá concluido el período impositivo cuando el establecimiento permanente cese en su actividad, se realice la desafectación de la inversión efectuada, la casa central traslade su residencia o se traslade al exterior la actividad del establecimiento permanente[41].

  El establecimiento permanente también puede aplicar, en general, las mismas deducciones y bonificaciones aplicables a las sociedades residentes en España.

  Igualmente, son aplicables las reglas relativas a la tributación mínima expuestas en el apartado 2.1.7.

- En el caso de establecimientos permanentes cuya actividad consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses, o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales, la base imponible se determina según las normas aplicables a las rentas obtenidas por no residentes en España sin mediación de establecimiento permanente (analizadas más adelante). También se les aplican las normas propias de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en cuanto al devengo y a las obligaciones de presentación de declaraciones, no teniendo obligación de llevar contabilidad separada, sino de conservar justificación documental de las transacciones realizadas.

  No obstante, en este supuesto, el contribuyente puede optar por la aplicación del régimen general, si bien solo se podrá hacer uso de esta opción si el establecimiento lleva contabilidad separada en España. La opción se debe manifestar al tiempo de solicitar la inscripción en el índice de entidades.

- Si el establecimiento permanente no cierra un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España y el ciclo mercantil es finalizado por la entidad no residente (o por la persona física no residente que actúa en España por medio de establecimiento permanente) o por uno o varios de sus establecimientos permanentes, la deuda tributaria se determina según las normas aplicables en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, valorando los ingresos y gastos a precios de mercado.

  Subsidiariamente la base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale el Ministerio de Hacienda sobre el total de los gastos incurridos y añadiendo los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento. Este porcentaje ha sido fijado en el 15%.

  La cuota íntegra en este caso se determina aplicando el tipo de gravamen general, sin que se puedan aplicar las deducciones y bonificaciones del régimen general.

  El período impositivo y el plazo de presentación de la declaración (modelo 200) son los previstos en las normas generales.

41 La Ley Antifraude establece el traslado de la actividad del establecimiento permanente al exterior como nuevo supuesto de conclusión del período impositivo.

- Del mismo modo, la normativa reguladora de este impuesto prevé que no se puedan deducir gastos o se deba diferir su deducibilidad, o bien se deban añadir ingresos sujetos a gravamen en determinados casos (cuando entre las partes que intervienen en la operación medie una relación de asociación, se ejerza influencia significativa o se actúe conjuntamente respecto de los derechos de voto o propiedad del capital, y cuando la asimetría tenga lugar en el marco de un mecanismo estructurado) que afectan a la deducibilidad de gastos en la base imponible de establecimientos permanentes situados en España.

  Así, no son deducibles los siguientes gastos:

  - Los correspondientes a operaciones realizadas entre los operadores anteriores que, como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimiento permanente no generen un ingreso.

  - Los estimados por operaciones internas con la casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes o los de una persona o entidad vinculada que, debido a la legislación del país o territorio del beneficiario, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión (aquella en la que el ingreso que lo genera está sometida a tributación con arreglo a nuestra normativa y a la del otro país o territorio).

  - Los correspondientes a operaciones del establecimiento permanente que sean fiscalmente deducibles en la casa central, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen una renta de doble inclusión.

  - Los correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente de la casa central o de una persona o entidad vinculada que, como consecuencia de que no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación, no generan ingreso.

- Finalmente, se establece la obligación de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos afectos a un establecimiento permanente que cesa su actividad o traslada su actividad al extranjero, así como en el caso de que los elementos afectos sean transferidos al extranjero.

  El pago de la deuda tributaria resultante en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la UE, o del EEE con el que exista efectivo intercambio de información tributaria, será aplazado por la Administración Tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, siendo de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento, que no podrá superar el plazo de cinco años desde el traslado o transferencia.

  El fraccionamiento perderá su vigencia cuando la actividad realizada por el establecimiento permanente se traslade con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE, así como en los supuestos de transmisión de los elementos patrimoniales a terceros, situación concursal o falta de ingreso de los plazos anteriores.

2.3.2 RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de renta obtenida en territorio español.

A estos efectos, se consideran rentas obtenidas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente las siguientes:

- Las rentas de actividades o explotaciones económicas cuando dichas actividades sean realizadas en territorio español.

- Rendimientos derivados de prestaciones de servicios utilizados en territorio español (es decir, realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión).

- Rendimientos del trabajo cuando deriven directa o indirectamente de una actividad personal desarrollada en territorio español.

- Intereses, cánones u otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en ese territorio.

- Rendimientos derivados de valores emitidos por entidades residentes en España.

- Rendimientos derivados de bienes inmuebles situados en España o de derechos relativos a esos inmuebles.

- Ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles o inmuebles situados en territorio español o de valores emitidos por entidades residentes.

Sin embargo, ciertos tipos de rentas de fuente española no se gravan en España, destacando las siguientes:

- Las satisfechas por razón de compraventas internacionales de mercancías.

- Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a esos establecimientos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

Por otra parte, estarán exentos:

- Los intereses y otros rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, obtenidas por residentes en la en la UE o en el EEE, o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la UE o en el EEE. No obstante, las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en entidades cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España, o en las cuales en algún momento durante el período de doce meses precedente a la transmisión el sujeto pasivo haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25% están sujetas a tributación (este último requisito solo aplica a persona físicas), o en las que la transmisión no cumpla los requisitos para aplicar la exención para evitar la doble imposición (nacional e internacional) prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

- Las ganancias derivadas de la transmisión de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en mercados secundarios oficiales de valores en España, y obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin establecimiento permanente en territorio español que sean residentes en un Estado con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional con efectivo intercambio de información tributaria, salvo que se obtengan a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

- Los rendimientos y ganancias patrimoniales derivados de la deuda pública obtenidos por entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en España, salvo en el caso de que sean obtenidos a través de un paraíso fiscal.

- Los rendimientos de las cuentas de no residentes satisfechos por bancos u otras instituciones financieras a entidades no residentes (salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente de dichas entidades en España), así como las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

- Los beneficios distribuidos por una sociedad filial residente en España a su matriz residente en la UE o en los Estados integrantes del EEE cuando concurran ciertos requisitos (fundamentalmente poseer un 5% de participación)[42].

  Esta regla no es de aplicación cuando la sociedad matriz esté situada en un paraíso fiscal, ni cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz los ostenten, directa o indirectamente, personas físicas o jurídicas que no residan en Estados Miembros de la UE, o en Estados integrantes del EEE con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

- Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español (o por un establecimiento permanente situado en dicho territorio de una sociedad residente en otro Estado miembro de la UE o del EEE) a una sociedad residente en otro Estado miembro (o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro) cuando concurran una serie de requisitos.

En 1991 la Administración Tributaria identificó 48 territorios clasificados como paraísos fiscales, entre los que se incluyen jurisdicciones "tradicionales" como las Bahamas, Liechtenstein, Mónaco, Gibraltar, etc. El Real Decreto que aprobaba esta lista sigue en vigor (ver regulación paraísos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades).

La legislación española establece en general para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente tipos impositivos inferiores al tipo general aplicable a las entidades o personas físicas residentes. Normalmente, el impuesto se calcula sobre la cuantía íntegra devengada, salvo en los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje, en cuyo caso para determinar la base imponible son deducibles de los ingresos íntegros los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales y de suministros en las condiciones establecidas reglamentariamente.

Las ganancias patrimoniales se calculan en general sobre la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, a los cuales se les aplican las mismas reglas que las establecidas para los contribuyentes personas físicas residentes (esta ley se remite a la legislación del IRPF sobre determinación de la base imponible en las ganancias patrimoniales).

Además, los adquirentes a no residentes sin establecimiento permanente de bienes inmuebles situados en España están obligados a retener e ingresar el 3% del precio de adquisición en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre el incremento de patrimonio del vendedor.

42 La Ley de PGE 2021 eliminó, con efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021, el requisito alternativo para aplicar la exención relativo a que el valor de adquisición de la participada sea superior a 20 millones de euros. De este modo, en aquellos casos en los que el valor de la participación sea superior a 20 millones de euros, pero dicha participación no alcance un porcentaje superior al 5% en el capital, no se podrá aplicar la citada exención. No obstante, se establece un régimen transitorio en la Disposición Transitoria segunda de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, por el que se establece que será de aplicación la exención durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 a aquellas sociedades que a 1 de enero de 2021 tuvieran un valor de adquisición superior a 20 millones de euros sin alcanzar el porcentaje citado porcentaje de participación (i.e. un 5%).

Si el inmueble fue adquirido con una antigüedad superior a dos años antes del 31 de diciembre de 1996, a efectos de retenciones habrá que tener en cuenta los coeficientes de abatimiento en los términos comentados en el epígrafe correspondiente en el IRPF, con los nuevos límites allí comentados.

Por otra parte, existen ciertas excepciones a esta obligación de retener, como en los casos de aportación de los bienes inmuebles a la constitución o al aumento de capital de sociedades residentes en España.

Los tipos impositivos aplicables a no residentes sin establecimiento permanente son los siguientes:

TIPO DE RENTA	TIPO (%) APLICABLE EN 2016 Y SIGUIENTES
General	24 (*)
Dividendos	19
Intereses	
Ganancias patrimoniales	
Rentas derivadas de la transmisión o reembolso de valores representativos del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva	
Casos especiales:	
• Rendimientos de operaciones de reaseguro	1,5
• Rendimiento de entidades de navegación marítima o aérea	4
• Trabajadores extranjeros de temporada	2

El tipo es del 19% para contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE con el que exista efectivo intercambio de información.

En cuanto a las pensiones y haberes pasivos percibidos por personas físicas no residentes en territorio español, tributarán al 8% por los primeros 12.000 €, un 30% por los siguientes 6.700 € y un 40% a partir de 18.700 €.

Los cánones pagados a sociedades o establecimientos permanentes residentes en la UE tributan al 0%.

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente no tienen la posibilidad de compensar pérdidas con futuros beneficios o con ganancias patrimoniales. Es más, únicamente pueden deducir de la cuota íntegra las retenciones practicadas sobre su renta y las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en la Ley del IRPF.

El impuesto se devenga, en el caso de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha de cobro si esta fuera anterior; en el caso de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial, y para las rentas imputadas a los bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre.

Con carácter general, una declaración separada (modelo 210 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración ordinaria) y la documentación justificativa deben ser presentadas dentro del mes siguiente a la fecha arriba indicada.

La Administración Tributaria, previa solicitud de los contribuyentes, podrá poner a su disposición, a efectos meramente informativos, borradores de declaración (sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones de presentación de la correspondiente liquidación y del pago de la deuda tributaria), exclusivamente relativos a las rentas inmobiliarias imputadas de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas, con los límites y condiciones que establezca el Ministerio de Hacienda.

Se generará un borrador de declaración por cada inmueble que origine imputación de rentas inmobiliarias.

La ley establece, también con carácter general, la obligación de practicar retenciones y pagos a cuenta en relación con la renta pagada a no residentes por sociedades, profesionales y empresarios que son residentes en España.

Algunas excepciones en esta regla general se prevén en la ley y en el reglamento.

En los casos en los que exista obligación de retener, la declaración presentada por el retenedor es liberatoria de la obligación del sujeto pasivo de presentar la correspondiente declaración y viceversa.

En la mayor parte de los casos, las declaraciones arriba mencionadas pueden ser presentadas, alternativamente, mensual o trimestralmente agrupando los distintos tipos de rentas obtenidas durante el período anterior.

2.3.3 RÉGIMEN FISCAL PARA DESPLAZADOS A ESPAÑA (IMPATRIADOS)

La normativa del IRPF contiene un régimen que es realmente atractivo para extranjeros desplazados a España por motivos de trabajo, en la medida que permite que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español puedan optar por tributar por el IRPF, o por el IRNR durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco períodos impositivos siguientes, tributando en este segundo caso únicamente por las rentas que se entiendan obtenidas en territorio español a un tipo fijo (que se incrementa para rendimientos superiores a 600.000 €).

Las condiciones que se han de cumplir, a partir del 1 de enero de 2023, para aplicar este régimen son:

- Que no hayan sido residentes en España durante los 5 periodos impositivos anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo, siendo válido que se trate de desplazamientos no ordenados por el empleador, cuando la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y

sistemas informáticos, telemáticos y de comunicación, o por la adquisición de la condición de consejero o administrador de una entidad española (en este caso, si la entidad es patrimonial, el administrador o consejero no podrá ser persona vinculada a la entidad). El régimen también se extiende como novedad desde 2023 a personas que realicen en España una actividad económica emprendedora, así como a los profesionales altamente cualificados que presten servicios a empresas emergentes (ver apartado 2.18).

- Que no se obtengan rentas que se calificarían como obtenidas a través de un establecimiento permanente en España. Este requisito no se exige a quienes realicen una actividad emprendedora ni a los trabajadores profesionales altamente cualificados que se acaban de citar.

La deuda tributaria se determinará conforme a las normas establecidas en el TRLIRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con diversas especialidades:

a. No serán de aplicación las exenciones previstas en la normativa de no residentes.

b. Todas las rentas del trabajo del contribuyente se entenderán obtenidas en territorio español. También se tendrán en cuenta, los rendimientos de actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora. En cuanto a los rendimientos del trabajo en especie, se considerarán exentos según los criterios de la ley del IRPF.

c. Se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas durante el año natural, sin posibilidad de compensación alguna entre ellas.

d. Se gravarán separadamente los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del resto de rentas, conforme a la escala ya indicada para las rentas del ahorro: 19%, 21% y 23%, 27% y 28%.

e. El resto de las rentas se gravarán conforme a la siguiente escala:

BASE LIQUIDABLE	TIPO 2021 Y SIGUIENTES
Hasta 600.000 €.	24%
Desde 600.000 € en adelante.	47%

f. El porcentaje de retención sobre rendimientos del trabajo será del 24%. No obstante, cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador durante el año natural excedan de 600.000 €, el porcentaje de retención aplicable al exceso será del 47% (45% en los ejercicios iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2021).

El ejercicio de la opción para tributar por este régimen especial se deberá realizar mediante una comunicación dirigida a la Administración Tributaria, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España.

Desde el 1 de enero de 2023 también podrán optar por este régimen especial los hijos del contribuyente menores de 25 años (o cualquiera que sea su edad sen caso de discapacidad) y su cónyuge bajo determinadas condiciones.

Finalmente, los contribuyentes del IRPF que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar un certificado de residencia fiscal en España (aunque no será un certificado de residencia a los efectos de los correspondientes convenios para evitar la doble imposición suscritos por España).

2.3.4 GANANCIAS PATRIMONIALES POR CAMBIO DE RESIDENCIA (*EXIT TAX*)

En caso de contribuyentes de IRPF que pierdan su condición de tales por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales (de la base del ahorro) las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que se deba declarar por el IRPF y concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

i. Que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda conjuntamente de 4.000.000 €.

ii. Que, en caso contrario, en la fecha del devengo del último período impositivo a declarar el IRPF la participación en la entidad sea superior al 25%, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en esa entidad excede de 1.000.000 €. En este caso solo se aplicará este régimen a las participaciones en estas entidades.

En el caso de contribuyentes que hubiesen optado por el régimen fiscal especial aplicable a trabajadores desplazados a territorio español (para más información ver apartado 2.3.3 anterior), el plazo de diez periodos impositivos antes indicado comenzará a computar desde el primer período impositivo en el que no resulte de aplicación el citado régimen especial.

Las ganancias patrimoniales se imputarán al último período impositivo que se deba declarar por el IRPF, practicando, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo.

Para la determinación de la ganancia patrimonial se partirá del valor de mercado de las acciones o participaciones que, (i) en el caso de valores negociados, será su cotización, y (ii) en el de los no negociados, será el mayor entre el patrimonio neto del último balance cerrado antes del devengo y el resultado de capitalizar al 20% el promedio de los resultados de los tres ejercicios cerrados antes del devengo (computando los dividendos distribuidos y asignaciones a reservas, salvo las de regularización o actualización de balances). Por su parte, (iii) las acciones o participaciones en IIC se valorarán

por el valor liquidativo al devengo del último período que se deba declarar en el IRPF o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado (si no existe, por el valor del patrimonio neto del balance del último ejercicio cerrado antes del devengo, salvo prueba de valor de mercado distinto).

Se establecen ciertas especialidades para casos en que (i) el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal o por cualquier motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contengan cláusula de intercambio de información (en estos casos se podrá aplazar el pago la deuda durante un período máximo, que se puede ampliar); o que (ii) el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la UE, o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (en estos casos se podrá optar porque la ganancia se autoliquide solo cuando se den ciertas circunstancias).

Este régimen será igualmente de aplicación cuando el cambio de residencia se produzca a un país o territorio considerado como paraíso fiscal y el contribuyente no pierda su condición de residente por aplicación de las normas de residencia de ley del IRPF.

2.3.5 CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN[43]

Los convenios para evitar la doble imposición pueden reducir, o incluso eliminar por completo, la tributación en España de las rentas obtenidas por entidades que operen sin mediación de establecimiento permanente.

Las sociedades sin establecimiento permanente en España que sean residentes en un país con el cual España tenga convenio para evitar la doble imposición en general no tributan en España por el beneficio empresarial obtenido ni por los incrementos de patrimonio (salvo los derivados de bienes inmuebles).

Sin embargo, los incrementos de patrimonio derivados de la venta de acciones o participaciones en sociedades pueden ser sometidos a tributación en España de acuerdo con las cláusulas especiales contenidas en ciertos convenios (que se refieren principalmente a las acciones o participaciones en sociedades de inmuebles, transmisión de acciones o participaciones cuando se posea una participación sustancial, etc.).

Otros tipos de rentas (cánones, intereses o dividendos) tributan a tipos reducidos según los Convenios en vigor.

Actualmente, se encuentran en distintas fases de negociación o de entrada en vigor los tratados con los siguientes países: Bahrein, Montenegro, Namibia, Perú y Siria. Además, determinados Convenios están en fase de renegociación.

Por último, se debe tener en cuenta que España se ha adherido al Convenio Multilateral o MLI, por lo que para en la aplicación de las cláusulas de un convenio suscrito con otro Estado que también se haya adherido a su aplicación se ha de estar a las previsiones recogidas en el Convenio Multilateral. De forma resumida, las modificaciones introducidas por el MLI se dirigen, fundamentalmente, a limitar de forma expresa la posibilidad de hacer un uso abusivo de los convenios, tanto de forma general como específicamente para ciertas situaciones o circunstancias (establecimientos permanentes, instrumentos híbridos, etc.), a reforzar las posibilidades de gravar determinadas rentas en la fuente (dividendos, plusvalías) y, por último, a revisar los métodos para evitar la doble imposición en residencia.

Cláusulas *tax sparing*

Debido a la existencia en la legislación española de mecanismos de exención y/ o reducción de los impuestos extranjeros satisfechos sobre ciertos tipos de rentas (principalmente intereses), las cláusulas *tax sparing* contenidas en muchos de los convenios de España tienen una innegable importancia. De acuerdo con estas cláusulas, el prestamista residente en un Estado podrá deducir en dicho Estado no solo el impuesto efectivamente satisfecho en el otro Estado sobre el interés, sino también el impuesto que habría sido satisfecho si no hubiese existido el beneficio fiscal.

2.3.6 GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES

Las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal que sean propietarias de inmuebles en España están sujetas a un impuesto del 3% anual sobre el valor catastral de los inmuebles a 31 de diciembre de cada año.

Este impuesto no se aplica a:

- Los Estados e instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales.
- Las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble.
- Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.

2.3.7 REPRESENTANTE FISCAL

Los contribuyentes no residentes estarán, en determinados casos, obligados a nombrar en España un representante (persona física o jurídica)[44]. En concreto, lo estarán:

43 Para más información ver la página web www.aeat.es, apartado "fiscalidad internacional".

44 Con la entrada en vigor de la Ley Antifraude, no se exige que el representante del no residente haya de tener necesariamente domicilio en territorio español, con una remisión a lo que señale cada norma tributaria.

i. Los que operen en España por medio de establecimiento permanente.

ii. Los que realicen explotaciones económicas sin establecimiento permanente que permitan la deducción de ciertos gastos.

iii. Los que sean entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen actividades económicas en territorio español, cuando todo o parte de la mismas se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o que actúen en España a través de un agente autorizado por contratar en nombre y por cuenta de la entidad.

iv. Los que sean personas o entidade residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria que sean titulares de bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español (excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales).

El nombramiento de representante se debe realizar antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España. El nombramiento debe ser comunicado a las autoridades en el plazo de dos meses. El incumplimiento de la obligación de nombramiento o de comunicación es sancionable con multa de 2.000 € (6.000 € para aquellos contribuyentes que residan en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria).

Se consideran representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes tengan facultades para contratar en su nombre.

Las personas que de acuerdo con el TRLIRNRN sean:

a. Representantes fiscales de establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes.

b. Representantes fiscales de las entidades en régimen de atribución de rentas.

Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a estos establecimientos o entidades.

También responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes, o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente.

Esta responsabilidad no existirá cuando al pagador o al gestor les resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta (pues ya tienen esta obligación específica y la responsabilidad que de ella se puede derivar).

2.4 IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Las personas físicas residentes en España se encuentran sujetas al IP por la totalidad de sus bienes (patrimonio mundial), al 31 de diciembre de cada año, valorados de acuerdo con las normas fiscales. Los no residentes tributan únicamente por los bienes situados o los derechos ejercitables en España. Sin embargo, algunos convenios pueden afectar a la aplicación de esta norma. Como novedad, en el ejercicio 2023 se establece que se entenderán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido al menos en un 50%, de forma directa o indirecta, por inmuebles situados en dicho territorio.

La ley contempla la exención del Impuesto sobre el Patrimonio para algunos bienes, por ejemplo, los que forman parte del Patrimonio Histórico Español; el ajuar doméstico; las obras de arte y las antigüedades, siempre y cuando su valor no supere ciertos límites establecidos por la normativa; los derechos consolidados de los partícipes en planes de pensiones y los derechos de contenido económico relacionados con sistemas de previsión social análogos; la obra propia de los artistas mientras forme parte del patrimonio del autor; bienes o derechos necesarios para el desempeño directo, personal y habitual de una actividad empresarial o profesional que constituya la principal fuente de ingresos; y participaciones en el capital de determinadas entidades en ciertos casos (principalmente negocios familiares). También está exenta la vivienda habitual del contribuyente, hasta un importe máximo 300.000 €. Además, recientemente se ha añadido la exención por los derechos económicos derivados de aportaciones a productos paneuropeos de pensiones individuales.

La normativa establece diferentes métodos de valoración para cada tipo de bien.

Por lo que respecta a la escala de gravamen establecida para este impuesto, se aplicarán, en ausencia de regulación por parte de la Comunidad Autónoma de que se trate, los siguientes tipos:

BASE LIQUIDABLE (HASTA EUROS)	CUOTA A PAGAR (EUROS)	RESTO BASE LIQUIDABLE (HASTA EUROS)	TIPO APLICABLE (%)
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	en adelante	3,5

Estos tipos se aplican a los residentes por su patrimonio mundial y a los no residentes por sus bienes o derechos situados en España.

Además, y en defecto de regulación autonómica, el mínimo exento es de 700.000 €.

La cuota íntegra de este impuesto, junto con la porción de las cuotas correspondientes a la base imponible general y a la base imponible del ahorro del IRPF, no podrá exceder, para sujetos pasivos por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles de este último. A estos efectos, no se tendrá en cuenta (i) la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del IRPF correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro, y (ii) la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del IRPF.

En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80%.

Es importante tener en cuenta que algunas Comunidades Autónomas han modificado los límites exentos y que en otras no hay que pagar el Impuesto (como ocurre en la Comunidad Autónoma de Madrid) en tanto hay una bonificación del 100%.

No obstante, existirá obligación de declarar, aunque la cuota no sea positiva cuando el valor de los bienes o derechos resulte superior a 2.000.000 €.

Con motivo de la adaptación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) se ha modificado la norma en el sentido de determinar que los contribuyentes no residentes que sean residentes en una Estado miembro de la UE o del EEE tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, se puedan ejercitar o se hayan de cumplir en territorio español. Para los períodos impositivos 2021 y siguientes, este derecho se ha extendido igualmente a los contribuyentes no residentes de terceros Estados.

2.5 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Este impuesto recae sobre los herederos, beneficiarios y donatarios residentes en España por todos los bienes que reciban, ya estén situados en España o en el extranjero. En el caso de beneficiarios no residentes, estos estarán sujetos a este impuesto por obligación real debiendo tributar en España por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, se pudieran ejercitar o se debieran cumplir en territorio español.

La base imponible está constituida por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendido este como valor de mercado o precio más probable por el cual se podría vender un bien libre de cargas entre partes independientes. En el caso de bienes inmuebles, para los hechos imponibles devengados con posterioridad al 10 de julio de 2021, su valor será el de referencia previsto en la normativa del Catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto.

Se establecen una serie de reducciones a la base imponible, entre las que destacan las siguientes:

- Reducción del 95% de la base imponible derivada de transmisiones *mortis causa* al cónyuge, hijos naturales o adoptados, y, en su ausencia, ascendientes naturales o adoptantes o parientes hasta el tercer grado colateral, de una empresa individual, de un negocio profesional, o de la participación en entidades o derechos de usufructo en los bienes del donante o fallecido que estuvieran exentos del IP. Los requisitos son los siguientes:
  - El adquirente *mortis causa* debe retener los bienes adquiridos durante al menos 10 años.
  - El adquirente no puede realizar transacciones que resulten en una reducción sustancial del valor de dichos bienes.
- Reducción del 95% en la base imponible para aquellos casos de transmisión *inter vivos* de participaciones de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades del donante, que estuvieran exentos del IP (o cumplieran los requisitos para dicha exención), efectuadas en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, siempre que, además, (i) el donante tenga 65 años o más, o esté incapacitado de forma permanente y (ii) si viniera ejerciendo funciones de dirección, debe dejar de ejercerlas y de percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas.

El impuesto se calcula ajustando una escala de tipos progresivos (según el importe de la herencia o donación) en función de un coeficiente que tiene en cuenta el patrimonio neto preexistente y su grado de parentesco con el transmitente.

Al igual que ocurre con el resto de impuestos transferidos a las Comunidades Autónomas, la normativa de este impuesto se ha adaptado para reconocer la capacidad normativa de las autonomías en cuanto a aprobar reducciones en la base imponible y en los tipos de gravamen, así como en los coeficientes correctores para ajustar la cuota en función del patrimonio preexistente del sujeto pasivo. No obstante, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, prevé las reducciones, tipos y coeficientes a aplicar si la Comunidad Autónoma correspondiente no hubiera asumido las competencias transferidas al respecto, o no hubiera regulado aún este aspecto.

Los tipos impositivos y los coeficientes correctores aplicables para el año 2020 (en defecto de tipos y coeficientes propios aprobados por la correspondiente Comunidad Autónoma) son los siguientes:

BASE LIQUIDABLE (HASTA EUROS)	CUOTA ÍNTEGRA (EUROS)	RESTO BASE LIQUIDABLE (HASTA EUROS)	TIPO APLICABLE (%)
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

Algunas Comunidades Autónomas, no obstante, han establecido bonificaciones que llevan a que no haya cuota a pagar (o que esta sea tendente a "0"). Esto alcanza a las sucesiones y / o a las donaciones, dependiendo de la autonomía, cuando se trate de herederos o donatarios "cercanos" (hijos, nietos, cónyuges, ascendientes).

Por lo que se refiere al lugar de liquidación del impuesto debemos distinguir, de forma general, entre transmisiones *mortis causa* e *inter vivos:*

- Transmisiones *mortis causa:* Por regla general, en la Comunidad Autónoma en la que el fallecido tuviera su residencia habitual.
- Transmisiones *inter vivos:* Por regla general, en la Comunidad Autónoma en la que el adquirente tuviera su residencia habitual, salvo en el caso de inmuebles, en los que el lugar será el de la Comunidad en que estos radiquen.

Estas reglas de localización generales eran aplicables hasta fechas recientes para sujetos pasivos residentes en España; los no residentes debían tributar en todo caso conforme a la normativa estatal (lo que en muchas ocasiones generaba discriminaciones porque, como se ha indicado, algunas Comunidades Autónomas han establecido importantes bonificaciones). Tras la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) se establecieron puntos de conexión específicos para sujetos pasivos residentes en la UE o en el EEE que fueron extendidos, para los hechos imponibles devengados con posterioridad al 10 de julio de 2021, para los residentes en terceros estados[45]. Así:

i. Cuando el **causante** ha sido no residente, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que se encuentre el **mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España.** Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

ii. Cuando el **causante** ha sido residente **en una Comunidad Autónoma** y los contribuyentes son no residentes, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

iii. En el supuesto de adquisición de **bienes inmuebles situados en España** por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos,* los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

iv. En el supuesto de adquisició de **bienes inmuebles situados en el extranjero**, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*, los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

v. En el supuesto de adquisición de **bienes muebles situados en España** por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos,* los contribuyentes no residentes, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

Se establecen reglas específicas para calcular la cuota a ingresar en caso de donaciones en las que, en un solo documento, se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas anteriores resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas.

45 En 2018, el Tribunal Supremo emitió diversas sentencias (cuyos criterios fueron sido asumidos por la Dirección General de Tributos y venían siendo ya aplicados por la Agencia Tributaria antes de la reforma) extendiendo los efectos de estas reglas a las sucesiones y donaciones en las que los elementos subjetivos (causante, donante, herederos, legatarios y donatarios) o subjetivos (bienes o derechos) se encuentran o residen fuera de la UE o del EEE.

2.6 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La legislación española (Ley 37/1992, en vigor desde el 1 de enero de 1993) incorpora al Derecho español las Directivas comunitarias reguladoras del IVA, cuyas normas principales están armonizadas en los diferentes Estados Miembros de la UE.

El IVA es un impuesto de naturaleza indirecta, cuya principal característica es que normalmente no implica coste alguno para empresarios o profesionales, sino únicamente para el consumidor final, porque se establece en general en favor de aquellos el derecho a deducir el impuesto soportado del repercutido.

Dentro del territorio español, el IVA no es aplicable en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

En las Islas Canarias, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), en vigor desde el 1 de enero de 1993, es muy similar al IVA, y es un impuesto indirecto que recae sobre la entrega de bienes y prestación de servicios en las Islas por parte de empresarios y profesionales, así como sobre la importación de bienes. El tipo general del IGIC es del 7%.

En Ceuta y Melilla se aplica otro impuesto indirecto (Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación).

2.6.1 HECHO IMPONIBLE

Las siguientes operaciones quedan sujetas al impuesto cuando son realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades:

- Entregas de bienes, definidas, en términos generales, como transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, si bien determinadas operaciones que no implican tal transmisión se asimilan a entregas de bienes a efectos del impuesto.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes: en general, adquisiciones de bienes enviados o transportados al territorio español de aplicación del impuesto procedente de otro Estado Miembro.
- Importación de bienes. Estas operaciones quedan sujetas al impuesto, con independencia de quién las realice.
- Prestaciones de servicios.

2.6.2 TIPOS IMPOSITIVOS Y EXENCIONES

Los tipos impositivos son los siguientes:

El tipo general es del 21%, aplicable a la mayoría de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

No obstante, existe un tipo reducido del 10% aplicable, entre otras, a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de:

- Productos destinados a la alimentación humana o animal, excepto bebidas alcohólicas y bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos.
- Agua.
- Viviendas.
- Determinadas especialidades farmacéuticas.

Este tipo reducido también es aplicable, entre otros, a los siguientes servicios:

- Transporte de viajeros y sus equipajes.
- La entrada a bibliotecas.

Existe además un tipo súper reducido del 4% aplicable a:

- Pan, harina, leche, queso, huevos, frutas y verduras.
- Libros, periódicos y revistas que no contengan fundamentalmente publicidad.
- Medicamentos de uso humano.
- Coches de minusválidos.
- Prótesis de personas con minusvalías.
- Ciertas viviendas de protección oficial.

Excepcionalmente, con motivo de la crisis provocada por el COVID-19, se aprobó un tipo impositivo del 0% aplicable a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados materiales sanitarios cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a las que se refiere la Ley del Impuesto. Estas medidas estarán vigentes hasta el 30 de junio de 2023. Además, se establece la aplicación del tipo impositivo del 4% a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de mascarillas quirúrgicas desechables hasta el 30 de junio de 2023.

Por otro lado, en 2022 se aprobaron diversas medidas para paliar la crisis económica y social, algunas de las cuales ya fueron introducidas en el ejercicio 2021 y han sido prorrogadas:

c. Aplicación del tipo reducido del 5% a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural y de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y de madera para leña, utilizados en sistemas de calefacción, con efectos hasta 31 de diciembre de 2023.

d. Aplicación del tipo reducido del 5% en los componentes de la factura eléctrica a determinados contratos y en los suministros efectuados a favor de determinados titulares de contratos de suministro eléctrico, con efectos

hasta 31 de diciembre de 2023. Esta reducción del tipo impositivo fue introducida en el ejercicio 2021, si bien entonces era de aplicación el tipo impositivo del 10%.

e. Reducción, hasta el 30 de junio de 2023, del tipo impositivo aplicable a los productos básicos de alimentación (0%, frente al 4%) y a los aceites y pastas alimenticias (5% frente al 10%).

En relación precisamente con las entregas intracomunitarias que otorgan derecho a la deducción a pesar de tratarse de operaciones exentas (exenciones plenas), se han aprobado con efectos desde 1 de marzo de 2020 determinadas medidas que se enumeran a continuación:

- Para la aplicación de la referida exención, junto al requisito del transporte de los bienes a otro Estado miembro, se establece como condición material y no formal que:

  i. El adquirente haya comunicado al proveedor un número de identificación a efectos de IVA (NIF-IVA) atribuido por un estado miembro distinto de España.

  ii. El proveedor incluya la referida operación en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

- A los efectos de acreditar el transporte de los bienes a otro Estado miembro (requisito necesario para la aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias) se establecen además una serie de presunciones *iuris tantum*. El referido transporte se justificará mediante los siguientes medios de prueba:

  - Cuando sea el adquirente el que se haga cargo del transporte:

    - Certificado del adquirente en el que se certifique que los bienes han sido transportados por él o por un tercero en su nombre y se especifique el destino de las mercancías.

    - Al menos dos documentos relacionados con la expedición o transporte de los bienes (carta o documentos CMR firmados, conocimiento de embarque, factura de flete aéreo o una factura del transportista de los bienes) expedidos por partes independientes del vendedor y del adquirente.

    - Si no se disponen al menos de dos documentos de los previstos en el punto anterior, al menos alguno de los siguientes medios de prueba expedidos por partes independientes del vendedor y del adquirente:

      - Póliza de seguros relativa a la expedición o transporte de los bienes o documentos bancarios que acrediten el pago de la expedición o del transporte.

      - Documentos emitidos por un fedatario público que acrediten la llegada de los bienes.

      - Certificado del depositario de las mercancías en el estado miembro que confirme el almacenamiento de los bienes en ese Estado Miembro.

  - En caso de que sea el vendedor el que se encargue del transporte, se aplicarán las mismas disposiciones, a excepción del primer certificado mencionado en el punto anterior, que será sustituido por la mera indicación por parte del vendedor de que los bienes han sido expedidos o transportados por él o por un tercero en su nombre.

- Se incorporan además medidas para armonizar la tributación de las "operaciones en cadena", es decir, las entregas sucesivas de bienes entre diferentes empresarios o profesionales que son transportados directamente de un Estado miembro a otro desde el primer proveedor hasta el adquirente final de la cadena.

  A los efectos de determinar cuál de las entregas tiene la condición de entrega intracomunitaria exenta, se establece que el transporte se entiende vinculado a:

  - La entrega por el proveedor inicial a favor del intermediario, que constituirá una entrega intracomunitaria de bienes exentas, siempre que este último haya comunicado un número de identificación fiscal facilitado por un Estado miembro distinto de España.

  - La entrega efectuada por el intermediario cuando haya comunicado al proveedor su NIF-IVA español. De esta forma, la entrega del proveedor al intermediario constituirá una entrega sujeta y no exenta de IVA y la entrega efectuada por el intermediario a su cliente será una entrega intracomunitaria exenta.

- Por último, en relación con las ventas de existencias de reserva o ventas en consigna (acuerdos en virtud de los cuales un proveedor envía bienes desde un Estado miembro a otro para que queden almacenados en el Estado miembro de destino a disposición de otro empresario, que puede adquirirlos en un momento posterior a su llegada) se ha establecido una nueva regulación que permite simplificar el tratamiento a efectos de IVA de estas operaciones y reducir las cargas administrativas de los empresarios, siempre que se cumplan una serie de condiciones.

  Así, a partir del 1 de marzo de 2020 estas ventas darán lugar a una única operación[46]: una entrega intracomunitaria de bienes exenta en el Estado miembro de partida efectuada por el proveedor, y una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de llegada llevada a cabo por el cliente cuando retira las mercancías del almacén.

46 Anteriormente, estas operaciones daban lugar a una trasferencia de bienes exenta en el estado miembro de partida y a una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de llegada, ambas efectuadas por el proveedor. Posteriormente, cuando el cliente retiraba las mercancías del almacén, se producía una entrega interior en el Estado miembro de llegada a la que era de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo. Se exigía además que el proveedor se encontrara identificado a efectos de IVA en el Estado miembro de destino de la mercancía.

2.6.3 LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

El Impuesto español grava las operaciones mencionadas anteriormente en la medida en que se entiendan realizadas en su territorio de aplicación.

En este sentido, la ley establece normas para determinar el lugar en el que se entienden realizadas las distintas operaciones.

- Entrega de bienes: La regla general establece que se entienden realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando tenga lugar en este territorio la puesta a disposición de tales bienes en favor del adquirente. No obstante, si los bienes son transportados para su puesta a disposición, se considera realizada la entrega en el lugar en el que se inicie el transporte. Existen otras excepciones a la regla general, tales como las establecidas para entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje, etc.

- Prestaciones de servicios: Como regla general, se entenderán prestados en sede o establecimiento del destinatario, cuando este sea empresario o profesional; en caso contrario, si este es un consumidor final, se entenderán prestados en sede del prestador.

Sin embargo, hay algunas excepciones a esta regla general; por ejemplo:

- Los servicios relacionados con bienes inmuebles se consideran realizados en el lugar en el que estos radiquen. Esta regla se amplía a los servicios de hostelería, campamento y balneario.

- En los servicios de transporte (intracomunitarios o no) se aplica la regla del destinatario, sin que sea necesario facilitar el número de IVA que se requería hasta ahora en algunos casos.

- En los servicios de transporte de pasajeros (con independencia del destinatario) y en los de bienes (con la excepción hecha para los intracomunitarios), si el destinatario es consumidor final, tributan en territorio español en proporción a la parte del trayecto que discurra en territorio español.

- Los transportes intracomunitarios a consumidores finales, tributarán en España si el transporte se inicia en dicho territorio.

- Ciertos servicios se consideran prestados en España cuando se realizan materialmente en el territorio español de aplicación del IVA. Es el caso, entre otros, de actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas y similares. Esta misma regla se aplica a los servicios accesorios a los transportes y a los trabajos sobre bienes muebles, informes periciales etc. cuando el destinatario no es empresario (si lo es, se aplica la regla general del destinatario).

- Los prestados por vía electrónica y los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión se entenderán prestados en sede del destinatario (sea este consumidor final o empresario) salvo que se presten a no comunitarios o a consumidores domiciliados en España y los servicios se utilicen o se exploten en España. Además, se establece que no están sujetos a IVA los servicios a consumidores finales no establecidos en la Comunidad.

- Para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales que se derivan de la aplicación de la anterior regla, en el caso de servicios prestados a consumidores finales, se han establecido dos regímenes especiales opcionales que permiten a los sujetos pasivos liquidar el Impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web "ventanilla única" en el Estado miembro en que estén identificados, evitando el registro en cada Estado miembro donde realicen las operaciones (Estado miembro de consumo). Se distingue entre:

  - Régimen exterior a la Unión: Aplicable a empresarios o profesionales que no tengan ningún tipo de establecimiento permanente ni obligación de estar identificados a efectos del IVA en ningún Estado miembro de la Comunidad. Se trata de una ampliación del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o TV. El Estado miembro de identificación será el elegido por el empresario.

  - Régimen de la Unión: Aplicable a los empresarios o profesionales europeos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o TV y electrónicos a los consumidores finales en Estados miembros en los que no tengan su sede de actividad económica o un establecimiento permanente. El Estado miembro de identificación será aquel donde tenga la sede de actividad económica o un establecimiento permanente.

Nótese que la Directiva 2017/2455 establece, con efectos 1 de enero de 2019, un umbral para la determinación del lugar de realización de estos servicios, de forma que cuando el importe total de este tipo de servicios prestados por el proveedor no exceda, en el año en curso o el precedente, de 10.000 €, los servicios prestados a consumidores finales se entenderán sujetos a IVA en el lugar de establecimiento del proveedor.

La normativa española dispone que los empresarios o profesionales podrán optar voluntariamente por la tributación en destino, aunque no se haya superado el límite de los 10.000 €, teniendo esta opción una validez mínima de dos años naturales.

- Los servicios de restaurante y catering se entenderán prestados en España:

  - En el caso de los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en un transporte en la Comunidad si el lugar de inicio se encuentra en el territorio de aplicación del Impuesto. Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto se considerará como un transporte distinto.

- En los restantes servicios de restaurante y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto.

- El arrendamiento a corto plazo (30 días en general, y 90 en el caso de buques) de medios de transporte tributará, en todo caso, donde los bienes se pongan a disposición del destinatario.

- Los servicios de mediación se localizan en función de dónde se entiende realizada la operación principal, cuando el destinatario no es empresario. En caso contrario, se aplica la regla general del destinatario.

- Por último, se establece una regla de cierre en virtud de la cual se someten a tributación en España determinados servicios que, por aplicación de las anteriores reglas, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla[47] pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio.

  Esta regla de cierre ha sido modificada por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, con entrada en vigor el 1 de enero de 2023, limitándose su aplicación a determinados servicios con particulares – excluyéndose, por tanto, operaciones con empresarios o profesionales – salvo en los servicios del sector financiero y de seguros y de arrendamientos de medios de transporte, respecto a los que se mantiene su aplicación para ambos tipos de destinatarios.

2.6.4 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Los conceptos de "sede de actividad económica" y establecimiento permanente son relevantes a los efectos de determinar el lugar de realización de las operaciones sujetas al impuesto. Además, como se describe más adelante, también serán relevantes para definir el sujeto pasivo de dichas operaciones.

De esta forma, en caso de que se disponga de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA –en los términos que se definen a continuación- y este establecimiento intervenga en la realización de operaciones sujetas a IVA, la operación se entenderá localizada en el territorio de aplicación del IVA y, por tanto, dicho establecimiento tendrá la consideración de sujeto pasivo a efectos del IVA con las obligaciones que esto implica (alta a efectos del IVA, repercusión del impuesto, obligaciones de facturación, presentación etc.).

Otra de las principales implicaciones que se derivan del hecho de que se disponga de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA es el régimen de devolución del IVA soportado que puede ser de aplicación. De esta forma, si se dispone de un establecimiento permanente puede ser de aplicación el régimen general de devolución mientras que si no se dispone de un establecimiento permanente se debe acudir al régimen especial de devolución a empresarios no establecidos que supone el inicio de un procedimiento para obtener la devolución del IVA soportado.

La sede de actividad económica es definida en la ley como el lugar en el que el sujeto pasivo centraliza la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.

Por su parte, el establecimiento permanente se define como cualquier lugar fijo de negocios desde el que un empresario o profesional lleva a cabo sus actividades económicas[48]. En particular, tienen la consideración de establecimiento permanente a efectos de IVA:

- La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

- Minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

- Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

- Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

- Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

- Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

- Los inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Si bien el concepto y los casos en los que se considera la existencia de un establecimiento permanente son similares a efectos de impuestos directos y de IVA, no son plenamente coincidentes.

En aquellos supuestos en los que se disponga de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA, por estar establecido en dicho territorio y tener la consideración de sujeto pasivo, este deberá cumplir las siguientes obligaciones:

1. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

2. Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

47 La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021 excluyó la aplicación de la regla de cierre a los servicios que se entiendan localizados en Canarias, Ceuta y Melilla. Con anterioridad a la entrada en vigor de la referida Ley, la Ley del IVA únicamente se refería a los servicios localizados fuera de la Comunidad.

48 La "vis atractiva" de los establecimientos permanentes supone que una actividad se atribuya a un establecimiento permanente si este interviene en la prestación de servicios, es decir, cuando existe ordenación de medios materiales y humanos atribuibles al establecimiento permanente con la finalidad de realizar la operación.

3. Expedir y entregar facturas o documentos equivalentes de sus operaciones y conservar duplicado de estos.

4. Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5. Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante. Igualmente, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

2.6.5 SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo es la persona obligada a repercutir o ingresar el IVA. Esta obligación recae normalmente sobre el empresario o profesional que realiza las entregas de bienes, prestaciones de servicios u otras operaciones sujetas al impuesto.

No obstante, existen algunas excepciones en las que la consideración de sujeto pasivo recae sobre el destinatario de la operación. Es en general el caso de aquellas operaciones localizadas en el territorio de aplicación del IVA en las que quien las realiza no tiene en ese territorio la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente y el destinatario sea un empresario o profesional, con independencia de si está establecido o no en el territorio de aplicación del Impuesto.

En los últimos años se han ido estableciendo nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo (aplicables a operaciones que se devenguen a partir de 31 de octubre de 2012) en los casos de (i) determinadas entregas inmobiliarias exentas, en las que se renuncie a la exención de IVA; (ii) entregas de inmuebles en ejecución de garantías sobre los inmuebles y daciones en pago total o parcial; o (iii) determinadas ejecuciones de obra así como cesiones de personal para su realización, siendo necesario en estos casos que, con carácter previo o simultáneo a la realización de las operaciones, el destinatario comunique de forma expresa y fehaciente la concurrencia de los requisitos para que opere la inversión del sujeto pasivo.

Dicha comunicación se puede realizar a través de una declaración escrita firmada por el destinatario, bajo su responsabilidad y dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio. De esta forma, se prevé la posible aplicación para el destinatario de la responsabilidad solidaria prevista en la Ley de IVA para los que mediante acción u omisión dolosa o culposa eludan la correcta repercusión del tributo.

A partir de 1 de abril de 2015, se unen a la anterior lista algunos supuestos de entregas de (i) plata, platino y paladio; (ii) teléfonos móviles, y (iii) consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Desde el 1 de enero de 2023, por el contrario, se ha excluido la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, pasando a ingresar el IVA el prestador del servicio, en los servicios de arrendamientos de bienes inmuebles sujetos y no exentos, así como en los servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles.

Por otro lado, con efectos desde 1 de enero de 2015 existe un nuevo régimen de diferimiento del IVA a la importación que permite la recaudación e ingreso del IVA a la importación mediante la inclusión de dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se reciba el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

Se trata de un régimen optativo, al que se podrán acoger aquellos sujetos pasivos cuyo periodo de liquidación coincida con el mes natural (*i.e.* empresas acogidas al régimen de devolución mensual, aquellas cuyo volumen de operaciones en el año natural anterior supere los 6.010.121,04 €, o aquellas que apliquen el régimen de grupo de entidades a efectos de IVA, entre otros supuestos).

Además de la repercusión del impuesto, recaen en el sujeto pasivo las siguientes obligaciones:

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de actividades.
- Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- Expedir y entregar factura de todas sus operaciones.
- Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan (libros específicos de IVA)[49].
- Presentar periódicamente, o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.
- Presentar las declaraciones-liquidaciones (mensuales o trimestrales, en función de su volumen de operaciones, así como una declaración-resumen anual).
- Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de sus obligaciones cuando se trate de sujetos pasivos sin establecimiento en el territorio de aplicación del impuesto. Esta obligación solo se exige a los empresarios no establecidos en la UE, salvo que lo estén en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua.

49 Con efectos 1 de enero de 2009 para aquellos operadores que se acojan al régimen de devolución mensual y a partir de julio de 2017 para todos los sujetos pasivos que deban autoliquidar el impuesto con carácter mensual, deberán presentarse obligatoriamente por medios telemáticos.

2.6.6 BASE IMPONIBLE

Con carácter general, la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al Impuesto procedentes del destinatario o de terceras personas.

La normativa del Impuesto establece, a su vez, una serie de reglas especiales de determinación de la base imponible, previendo entre otros, los supuestos de autoconsumo de bienes o servicios, así como aquellos supuestos en que existe vinculación entre las partes (la base imponible está constituida por el valor normal de mercado).

2.6.7 DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO

La normativa del Impuesto establece, con carácter general, en favor de los sujetos pasivos, el derecho a deducir las cuotas soportadas de las repercutidas por ellos, siempre que los bienes y servicios adquiridos se destinen a la realización, entre otras, de las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos y no exentos del impuesto.
- Operaciones exentas que otorgan derecho a deducción con el fin de actuar neutralmente en el comercio intracomunitario o internacional (por ejemplo, exportaciones).
- Operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que, de haber sido realizadas en dicho territorio, habrían otorgado el derecho a deducir. El impuesto soportado por la adquisición o importación de bienes o servicios que no están afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional no puede ser deducido con carácter general, sin perjuicio de la existencia de reglas específicas como las relativas a las cuotas soportadas por bienes de inversión (deducción parcial).

El derecho a deducir está también condicionado al cumplimiento de requisitos formales, y puede ser ejercitado, en teoría, en un plazo de cuatro años.

Existen varios regímenes de deducción, siendo las principales características de cada uno de ellos las siguientes:

2.6.7.1 Regla de la prorrata general

Esta regla se aplica cuando el sujeto pasivo realiza conjuntamente tanto operaciones que otorgan el derecho a deducir como operaciones que no otorgan tal derecho (por ejemplo, operaciones financieras exentas).

Además, cabe destacar que con efectos 1 de enero de 2006 se eliminó el efecto de las subvenciones en el derecho a la deducción del impuesto.

En aplicación de esta regla, el IVA soportado es deducible en la proporción que representa el valor de las operaciones que otorgan derecho a deducción sobre el total de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales.

Así pues, el porcentaje del IVA deducible se determina por aplicación de la siguiente fórmula:

$$\frac{\textit{Operaciones que otorgan derecho a deducción}}{\textit{Operaciones totales}} \times 100$$

El porcentaje resultante se redondea a la unidad superior.

Con efectos desde el 1 de enero de 2014 y con vigencia indefinida, las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto quedarán excluidas del cálculo de la prorrata general, con independencia de dónde se hubieran soportado o incurrido los costes para la realización de las operaciones.

2.6.7.2 Regla de prorrata especial

Este régimen se aplica, en términos generales, a opción del sujeto pasivo (opción que normalmente se ha de ejercitar dentro del mes de diciembre anterior al año en que vaya a resultar de aplicación). Las características básicas de este régimen de deducción son las siguientes:

- El IVA soportado en adquisiciones o importaciones de bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que otorgan derecho a deducir puede ser deducido íntegramente.
- Por el contrario, no es deducible el IVA soportado en adquisiciones o importaciones de bienes y servicios destinados exclusivamente a la realización de operaciones que no otorgan el derecho a deducción.
- El IVA soportado como consecuencia de adquisiciones o importaciones de bienes y servicios utilizados solo en parte en la realización de operaciones que otorgan el derecho a deducción será deducible en la proporción resultante de la aplicación de la regla de la prorrata general.

La prorrata especial será de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10% o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

2.6.7.3 Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial

Cuando el sujeto pasivo realiza actividades empresariales diferenciadas, debe aplicar el régimen de deducciones correspondiente a cada una de tales actividades de manera independiente.

Se considera que concurren las circunstancias para considerar las actividades empresariales como diferenciadas entre sí cuando las mismas están clasificadas en grupos distintos de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (C.N.A.E.) y sus regímenes de deducción son, además, distintos (se entiende cumplido este requisito, entre otros casos, cuando por aplicación de la regla de prorrata general, el porcentaje de IVA deducible difiere en más de 50 puntos porcentuales).

En tal caso, el sujeto pasivo debe aplicar la regla de prorrata general o la regla de prorrata especial, según los términos descritos anteriormente, en cada uno de los sectores de actividad. El IVA soportado en adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que no sean específicamente imputables a ninguna de las actividades se deduce en función de la prorrata general resultante del conjunto de sus actividades.

A partir de 2015 se excluyen del cómputo de la prorrata general aplicable a los inputs comunes, en el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial, el volumen de operaciones realizadas en el régimen especial de Grupo de entidades.

2.6.8 DEVOLUCIONES

En caso de que el IVA repercutido exceda del IVA deducible, el sujeto pasivo ha de ingresar la diferencia en sus declaraciones periódicas (mensuales o trimestrales).

Si, por el contrario, la cantidad de IVA deducible excede de la cantidad del IVA repercutido, el sujeto pasivo puede solicitar la devolución de dicho exceso que, como regla general, únicamente se puede solicitar a través de la última declaración del año.

No obstante, sujeto al cumplimiento de determinados requisitos reglamentariamente establecidos, los sujetos pasivos que se inscriban en el Registro de Devolución Mensual podrán solicitar la devolución del saldo existente al término de cada periodo de liquidación.

La inscripción en este Registro de Devolución lleva aparejada la obligación de presentar las correspondientes declaraciones liquidaciones del Impuesto por medios telemáticos mensualmente (con independencia del volumen de operaciones del sujeto pasivo) así como obligación de llevanza electrónica de los libros registro de IVA a través del sistema de Suministro Inmediato de Información (SII).

El plazo para obtener la devolución se establece en seis meses a contar desde el término del plazo para la presentación de la última declaración del año (30 de enero del año inmediato siguiente) en condiciones generales y desde el término del plazo para la presentación de las declaraciones mensuales en el caso de sujetos pasivos inscritos en el Registro de Devolución Mensual.

Las devoluciones de IVA soportado en España por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto se rigen por normas específicas. Para obtener dicha devolución, se han de cumplir los siguientes requisitos:

- La persona que solicite la devolución debe estar establecida en la UE o, en su defecto, se debe acreditar la existencia de reciprocidad en su país de origen para empresarios y profesionales establecidos en España (es decir, los empresarios españoles obtendrían la devolución de un impuesto análogo en dicho Estado).

  El mencionado requisito de reciprocidad ha desaparecido con la aprobación de la Ley 28/2014 para las cuotas soportadas por servicios de hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial y el acceso a estas, así como en relación con la adquisición o importación de moldes, plantillas o equipos que se utilicen en la fabricación de bienes que sean exportados con destino al empresario no establecido, siempre que tales equipos sean también objeto de exportación finalizada su utilización o sean destruidos.

- El empresario no establecido no debe haber realizado operaciones en el territorio de aplicación del impuesto por las que pueda tener la consideración de sujeto pasivo.

- A diferencia de los sujetos pasivos establecidos en la UE, las personas no establecidas en la UE deben designar un representante, residente en el territorio español de aplicación del impuesto, encargado del cumplimiento de los requisitos formales o de procedimiento relevantes, que será responsable solidario en el caso de devoluciones improcedentes y al que se le podrá exigir garantía suficiente a tal efecto.

- Las cuotas soportadas cuya devolución se solicita deben derivar de adquisiciones de bienes y servicios o importaciones de bienes destinados a la realización de operaciones que otorgan el derecho a deducción (tanto en España como en el Estado de establecimiento del empresario).

Las solicitudes de devolución solo se pueden referir al año o trimestre inmediatamente precedente, y el plazo para realizarlas termina el 30 de septiembre del año siguiente[50] y no podrá ser inferior a 400 € si la solicitud es trimestral o a 50 € si es anual.

2.6.9 RÉGIMEN ESPECIAL DE CRITERIO DE CAJA

A partir del 1 de enero de 2014 resulta aplicable un nuevo régimen especial de IVA, el "Régimen especial de criterio de caja", al que podrán optar aquellos sujetos pasivos con un volumen de operaciones no superior a dos millones de euros en el año natural anterior. Una vez solicitada la opción, esta se entiende prorrogada salvo renuncia (que tendrá una validez mínima de tres años) o exclusión del régimen por ser de aplicación alguno de los supuestos tasados en la norma.

Para los operadores que se acojan a este régimen opcional, el devengo de todas sus operaciones (con exclusión de determinadas operaciones previstas en la norma) se produce en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos, con un límite temporal del 31 de di-

50 En el caso de empresarios comunitarios no establecidos en España las solicitudes de devolución deberán hacerse a través del portal electrónico que habiliten sus propias Administraciones.

ciembre del año siguiente a aquel en el que se haya realizado la operación, momento en el cual se producirá en todo caso el devengo aun cuando no se haya obtenido el cobro.

Este criterio de caja también afecta a las cuotas de IVA soportadas por quienes se acojan a él, de forma que únicamente pueden deducir el impuesto con el pago.

La modificación de las reglas de devengo en las operaciones afectadas por este Régimen Especial implica que todo empresario o profesional (aunque no haya optado por la aplicación del Régimen) que sea destinatario de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por operadores acogidos a él, verá diferido su derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado hasta el momento del pago o, en su caso, hasta el 31 de diciembre del año siguiente a la realización de la operación.

Las nuevas reglas de devengo para las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los operadores acogidos al Régimen llevan aparejadas modificaciones en el ámbito de las obligaciones de facturación, el contenido de los Libros Registro y la información a suministrar en las declaraciones informativas de operaciones con terceras personas, que fundamentalmente se resumen a continuación:

- En cuanto a las obligaciones de facturación, se hace necesario incluir una mención específica a la aplicación de este régimen.
- En relación con el contenido de los Libros Registro, se incluyen determinados contenidos adicionales (fechas de pago/cobro, importes y medio de pago empleado) con objeto de facilitar el control de la aplicación de las reglas específicas de devengo, tanto en los operadores acogidos al régimen como en sede de los destinatarios de las facturas.
- Se incluye un sistema doble de consignación de dichas operaciones en la declaración informativa de operaciones con terceras personas.

2.6.10 RÉGIMEN ESPECIAL DE GRUPO DE ENTIDADES

Este régimen supone la transposición a la normativa española de la posibilidad que establece la Directiva comunitaria del Impuesto de tratar como un solo sujeto pasivo a entidades que presentan un grado de vinculación financiera, económica y de organización suficiente.

La «vinculación suficiente», necesaria para la aplicación, se define en la norma como la existente entre una entidad dominante (que no puede ser dependiente de ninguna otra sociedad en el territorio de aplicación del impuesto, en los términos que se describen) y las entidades sobre las cuales tenga el control efectivo, bien porque esta participe directa o indirectamente en más de un 50% del capital social o porque ostente la mayoría de los derechos de voto, mantenida durante todo el año natural, siempre que las sedes o establecimientos permanentes de las entidades que se incluyan en el Grupo radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este régimen es optativo con una vigencia mínima de tres años prorrogable automáticamente y cuya eventual renuncia, es por un período mínimo de unos tres años.

El ejercicio de su opción se debe solicitar por la entidad dominante antes del inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La decisión de acogimiento al régimen especial deberá ser acordada por parte del consejo de administración de cada una de las entidades que formarán el grupo.

En su versión más sencilla, el régimen consiste simplemente en la posibilidad de agregar las declaraciones individuales de las sociedades del Grupo que se acojan a él, de forma que los saldos a ingresar y a compensar/devolver de unas sociedades se puedan compensar de forma inmediata con los saldos a ingresar de las restantes, reduciéndose o eliminándose los costes financieros que se pueden derivar de una acreditación de saldos frente a la Hacienda Pública cuya devolución, con carácter general, no se puede solicitar sino a través de la última declaración-liquidación del año.

Opcionalmente, las entidades del Grupo podrán solicitar la aplicación de un método específico de determinación de la base imponible, deducciones y renuncia a las exenciones en las operaciones intragrupo.

Conforme a este método específico y en lo que respecta a la base imponible, esta se pasaría a determinar por el importe de los costes que, directa o indirectamente, total o parcialmente, se hayan utilizado en la prestación de las operaciones a entidades del Grupo, siempre que por ellos se haya soportado efectivamente el impuesto, no siendo objeto de inclusión los costes por los que no se haya soportado IVA.

Este método opcional contempla además la facultad de renuncia a determinadas exenciones que puedan resultar de aplicación a operaciones intragrupo, facultad que se podrá ejercer operación por operación, y prevé un régimen especial para la aplicación de deducciones.

Con carácter general el régimen especial del grupo de entidades contempla una serie de obligaciones específicas que recaen sobre la entidad dominante del Grupo como, por ejemplo, la llevanza de un sistema de información analítica y de una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados (en el caso de la modalidad ampliada).

La entidad dominante deberá presentar una declaración agregada una vez presentadas las declaraciones individuales de las entidades pertenecientes al grupo. El periodo de liquidación será mensual con independencia del volumen de operaciones.

El Grupo de Entidades podrá optar igualmente por el régimen de devolución mensual, siendo competencia de la entidad dominante la presentación de la solicitud censal correspondiente.

2.6.11 DEVENGO Y PERÍODO DE LIQUIDACIÓN

Con carácter general, el devengo se produce (i) en las entregas de bienes, cuando tiene lugar la puesta a disposición del adquirente (o, en su caso, cuando se efectúa la entrega conforme a la legislación que sea aplicable) y (ii) en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. No obstante, en caso de pagos anticipados el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Por regla general el período de liquidación del IVA coincide con el trimestre natural. La presentación de las declaraciones-liquidaciones se debe efectuar durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al período de liquidación, es decir, del 1 al 20 de abril, julio y octubre, y del 1 al 30 de enero la correspondiente al cuarto trimestre. Junto con la declaración del cuarto trimestre se ha de presentar también el resumen anual (modelo 390).

No obstante, en aquellos casos en los que el volumen de operaciones de los sujetos pasivos, calculado conforme a lo dispuesto en LIVA, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 € o si está siendo de aplicación el régimen especial de grupo de entidades al que hemos hecho referencia en el apartado anterior, o el régimen de devolución mensual el período de liquidación coincide con el mes natural. En estos casos, desde la entrada en vigor en julio de 2017 del suministro inmediato de información (SII)[51], las declaraciones-liquidaciones se deberán presentar durante los primeros treinta días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación mensual correspondiente al mes de enero. Estos sujetos pasivos quedan eximidos de la obligación de presentar el resumen anual (modelo 390).

Las mencionadas liquidaciones deben ser presentadas telemáticamente.

2.6.12 OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN

Las obligaciones de facturación son básicas para la aplicación y liquidación del IVA. Así:

- La factura es el medio que han de utilizar los sujetos pasivos para cumplir la obligación de repercusión del IVA sobre aquel para quien se realice la operación gravada.

  La obligación de expedir y entregar factura por cada una de las operaciones que realicen alcanza a todos los empresarios y profesionales. El empresario o profesional que expide la factura debe, Además, conservar copia o matriz de la misma.

- El destinatario de una operación sujeta al IVA debe estar en posesión de una factura para poder efectuar la deducción de las cuotas del IVA soportado.

De acuerdo con la normativa española, están obligados a emitir factura los empresarios o profesionales así como aquellos que no tengan tal condición pero sean sujetos pasivos del IVA, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad que se entiendan localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, incluso si están no sujetas o exentas de IVA.

Tal y como señalamos en el apartado en el que analizábamos el concepto de establecimiento permanente, el hecho de que se disponga de un establecimiento en el territorio de aplicación del impuesto que intervenga en la realización de las operaciones sujetas a IVA implica, entre otras obligaciones, que, al estar establecido en el territorio de aplicación del IVA, este se deba dar de alta a efectos de IVA y emitir facturas de aquellas operaciones en las que intervenga. A estos efectos, tendrían la misma consideración que una entidad española.

Es relevante a estos efectos el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, por el que se modifica, entre otros, el Reglamento de IVA. En el referido Real Decreto se establece que la normativa aplicable a la factura expedida por los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de ventanilla única para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, que hasta la fecha era la del Estado miembro de consumo, pasa a ser la normativa del Estado miembro de identificación. De esta forma, se evita que el sujeto pasivo quede sometido a diferentes regímenes normativos en materia de facturación.

En consonancia con ello, será aplicable la normativa en materia de facturación española cuando sea España el Estado miembro de identificación.

Por lo que respecta al contenido de las facturas, estas deben contener (en general y a salvo de determinados supuestos específicos) los siguientes aspectos:

1. El número y en su caso, la serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie debe ser correlativa.

2. La fecha de su expedición.

3. El nombre y los apellidos, la razón o denominación social completa, del obligado a expedir factura y del destinatario de las operaciones.

4. El NIF atribuido por la Administración española o por la de otro Estado miembro de la UE, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

5. El NIF del destinatario en los siguientes supuestos:

   - Entregas intracomunitarias exentas.

51 Remisión electrónica de los libros de registro de IVA.

- Operación cuyo destinatario es el sujeto pasivo del IVA correspondiente a aquella (inversión del sujeto pasivo).

- Operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando el empresario o profesional obligado a expedir la factura se considera establecido en dicho territorio.

6. El domicilio del obligado a expedir factura y del destinatario de las operaciones.

7. La descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del IVA y del importe de aquellas, incluyendo el precio unitario sin IVA de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja no incluido en dicho precio unitario.

8. El tipo o tipos impositivos aplicados a las operaciones, incluyendo, en su caso, los del recargo de equivalencia, que deben constar separadamente.

9. La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, consignada por separado. Dicha cuota se debe expresar en euros.

10. La fecha de realización de las operaciones que se documentan o, en su caso, en la que se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de fecha distinta a la de expedición de la factura.

Las facturas deben ser expedidas en los siguientes plazos:

- Como regla general, en el momento de realización de la operación.

- Si el destinatario de la operación es un empresario o profesional que actúe como tal, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

2.7 IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El ITP y AJD grava un número limitado de transacciones, entre las cuales destacan:

TIPO IMPOSITIVO (*)	(%)
Operaciones societarias (**)	1
Transmisiones de bienes inmuebles	6
Transmisiones de bienes muebles y concesiones administrativas	4
Ciertos derechos reales (principalmente garantía, pensiones, fianzas o préstamos)	1
Ciertas escrituras públicas	0,5

(*) Las Comunidades Autónomas están legitimadas para aplicar tipos diferentes en determinados casos. De hecho, muchas de ellas han establecido como tipo aplicable a las transmisiones de inmuebles el 7% (e incluso tipos superiores) y de Actos Jurídicos Documentados el 1,5% en determinadas operaciones.

(**) En la actualidad no tributan las operaciones de reestructuración empresarial, las constituciones de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones de los socios en general y determinados traslados de sede de dirección efectiva o domicilio social.

Si el vendedor es una empresa o un promotor inmobiliario privado, la transmisión de terrenos edificables o la primera entrega de edificaciones tributan por el IVA. Sin embargo, las segundas y posteriores entregas de edificaciones realizadas por sociedades, empresarios o profesionales, en el desarrollo de sus actividades habituales, pueden optar tributar por este impuesto o por el IVA. La opción es aplicable si el adquirente es un empresario o profesional y el vendedor renuncia a la exención de IVA, lo que conllevaría que el comprador pagaría IVA en lugar de ITP (esta opción solo era posible si el destinatario se podía deducir todo el IVA soportado, si bien a partir del 1 de enero de 2015 bastará que el derecho a la deducción sea parcial, aun por el destino previsible de los bienes objeto de la transmisión).

Las transmisiones de acciones de sociedades españolas no soportan normalmente ninguna imposición indirecta. No obstante, pueden generar tributación en IVA / ITP si se transmiten sociedades inmobiliarias (es decir, aquellas en las que más del 50% del activo sean bienes inmuebles situados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales) cuando se adquiera el control de dichas entidades, si se entiende que la transmisión se hace con "ánimo de eludir". Se presume este "ánimo de eludir" (salvo prueba en contrario) cuando se obtenga el control de ese tipo de entidades y sus inmuebles (o los inmuebles de las entidades inmobiliarias participadas por aquella cuyo control se alcanza) no estén afectos a actividades económicas.

En estos casos, la transacción tributará por IVA o ITP según corresponda.

Finalmente cabe señalar que el ITP, a diferencia del IVA, supone un coste para el adquirente/ beneficiario.

2.8 IMPUESTOS ESPECIALES

En España existen diferentes impuestos especiales en consonancia con las Directivas comunitarias, como son los (i) impuestos especiales sobre consumo (alcohol y bebidas alcohólicas, cerveza, hidrocarburos e industria del tabaco)[52]; (ii) el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (también aplicable en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla), o (iii) el Impuesto sobre la electricidad (aplicable a todo el territorio español), el cual grava el consumo de energía eléctrica.

52 En general, estos impuestos especiales no son aplicables en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla (los impuestos especiales sobre el alcohol y las cervezas son aplicables también en las Islas Canarias).

2.9 DERECHOS ARANCELARIOS SOBRE IMPORTACIONES

En su mayoría, los derechos arancelarios aplicados en España son derechos de aduanas que se pagan sobre las importaciones, en general, cuando las mercancías se despachan por la Aduana. Con escasísimas excepciones, los derechos son *ad valorem*, es decir, sobre el precio *CIF* o similar según el precio en factura. El resto son derechos arancelarios menores por derechos de almacenaje o depósito y la venta de mercancías abandonadas.

El Sistema Armonizado de Clasificación de Mercancías y la tarifa de la Comunidad Económica Europea ("CEE")[53] (TARIC) entraron en vigor en España en el año 1987. Además, desde el acceso de España a la Comunidad Europea, solo son aplicables las exenciones establecidas por la misma.

2.10 IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

Se trata de un impuesto de naturaleza indirecta que grava, en fase única, las operaciones de seguro y capitalización basadas en técnicas actuariales, concertadas por entidades aseguradoras que operen en España, incluso en régimen de libre prestación de servicios.

2.11 IMPUESTO SOBRE TRANSACCIONES FINANCIERAS

Se trata de un impuesto indirecto que grava las adquisiciones a título oneroso de acciones representativas del capital social de sociedades de nacionalidad española, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que la sociedad tenga sus acciones admitidas a negociación en un mercado español, o de otro Estado de la Unión Europea, que tenga la consideración de regulado conforme a lo previsto en la Directiva 2014/65/UE, o en un mercado considerado equivalente de un tercer país según lo dispuesto en el artículo 25.4 de dicha Directiva.
- Que el valor de capitalización bursátil de la Sociedad sea, a 1 de diciembre del año anterior a la adquisición, superior a 1.000 millones de euros.

Este gravamen se exige con independencia del lugar en el que se efectúe la adquisición y cualquiera que sea la residencia o el lugar de establecimiento de los intervinientes en la operación.

En todo caso, se establecen una serie de exenciones que afectan al mercado primario y las adquisiciones necesarias para el funcionamiento de las infraestructuras del mercado, relativas a reestructuraciones empresariales, las realizadas entre sociedades del mismo grupo, las cesiones de carácter temporal y determinadas adquisiciones de acciones propias. Además, se ha introducido una nueva exención para las adquisiciones realizadas por Fondos de pensiones de Empleo, por Mutualidades de Previsión Social o por Entidades de Previsión Social Voluntaria sin ánimo de lucro.

2.12 IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

Se trata de un impuesto indirecto, compatible con el IVA, que grava las prestaciones de determinados servicios digitales:

- La inclusión, en una interfaz digital, de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz (servicios de publicidad en línea).
- La puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios (servicios de intermediación en línea).
- La transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales (servicios de transmisión de datos).

A estos efectos, las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en territorio español cuando algún usuario esté situado en aquel, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio.

Los sujetos pasivos del impuesto serán aquellos prestadores de servicios digitales que superen los siguientes umbrales al mismo tiempo:

- Que en el año natural anterior el importe neto de su cifra de negocios supere 750 millones de euros.
- Que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto correspondientes al año natural anterior, una vez aplicadas las reglas previstas para la determinación de la base imponible (para así determinar la parte de dichos ingresos que se corresponde con usuarios situados en territorio español), supere 3 millones de euros.

2.13 OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO

La normativa regula una obligación de información de bienes y derechos en el extranjero, que afecta a personas físicas y jurídicas (incluyendo entidades en régimen de atribución de rentas) residentes en España y a no residentes con establecimiento permanente.

53 Actual Unión Europea.

Esta obligación alcanza a cuentas, valores (incluyendo seguros y rentas vitalicias y temporales) e inmuebles o derechos sobre estos, con determinadas excepciones cuantitativas y cualitativas.

Aunque se trata de una obligación puramente formal, a realizar cada año en relación con la información correspondiente al año anterior (siendo la primera declaración a presentar la que correspondía a los ejercicios que finalizasen partir de 29 de octubre de 2012), la falta de cumplimiento de esta obligación o su cumplimiento incorrecto o fuera de plazo ha estado sometida a un gravoso régimen sancionador en el que las sanciones se calculaban por cada dato o conjunto de datos no declarado o declarado erróneamente o fuera de plazo.

Además, en caso de incumplimiento en plazo de esta obligación, las rentas descubiertas se consideraban renta no declarada o ganancia de patrimonio no justificada en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF, respectivamente, imputables al último período más antiguo de los no prescritos, aunque se pudiera probar que las rentas se generaron antes, salvo que se probase que fueron declaradas o que fueron generadas cuando el contribuyente no era residente en España. En caso de que se imputase esta renta no declarada o esta ganancia de patrimonio, se podía imponer una sanción del 150% de la deuda tributaria derivada de esa imputación.

Estas consecuencias (imputación de rentas no declaradas o ganancias de patrimonio no justificadas, sanciones fijas y sanción del 150%) fueron objeto de escrutinio por la Comisión Europea, que inició un procedimiento de infracción contra España (2014/4330 C(2017) 1064) de conformidad con el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la UE.

Finalmente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha concluido en su sentencia de 27 de enero de 2022 que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de libre circulación de capitales por los siguientes motivos:

- Porque el incumplimiento o cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación conlleva la tributación de las rentas no declaradas sin posibilidad de que el sujeto se ampare en la prescripción ganada.
- Porque sanciona dicho comportamiento con una sanción del 150% de la cuota correspondiente a esa imputación de rentas no declaradas, que además se puede acumular con las multas de cuantía fija.
- Finalmente, porque sanciona estos incumplimientos con multas fijas no limitadas que no guardan proporción con las sanciones previstas en un contexto puramente nacional.

En cumplimiento de la mencionada sentencia, con efectos 11 de marzo de 2022 se ha aprobado la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se elimina el régimen sancionador antes comentado, así como la consideración como ganancias no justificadas de aquellas rentas imputables a bienes o derechos no declarados o no declarados en plazo. Sin perjuicio de ello, la sentencia debería tener efectos inmediatos desde su publicación y la Agencia Tributaria ya está devolviendo sanciones exigidas anteriormente.

El Tribunal Económico-Administrativo Central ha concluido en una reciente resolución de marzo de 2022 que los efectos de la sentencia son aplicables de forma inmediata; si bien recuerda que en la normativa sigue habiendo un régimen de imputación de rentas no declaradas o ganancias de patrimonio no declaradas (que no depende de la existencia de esta declaración de bienes y derechos en el extranjero) por lo que si por la presentación de esa declaración se ponen de manifiesto rentas no declaradas anteriormente (y generadas cuando el sujeto pasivo era residente), el sujeto deberá estar en disposición de probar que se generaron en períodos prescritos, a fin de evitar la referida imputación.

Por el momento, tras la eliminación del régimen sancionador específico para este tipo de declaración, no se ha previsto un régimen sancionador distinto del previsto para el resto de declaraciones informativas.

El plazo general de declaración abarca desde el 1 de enero al 31 de marzo del año siguiente al ejercicio cuya declaración se presenta.

2.14 IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO

El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero o IGFEI es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización en el territorio español de gases fluorados de efecto invernadero. Según la norma, entran en este ámbito:

- Los hidrofluorocarburos (HFC), los perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF6) que figuran en el anexo I del Reglamento (UE) n.º 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los gases fluorados de efecto invernadero y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 842/2006.
- Las mezclas que contengan cualquiera de esas sustancias.

El hecho imponible está constituido por la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de los gases fluorados de efecto invernadero y se entiende realizado el hecho imponible tanto si dichos gases se presentan contenidos en envases como si están incorporados en productos, equipos o aparatos.

El tipo impositivo se determinará aplicando el coeficiente 0,015 al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas en el momento de realización del hecho imponible, con el límite máximo de 100 euros por kilogramo. No obstante, en el caso de productos, equipos o aparatos que contengan gases objeto del impuesto respecto a los que se desconozca su potencial de calentamiento atmosférico, se presumirá que el tipo impositivo es de 100 euros por kilogramo.

Este impuesto se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales y de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales.

2.15 IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES

Este impuesto, de aplicación en todo territorio español (sin perjuicio de los regímenes forales y de lo previsto en los tratados internacionales), es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del impuesto, de envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si están vacíos, como si contienen, protegen, o se utilizan para manipular, distribuir o presentar mercancías.

Grava a un tipo proporcional de 0,45 euros los kilogramos de plástico no reciclado contenidos en los productos sometidos a tributación, con ocasión de su fabricación, adquisición intracomunitaria o importación. En concreto, se somete a tributación la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los siguientes productos:

- Los envases no reutilizables que contengan plástico
- Los productos plásticos semielaborados destinados a la obtención de los envases del apartado anterior (por ejemplo, preformas o láminas de termoplástico).
- Los productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de los envases no reutilizables.

El sujeto pasivo, el devengo y el período de liquidación se establece en función de si se trata de la fabricación, adquisición intracomunitaria o importación de los productos.

2.16 IMPUESTO SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS EN VERTEDEROS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN DE RESIDUOS

Se trata también de un impuesto indirecto, de aplicación en todo territorio español (sin perjuicio de los regímenes forales y de lo previsto en los tratados internacionales), que recae sobre la entrega de residuos en vertederos para su eliminación o en instalaciones de incineración o coincineración para su eliminación o valorización energética. Se configura como un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas.

El devengo del impuesto se producirá en el momento en que se realice el depósito en el vertedero o en el momento de la incineración o coincineración en las correspondientes instalaciones.

Tendrá la consideración de sujeto pasivo a título de contribuyente quien realice la entrega de residuos en vertederos o instalaciones de incineración o coincineración y, a título de sustituto del contribuyente, los gestores de los vertederos o de las referidas instalaciones.

La base imponible se calculará a partir del peso, referido en toneladas métricas (Tm) con expresión de tres decimales, de los residuos depositados en vertederos, incinerados o coincinerados y se determinará por cada instalación en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible del impuesto.

La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible un tipo impositivo proporcional en función del tipo de residuo (entre 0 y 40 euros por tonelada métrica).

2.17 GRAVÁMENES TEMPORALES INTRODUCIDOS POR LA A LEY 38/2022, DE 27 DE DICIEMBRE

2.17.1 IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS (IMPUESTO DE SOLIDARIDAD).

Se trata de un tributo directo, personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto que supere el importe de 3.000.000 €. Además, a diferencia del Impuesto sobre Patrimonio, es un tributo estatal que no se podrá ceder a las comunidades autónomas.

Este impuesto se aplicará en todo el territorio nacional durante los ejercicios 2022 y 2023. No obstante, la norma incluye una cláusula que prevé su revisión al final de dicho período, para decidir sobre la posible extensión de su vigencia temporal.

La base imponible, los sujetos pasivos y exenciones se determinarán conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. Al igual que ocurre en ese impuesto, se establece un mínimo exento de 700.000 €, que no será de aplicación a los sujetos pasivos no residentes.

Por lo que respecta a la escala de gravamen establecida para este impuesto, se aplicarán, los siguientes tipos:

BASE LIQUIDABLE (HASTA EUROS)	CUOTA A PAGAR (EUROS)	RESTO BASE LIQUIDABLE (HASTA EUROS)	TIPO APLICABLE (%)
0,00	0,00	3.000.000,00	0,0
3.000.000,00	0.00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,98	5.347.998,03	2,1
10.695.996,03	152.223,93	En adelante	3,5

Una vez determinada la cuota íntegra, se aplicará un límite similar al ya existente para las cuotas del IRPF y del Impuesto sobre Patrimonio, de tal forma que, cuando la suma de las cuotas íntegras del IRPF, el Impuesto sobre Patrimonio y el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas supere el 60% de la base imponible del IRPF, se reducirá la cuota del IGF hasta alcanzar dicho límite, sin que la reducción pueda superar el 80% de la cuota del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas previa a dicha reducción. Para el cálculo de estas magnitudes se realiza una remisión plena a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio.

Además, una vez aplicado el límite anterior, se prevé que de la cuota resultante a pagar se deduzca la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio "efectivamente satisfecha"; lo que conducirá a que el impuesto se acabe pagando solo (o al menos en su mayor parte) en aquellas comunidades en las que el Impuesto sobre el Patrimonio esté totalmente bonificado, efecto este querido por el legislador, cuyo objetivo ha sido, además de recaudatorio, homogeneizar la tributación patrimonial entre las distintas comunidades autónomas.

Por último, deberán nombrar a un representante (persona física o jurídica residente en España):

- Los no residentes en España ni en otro Estado miembro de la Unión Europea (UE) o de un Estado del Espacio Económico Europeo (EEE) con normativa de asistencia mutua de intercambio de información tributaria y recaudación en los términos de la LGT.

- Los residentes en España que se ausenten después de la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado que no pertenezca a la UE o EEE con normativa de intercambio de información tributaria, si su regreso a España se va a producir después de finalizar el plazo de presentación de la declaración del impuesto.

Este impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y se exigirá mediante autoliquidación, por lo que, por su entrada en vigor, se declarará por primera vez en 2023, en función del patrimonio a 31 de diciembre de 2022.

2.17.2 GRAVAMEN TEMPORAL ENERGÉTICO Y GRAVAMEN TEMPORAL DE ENTIDADES DE CRÉDITO Y ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS DE CRÉDITO

a. Gravamen temporal energético

Serán obligados al pago las personas o entidades que tengan la consideración de operador principal en los sectores energéticos de acuerdo con las resoluciones de 10 de diciembre de 2020, 16 de diciembre de 2021 y 9 de junio de 2022 de la CNMC, así como aquellos que se consideren operadores principales a efectos de la presta que desarrollen en España actividades de producción de crudo de petróleo o gas natural, minería de carbón o refino de petróleo cuyo volumen de negocios en el año anterior al del nacimiento de la obligación de pago de la prestación derive, al menos en un 75%, de actividades económicas de extracción, minería, refinado de petróleo o fabricación de productos de coquería. Se prevén exenciones en función del INCN.

El gravamen será el resultado de multiplicar el INCN de la actividad desarrollada en España en el año natural anterior por el 1,2%. Se excluyen del INCN determinados importes correspondientes a otros impuestos o actividades reguladas según se detalla en la norma.

b. Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

Están obligadas al pago de este gravamen las entidades de crédito y los establecimientos financieros de crédito que operen en el territorio español, cuya suma de ingresos por intereses y comisiones correspondiente al año 2019 sea igual o superior a 800 millones de euros.

El importe a pagar es el resultado de multiplicar la suma del margen de intereses y de los ingresos y gastos por comisiones derivados de la actividad desarrollada en España que figuren en la cuenta de pérdidas y ganancias correspondiente al año natural anterior al de nacimiento de la obligación de pago por 4,8%.

c. Características comunes:

- La obligación del plazo nace el 1 de enero de cada año. Se prevé un pago anticipado en febrero de cada año por el 50% de su importe, con base en una estimación del impuesto anual que se deberá realizar a esa fecha. La liquidación definitiva se presentará en septiembre de cada año, descontando el pago anticipado realizado en febrero.

- El importe de las prestaciones no será gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

- Estos gravámenes no podrán ser objeto de repercusión económica (directa o indirecta) a los clientes. El incumplimiento de esta prohibición se califica como infracción muy grave, que podrá ser sancionada con una multa del 150% del importe repercutido.

- Se prevén normas especiales para el caso de grupos que presenten declaraciones en territorio común y foral.

- Se prevé que el Gobierno elabore un informe provisional a finales de 2023 sobre su primer ejercicio de aplicación y un estudio a finales de 2024 en los que se evaluará el mantenimiento de ambos gravámenes con carácter permanente.

2.18 RÉGIMEN ESPECIAL PARA EMPRESAS EMERGENTES

La Ley 28/2022, de 21 de diciembre de 2022, de fomento del ecosistema de empresas emergentes (también conocida como la Ley de Startups) regula diversos incentivos tributarios para las denominadas "empresas emergentes" y sus inversores y trabajadores, así como otras medidas con diverso alcance, no relacionadas con este tipo de entidades.

Se entenderá como empresa emergente aquella que sea de nueva creación o que no lleve más de 5 años inscrita en el Registro Mercantil (7 años en el caso de empresas de biotecnología, energía, industriales y otros sectores estratégicos o que hayan desarrollado tecnología propia, diseñada íntegramente en España).

Estas empresas no podrá ser resultado de una operación de reestructuración, ni distribuir dividendos, ni estar cotizadas en mercado regulado. Además, deberán tener su sede social, do-

micilio social o un establecimiento permanente en España y el 60% de la plantilla deberá tener un contrato laboral en España y desarrollar un proyecto de emprendimiento innovador.

Los beneficios tributarios previstos para este tipo de entidades son:

a) Tributación en el Impuesto sobre Sociedades y el IRNR: Estas entidades tributarán al 15% durante el primer periodo impositivo en que la base imponible sea positiva y los tres siguientes (siempre que mantengan la condición de empresa emergente).

Además, podrán solicitar el aplazamiento (12 meses el primer año y 6 el segundo) de la deuda del impuesto, en los dos primeros ejercicios en los que la base sea positiva, siempre que estén al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la autoliquidación se presente en plazo voluntario.

Durante los dos primeros ejercicios con base positiva no tendrán que realizar pagos fraccionados.

b) Tributación de los empleados e inversores en IRPF: tendrán los siguientes incentivos:

- Stock options: Las acciones o participaciones de empresas emergentes concedidas a los trabajadores se valorarán por el valor dado a las acciones o participaciones en la última ampliación de capital (suscrita por tercero independiente) realizada en el año anterior a aquel en que se entreguen (si no se ha dado, se tiene en cuenta el valor de mercado).

  Se establece una exención anual de 50.000 euros para el rendimiento de trabajo obtenido por la entrega de acciones o participaciones a trabajadores en activo siempre que sea de forma gratuita o por precio inferior al mercado. No será necesario que las condiciones sean iguales para todos los trabajadores, pero sí que forme parte de la política retributiva general de la empresa.

  El beneficio que exceda lo exento se podrá diferir a ejercicios futuros de acuerdo con unas circunstancias determinadas por la norma.

- Deducciones por inversión en empresas de nueva o reciente creación: la deducción asciende al 50% de las cantidades satisfechas en el ejercicio por la suscripción de acciones o participaciones de empresas de nueva o reciente creación, con el límite de base máxima de deducción de 100.000 euros anuales.

  Además, se eleva, con carácter general, de tres a cinco años el plazo para suscribir las acciones o participaciones, a contar desde la constitución de la entidad, y hasta 7 años en caso de determinadas categorías de empresas emergentes.

  Los socios fundadores podrán aplicar esta deducción con independencia del porcentaje de su participación social.

- Flexibilización del régimen de desplazados a territorio español (ver apartado 2.3.3, en el que se describe la situación de este régimen tras esta flexibilización).

2.19 REGÍMENES ESPECIALES DE COMUNIDADES AUTÓNOMAS

2.19.1 RÉGIMEN FISCAL DE LAS ISLAS CANARIAS (REF)

En el archipiélago canario existen beneficios fiscales que se destinan a compensar las desventajas causadas por la insularidad y distancia con el territorio peninsular español y cuyo principal objetivo es atraer la inversión a las Islas Canarias. A este conjunto de beneficios se le conoce como REF.

El REF fue renovado para el periodo 2014 a 2020 por medio del Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, en el que se incluyeron algunas mejoras respecto del régimen anterior **que inciden principalmente en la regulación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) y de la Zona Especial Canaria (ZEC).**

Por su parte, el Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, ha cambiado hasta el 31 de diciembre de 2021 las referencias temporales contenidas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del REF, afectadas por la prórroga de las Directrices de Ayuda con finalidad regional para 2014-2020.

Además, a través del Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre, se ha extendido por un año el plazo de materialización de la RIC de 2016. De este modo, no se tendrán que regularizar las dotaciones correspondientes a los ejercicios iniciados en 2016 que no se hayan invertido a 31 de diciembre de 2020.

Igualmente se ha modificado transitoriamente el apartado 11 del citado artículo 27 de Ley 19/1994, de forma que el plazo a que hace referencia su párrafo primero será de cuatro años para las inversiones anticipadas materializadas en 2017.

Posteriormente, y tras la notificación por España a la Comisión Europea de su Mapa de Ayudas de Finalidad Regional para 2022-2027, se han modificado varias referencias temporales contenidas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF), a través del Real Decreto-ley 31/2021, de 28 de diciembre:

a. Por un lado, se modifica el régimen aplicable a las inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la RIC, permitiendo que dichas inversiones se puedan aplicar a las dotaciones que se efectúen con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2023 (anteriormente 31 de diciembre del año 2021).

b. Por otro lado, se permitirá que se autoricen inscripciones en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC hasta el 31 de diciembre del año 2023 (anteriormente 31 de diciembre del año 2021).

Además, con fecha 17 de marzo de 2022 la Comisión Europea aprobó el mapa de ayudas regionales (entre las que se encuadran los incentivos fiscales del REF). Debemos de recordar que la eficacia de las anteriores modificaciones estaba condicionada a la obtención de dicha autorización.

Básicamente, los incentivos del REF son los siguientes:

2.19.1.1 En tributación directa

- Bonificación del 50% de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos por el propio sujeto pasivo en el archipiélago en actividades agrícolas, ganaderas, industriales o pesqueras.

- Deducción por inversión en activos fijos, por un importe del 25% de la inversión hasta el límite del 50% de la cuota descontando las bonificaciones y deducciones por doble imposición.

- Las deducciones por inversiones que se realicen en las Islas Canarias son superiores a las aplicadas en el territorio nacional.

- Reducción de la base imponible (hasta en un 90% del beneficio contable no distribuido del ejercicio) por las cantidades que se destinen a la RIC. Esta reserva se debe materializar en un plazo de hasta tres años y se puede materializar en determinadas inversiones (creación o ampliación de establecimientos, creación de empleo, adquisición de determinados elementos patrimoniales, incluyendo la suscripción de acciones u otros valores, inversiones que contribuyan a la mejora y a la protección del medio ambiente); estas inversiones deben estar relacionadas (según los requisitos que se regulan expresamente) con actividades o entidades / establecimientos en Canarias y deberán mantenerse durante el plazo de 5 años.

- Deducciones específicas para entidades domiciliadas en Canarias (con plantilla inferior media a 50 empleados y cifra de negocio inferior a 10 millones de euros):

  i. Deducción por inversiones en territorios de África occidental (Marruecos, Mauritania, Senegal, Gambia, Guinea B. y Cabo Verde).

     Esta deducción asciende al 15% de las cantidades invertidas en creación de filiales o establecimientos permanentes, con incremento de plantilla media en Canarias. En caso de filiales, deberán estar participadas por sociedades con domicilio en Canarias.

  ii. Deducción del 15% de gastos de propaganda y publicidad lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero y concurrencia a ferias y análogos.

- Incremento de la deducción por innovación tecnológica por actividades desarrolladas en Canarias del 32% al 45%.

- ZEC:

La normativa canaria también regula el régimen tributario especial de la ZEC, autorizado en enero de 2000 por la Comisión Europea por considerar su aplicación compatible con las normas reguladoras del Mercado Único. La renovación de este incentivo fiscal se incluyó dentro del proceso de negociación de las Directrices 2007-2013, en las que se incluyó que el período de vigencia de la ZEC fuera hasta el 31 de diciembre de 2019 para aquellas autorizaciones otorgadas hasta el 31 de diciembre de 2013, aunque con modificaciones menores. No obstante, se ha prorrogado la aplicación de este régimen especial hasta 2026 y el plazo para la solicitud de autorización ha sido ampliado hasta el 31 de diciembre de 2023.

El régimen es aplicable a las entidades y sucursales de nueva creación domiciliadas en Canarias que sean inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC. Las entidades y sucursales inscritas deberán cumplir ciertos requisitos, como (i) tener en las Islas Canarias su domicilio social y la sede de dirección efectiva (aunque puedan disponer de establecimientos permanentes para el desarrollo de sus actividades tanto dentro como fuera de las Islas Canarias, previa comunicación al consejo rector de la ZEC); (ii) residir al menos uno de los administradores en las Islas Canarias; (iii) constituir su objeto social la realización de las actividades económicas previstas expresamente en la ley (quedando excluidas, en todo caso, las actividades financieras); o (iv) crear un mínimo de puestos de trabajo dentro de los seis primeros meses desde la autorización y mantener como mínimo en ese número el promedio anual de plantilla durante el período de disfrute del régimen.

También se exige (v) realizar un importe mínimo de inversiones en los primeros años, que se materialicen en la adquisición de activos fijos materiales o intangibles situados o recibidos en el ámbito geográfico de la ZEC y que sean utilizados y necesarios para el desarrollo de las actividades efectuadas en dicho ámbito; y (vi) presentar ante la Administración una memoria descriptiva de las actividades a desarrollar, que avale su solvencia, viabilidad, competitividad internacional y su contribución al desarrollo económico y social del archipiélago, cuyo contenido tendrá un carácter vinculante para la entidad.

Respecto al régimen fiscal, la renta obtenida por las entidades ZEC está sujeta al Impuesto sobre Sociedades a un tipo único de gravamen especial del 4%. Este tipo de gravamen reducido solo se aplica hasta un importe determinado de la base imponible, dependiendo de la actividad desarrollada y de la creación de empleo.

Además:

- Desde el 1 de enero de 2015 es posible aplicar la deducción por doble imposición interna a dividendos correspondientes a participaciones en entidades de

la ZEC procedentes de beneficios que hayan tributado al tipo reducido del 4%, así como sobre las rentas obtenidas en la transmisión de entidades ZEC.

- Los intereses, plusvalías y dividendos obtenidos por no residentes que participen en entidades ZEC están exentos en el IRNR en España en las mismas condiciones que los residentes en la UE y en el EEE, cuando tales rentas sean satisfechas por una entidad de la ZEC y procedan de operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC. No serán de aplicación estas exenciones cuando los rendimientos y ganancias patrimoniales sean obtenidos a través de los países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, ni cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal en los citados territorios.

Las entidades ZEC gozan de exención en su tributación de ITP y AJD respecto de las adquisiciones de bienes y derechos destinados por el sujeto pasivo al desarrollo de su actividad, siempre que estén situados, se puedan ejercitar o se hayan de cumplir en el ámbito geográfico de la ZEC.

Además, están exentas del IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre entidades ZEC, así como las importaciones de bienes realizadas por entidades ZEC.

- Incentivos por Actividades Cinematográficas en Canarias

Se contemplan dos deducciones por Actividades Cinematográficas en Canarias:

- Deducción por producciones cinematográficas y series audiovisuales españolas: Se podrá practicar una deducción sobre los costes totales de la producción del 54% sobre el primer millón de euros y del 45% en el exceso de dicho importe, siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos. El importe máximo de la deducción no podrá superar los 36 millones de euros. En el caso particular de las series audiovisuales este límite se determinará por episodio, no pudiendo superar los 18 millones de euros por cada episodio producido.

- Deducción sobre los gastos realizados en España por producciones de largometraje o de obras audiovisuales extranjeras : Se podrá practicar una deducción del 54% sobre el primer millón de euros y del 45% sobre el exceso de dicho importe, siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos. El importe máximo de la deducción no podrá superar los 36 millones de euros. En el caso particular de las series audiovisuales este límite se determinará por episodio, no pudiendo superar los 18 millones de euros por cada episodio producido.

- Control de los incentivos y límites de la acumulación de ayudas derivados de la aplicación del Derecho de la UE

Como se ha citado anteriormente, los incentivos REF son ayudas de Estado. A estos efectos, dichas ayudas se encuentran sometidas a medidas de control y seguimiento, de conformidad con lo establecido en el Reglamento del REF quedando agrupadas, según la normativa comunitaria en:

a. Ayudas regionales al funcionamiento.

b. Ayudas regionales a la inversión.

c. Ayudas a las pequeñas y medianas empresas.

d. Ayudas regionales a obras audiovisuales.

Además:

a. Se establece que las ayudas obtenidas por los beneficiarios del referido régimen se incluirán en una declaración informativa (Modelo 282).

b. Se establecen las reglas de cómputo de las ayudas a efectos de su acumulación, al tiempo que se señalan los límites aplicables en dicha acumulación.

c. Se fija el procedimiento de reintegro del exceso de ayudas para el supuesto en que se excedan dichos límites.

d. Por último, se declara la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el seguimiento y control de la referida acumulación, cualquiera que sea la naturaleza de las ayudas, sin perjuicio de las competencias atribuidas a otros órganos de las Administraciones públicas, en particular a la Intervención General de la Administración del Estado.

2.19.1.2 En tributación indirecta

Se aplica, en lugar del IVA, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), de naturaleza similar al IVA, con un tipo impositivo general del 7% desde el 1 de enero de 2020 (tras la rebaja al 6,5% en 2019). También aumentó para 2020 el tipo de gravamen incrementado, al pasar del 13,5% al 15%.

Además, se aplica el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM) a la producción y a la importación en Canarias de determinados bienes corporales.

Finalmente, existen ciertos incentivos en imposición indirecta; por ejemplo, en el ITP y AJD en la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" estarán exentas las adquisiciones de bienes de inversión y de los elementos del inmovilizado intangible (por el 50% de la inversión salvo las PYMES) que se encuadren dentro del concepto de inversión inicial señalado conforme a la regulación establecida en la RIC, si se cumplen ciertos requisitos **(artículo 25 de la Ley 19/1994)**.

2.19.2 RÉGIMEN ESPECIAL DEL PAÍS VASCO

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reconoce la competencia de las instituciones de los Territorios Históricos (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) para la regulación de los tributos. En general, la capacidad normativa es plena o semiplena en materia de imposición directa, siendo mucho más limitada en materia de imposición indirecta.

Además, las instituciones de los Territorios Históricos son competentes para la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos, con la salvedad de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación.

El Concierto Económico regula los puntos de conexión aplicables tanto para determinar la normativa, común o foral, aplicable a los sujetos pasivos como las competencias para recaudar e inspeccionar cada tributo, estableciendo en ocasiones la tributación compartida en varias administraciones tributarias.

A este respecto, en relación con las características específicas de los principales impuestos de cada uno de los Territorios Históricos nos remitimos a su normativa.

- Impuesto sobre Sociedades:
  - Álava: Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral 20/2014, de 18 de junio, por la que se corrigen técnicamente determinadas normas forales tributarias del Territorio Histórico de Álava, y la Norma Foral 15/2015, de 28 de octubre, de modificación de diversas normas tributarias del Territorio Histórico de Álava.
  - Guipúzcoa: Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Guipúzcoa, así como la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias.
  - Vizcaya: Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades, así como la Norma Foral 3/2014, de 11 de junio, de correcciones técnicas de diversas Normas Tributarias del Territorio Histórico de Vizcaya.
- IRPF:
  - Álava: Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral 20/2014, de 18 de junio, por la que se corrigen técnicamente determinadas normas forales tributarias del Territorio Histórico de Álava y la Norma Foral 15/2015, de 28 de octubre, de modificación de diversas normas tributarias del Territorio Histórico de Álava.
  - Guipúzcoa: Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, así como la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias.
  - Vizcaya: Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como la Norma Foral 3/2014, de 11 de junio, de correcciones técnicas de diversas Normas Tributarias del Territorio Histórico de Vizcaya.
- ISD:
  - Álava: Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como la Norma Foral 20/2014, de 18 de junio, por la que se corrigen técnicamente determinadas normas forales tributarias del Territorio Histórico de Álava.
  - Guipúzcoa: Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Decreto Foral 1/2023, de 17 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
  - Vizcaya: Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Impuesto sobre Patrimonio:
  - Álava: Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre el Patrimonio del Territorio Histórico de Álava.
  - Guipúzcoa: Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
  - Vizcaya: Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.19.3 RÉGIMEN ESPECIAL DE NAVARRA

Las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se regulan en el Convenio Económico, con contenido y con competencias similares a las del Concierto Económico. En este caso, al igual que en el Régimen Especial del País Vasco nos remitimos a la normativa reguladora de cada impuesto:

- Impuesto sobre Sociedades: Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- IRPF: Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio).
- ISD: Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto (Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre).
- IP: Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

1 Introducción

2 Impuestos estatales

3 Impuestos locales

Anexo I Incentivos Fiscales a la Inversión en el Impuesto sobre Sociedades

Anexo II Tipos impositivos de convenio

Anexo III Ejemplos prácticos

Anexo IV Supuesto de Aplicación Régimen ETVES siendo sus socios entidades no residentes en el territorio español

Anexo V Supuesto de no residentes: Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Anexo VI Caso práctico de IVA

3
Impuestos locales

El Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece un régimen destinado a racionalizar los sistemas de tributación local y a facilitar la actividad de las entidades locales. De acuerdo con esta legislación, las autoridades locales pueden modificar algunos aspectos de estos impuestos. Dicha ley establece dos tipos diferentes de impuestos municipales, que podemos clasificar de la siguiente manera:

- Impuestos de carácter periódico, entre los cuales destacan:
  - Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
  - Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Otros impuestos:
  - Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
  - Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

3.1 IMPUESTOS DE CARÁCTER PERIÓDICO

3.1.1 IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

Este Impuesto se devenga anualmente y grava la tenencia de bienes inmuebles o de derechos reales sobre inmuebles sobre la base del valor catastral determinado conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario, a distintos tipos hasta un máximo de 1,30% para los bienes urbanos y de 1,22% para los bienes rústicos.

3.1.2 IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Este Impuesto se devenga anualmente por las actividades empresariales llevadas a cabo dentro del término municipal.

No obstante lo anterior, están exentos los siguientes sujetos pasivos:

- Las personas físicas.
- Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos en que se desarrolle la misma.
- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los entes sin personalidad jurídica que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros en el ejercicio anterior (calculado a nivel de grupo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 en el Código de Comercio).
- En cuanto a los contribuyentes por el IRNR, la exención solo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros en el ejercicio anterior.

La cuota a pagar se calcula en función de distintos factores (tipo de actividad, superficie empleada, importe neto de la cifra de negocios etc.). Los tipos mínimos son publicados por el Gobierno y pueden ser adaptados por cada Ayuntamiento.

3.2 OTROS

3.2.1 IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

Este Impuesto grava el coste real de cualquier obra o actividad de construcción que requiera un permiso municipal previo, sin incluir el IVA y demás impuestos análogos.

El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada Ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 4%, y se devenga al inicio de la obra o construcción, con independencia de que se haya obtenido la licencia.

3.2.2 IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Este Impuesto grava el aumento de valor de los terrenos urbanos puesto de manifiesto en el momento de la transmisión.

- Sujeto pasivo: En las transmisiones onerosas el transmitente y en las de carácter lucrativo el adquirente.
- Tipo de gravamen: El fijado por cada Ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30%.
  - Base imponible[54]: Constituida por el aumento del valor del terreno. A efectos de la determinación de la base imponible habrá que tener en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, que en las transmisiones de terrenos será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. A dicho valor se le aplicarán unos porcentajes anuales en función del periodo de tenencia, que fijará cada ayuntamiento, y que no podrán exceder de determinados límites. En todo caso, si el contribuyente prueba que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto anteriormente, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor.

Este Impuesto se deduce del valor de transmisión de bienes inmuebles a efectos del IRPF.

54 El régimen de determinación de la base imponible fue modificado por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, para los hechos imponibles devengados con posterioridad al 9 de noviembre de 2021 tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, por la cual el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de la anterior regulación normativa. En todo caso, el citado Real Decreto-ley ha sido objeto de impugnación y actualmente se ha planteado recurso de inconstitucionalidad.

1 Introducción

2 Impuestos estatales

3 Impuestos locales

Anexo I Incentivos Fiscales a la Inversión en el Impuesto sobre Sociedades

Anexo II Tipos impositivos de convenio

Anexo III Ejemplos prácticos

Anexo IV Supuesto de Aplicación Régimen ETVES siendo sus socios entidades no residentes en el territorio español

Anexo V Supuesto de no residentes: Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Anexo VI Caso práctico de IVA

Anexo I

Incentivos Fiscales a la Inversión en el Impuesto sobre Sociedades

Incentivos fiscales aplicables sobre la base imponible	• Amortización acelerada (véase el apartado 2.1.2.7 de este capítulo para información más detallada). • Libertad de amortización (véase el apartado 2.1.2.7 de este capítulo para información más detallada). • Régimen especial aplicable a los contratos de arrendamiento financiero (véase el apartado 2.1.2.7 de este capítulo para información más detallada). • Exención parcial de ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de determinados activos intangibles (*Patent box*) (véase el apartado 2.1.2.12 de este capítulo para información más detallada).

Incentivos fiscales aplicables sobre la cuota tributaria	• Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (véase el apartado 2.1.4.1 de este capítulo para información más detallada).
	• Deducciones por inversiones (véase el apartado 2.1.4.1 de este capítulo para información más detallada):
	  • Deducción por inversiones en I+D+i.
	  • Otras deducciones por inversiones realizadas en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, inversión de beneficios para empresas de reducida dimensión.

1 Introducción

2 Impuestos estatales

3 Impuestos locales

Anexo I Incentivos Fiscales a la Inversión en el Impuesto sobre Sociedades

Anexo II Tipos impositivos de convenio

Anexo III Ejemplos prácticos

Anexo IV Supuesto de Aplicación Régimen ETVES siendo sus socios entidades no residentes en el territorio español

Anexo V Supuesto de no residentes: Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Anexo VI Caso práctico de IVA

Anexo II

Tipos impositivos de convenio[55]

ESTADO DE RESIDENCIA DE LA ENTIDAD RECEPTORA	TIPO DE RENTA		
	DIVIDENDOS (%)	INTERESES (%)	CÁNONES (%)
Albania	0, 5 ó 10	6 ó 0	0
Alemania	15 ó 5	0	0
Andorra	5 ó 15	0 ó 5	5
Arabia Saudí	5 ó 0	5 ó 0	8
Argelia	15 ó 5	5 ó 0	14 ó 7
Argentina [56]	15 ó 10	12 ó 0	3, 5, 10 ó 15
Armenia	10 ó 0	5	5 ó 10
Australia	15	10	10
Austria	15	10	10
Azerbaiyán	10 ó 5	0 ó 8	5 ó 10
Barbados	0 ó 5	0	0
Bélgica (**)	15 ó 0	10 ó 0	5
Bielorrusia	5 ó 10	0 ó 5	5 ó 0
Bolivia	15 ó 10	15 ó 0	15 ó 0
Bosnia Herzegovina	10 ó 5	7 ó 0	7
Brasil	10 ó 15	15, 10 ó (-)	15 ó 10
Bulgaria	15 ó 5	0	0
Cabo Verde	10 ó 0	0 ó 5	5
Canadá	5 ó 15	0 ó 10	10 ó 0
Catar	0 ó 5	0	0
Chile	10 ó 5	4, 5, 10 ó15	2, 5 ó 10
Chipre[57]	5 ó 0	0	0
China	10 ó 5	10	10
China (Hong Kong)	0 ó 10	0 ó 5	5
Colombia	0 ó 5	5 ó 10	10
Corea del Sur	10 ó 15	10 ó 0	10
Costa Rica	12 ó 5	5 ó 10	10
Croacia	15 ó 0	0[58]	0
Cuba	15 ó 5	10 ó 0	5 ó 0
Dinamarca[59]	15 ó 0	10	6

55 Se indican los tipos impositivos establecidos en cada Convenio. La aplicación de uno u otro depende, en cada caso, de requisitos concretos establecidos en cada Convenio. Para mayor detalle: http://www.minhafp.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI.aspx

56 El anterior Convenio entre España y Argentina que entró en vigor el 28 de julio de 1994 fue denunciado de manera unilateral por Argentina dejando de tener efecto desde el 1 de enero de 2013. No obstante, el nuevo Convenio, firmado el 11 de marzo de 2013, establece sus efectos desde el 1 de enero de 2013 (por lo que a efectos prácticos no ha habido período sin Convenio).

57 Publicado el 26 de mayo de 2014 y con entrada en vigor a partir de 28 de mayo de 2014.

58 El convenio indica que el tipo aplicable a Intereses y Cánones es del 8%. No obstante, el protocolo indica que, tras un periodo de 5 años desde la entrada en vigor del Convenio, los tipos relativos a intereses y cánones (artículos 11 y 12 del Convenio) serán del 0%. Dado que entró en vigor el 20 de abril de 2006, el plazo ya ha transcurrido, por lo que es de aplicación el 0%.

59 El Convenio España-Dinamarca fue denunciado por este último Estado y dejó de estar en vigor desde el 1 de enero de 2009. Se ha firmado el nuevo Protocolo que modifica el Convenio España-Suiza, en el que se establecen los siguientes tipos:

ESTADO DE RESIDENCIA DE LA ENTIDAD RECEPTORA	TIPO DE RENTA		
	DIVIDENDOS (%)	INTERESES (%)	CÁNONES (%)
Ecuador	15	0, 5 ó 10	10 ó 5
Egipto	12 ó 9	10 ó 0	12
El Salvador	12 ó 0	0 ó 10	10
Emiratos Árabes Unidos	5 ó 15	0	0
Eslovaquia	15 ó 5	0	5 ó 0
Eslovenia	15 ó 5	5 ó 0	5
Estados Unidos	0, 5 ó 10	0 ó 10	0
Estonia	15 ó 5	10 ó 0	0, 5 ó 10
Filipinas	15 ó 10	0 ó 15 ó 10	15 ó 20
Finlandia	0, 5, ó 15	0	0
Francia	15 ó 0	10 ó 0	5 ó 0
Georgia	0 ó 10	0	0
Grecia	10 ó 5	8 ó 0	6
Hungría	15 ó 5	0	0
India	15	15 ó 0	10 ó 20
Indonesia	15 ó 10	10 ó 0	10
Irán	10 ó 5	7,5 ó 0	5
Irlanda	15 ó 0	0	5, 8 ó 10
Islandia	15 ó 5	0 ó 5	5
Israel	10	10 ó 5	7 ó 5
Italia	15	12 ó 0	8 ó 4
Jamaica	10 ó 5	0 ó 10	10
Japón	10, 5 ó 0	0 ó 10	0
Kazajistán	5 ó 15	10	10
Kirguistán	18	0	0 ó 5
Kuwait	5 ó 0	0 ó 10	5
Letonia	10 ó 5	0, 5 ó 10	0, 5 ó 10
Lituania	15 ó 5	10 ó 0	0, 5 ó 10
Luxemburgo	15 ó 10	10 ó 0	10
Macedonia del Norte	15 ó 5	5 ó 0	5
Malasia	5 ó 0	10 ó 0	7 ó 5
Malta	5 ó 0	0	0
Marruecos	15 ó 10	10	10 ó 5
México	10 ó 0	4,9 ó 10	0 ó 10
Moldavia	0, 5 ó 10	0 ó 5	8
Nigeria	10 ó 7,5	0 ó 7,5	3,75 ó 7,5
Noruega	15 ó 10	10 ó 0	5

ESTADO DE RESIDENCIA DE LA ENTIDAD RECEPTORA	TIPO DE RENTA		
	DIVIDENDOS (%)	INTERESES (%)	CÁNONES (%)
Nueva Zelanda	15	0 ó 10	10
Países Bajos	15,10 ó 5	10	6
Pakistán	5, 7,5 ó 10	10	7,5
Panamá	0, 5 ó 10	5 ó 0	5
Polonia	15 ó 5	0	10 ó 0
Portugal	15 ó 10	15	5
Reino Unido	15, 10 ó 0	0	0
República Checa	15 ó 5	0	5 ó 0
República Dominicana	10 ó 0	10 ó 0	10
Rumania	0 ó 5	0 ó 3	3
Rusia	15 ó 10 ó 5	5 ó 0	5
Senegal	10	10 ó 0	10
Serbia	10 ó 5	10 ó 0	10 ó 5
Singapur	0 ó 5	5 ó 0	5
Sudáfrica	15 ó 5	5 ó 0	5
Suecia	15 ó 10	0 ó 15	10
Suiza[60]	15 ó 0	0	0 ó 5
Sultanato de Omán	10 ó 0	5 ó 0	8
Tailandia	10	0 ó 15 ó 10	5, 8 ó 15
Tayikistán	18	0	0 ó 5
Trinidad y Tobago	0, 5 ó 10	8 ó 0	5
Túnez	15 ó 5	10 ó 5	10
Turkmenistán	18	0	0 ó 5
Turquía	15 ó 5	15 ó 10	10
Ucrania	18	0	0 ó 5
Uruguay	5 ó 0	10 ó 0	5 ó 10
Uzbequistán	0, 5 ó 10	5 ó 0	5
Venezuela	10 ó 0	10, 4,95 ó 0	5
Vietnam	15, 10, 7 ó 5	10	10 ó 5

60 Se ha firmado el nuevo Protocolo que modifica el Convenio España-Suiza, en el que se establecen los siguientes tipos:

- Dividendos: 15 ó 0.
- Intereses: 0.
- Cánones: 0.

1 Introducción

2 Impuestos estatales

3 Impuestos locales

Anexo I Incentivos Fiscales a la Inversión en el Impuesto sobre Sociedades

Anexo II Tipos impositivos de convenio

Anexo III Ejemplos prácticos

Anexo IV Supuesto de Aplicación Régimen ETVES siendo sus socios entidades no residentes en el territorio español

Anexo V Supuesto de no residentes: Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Anexo VI Caso práctico de IVA

Anexo III

Ejemplos prácticos

1. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Una sociedad de Responsabilidad Limitada residente fiscal en España (Teleco, S.L.), tiene como objeto social la prestación de servicios de telecomunicaciones. La sociedad ha tenido en el ejercicio 2023 un resultado contable antes de impuestos de 7.225.000 €. La sociedad ha realizado los siguientes apuntes contables y las siguientes actividades que pueden tener incidencia en la determinación de la cuota líquida a ingresar a la Administración Tributaria:

- Está instalada en unas oficinas que no son de su propiedad por las que paga un alquiler anual a otra sociedad española de 200.000 €. Además, tiene alquilado un inmueble de su propiedad que le reporta unas rentas de 100.000 € al año, por las que ha soportado una retención de 20.000 €.
- La sociedad ha contabilizado un gasto por Impuesto sobre Sociedades de 2.167.500 €.
- Ha contabilizado una provisión por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores de 170.000 €. De dicho importe, 125.000 € corresponden a clientes cuyas deudas tienen una antigüedad inferior a 6 meses a la fecha de devengo del impuesto.
- Tiene un software que adquirió el 1 de julio del pasado ejercicio por 600.000 €. Este año ha registrado una amortización por importe de 300.000 €.
- El año pasado registró una provisión por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores por importe de 350.000 € por deudas que a la fecha de devengo del impuesto correspondiente a dicho año, tenían una antigüedad de 2 meses.
- Ha registrado una provisión por incentivos a tres años al personal por importe de 225.000 €.
- En 2013 y 2014 realizó ajustes correspondientes a la limitación de la deducibilidad de la amortización por importe de 20.000 €.
- La compañía tiene ordenadores que adquirió el 1 de octubre de 2017 por importe de 60.000 €. Este ejercicio ha registrado contablemente una amortización de 20.000 €.
- Ha realizado inversiones en I+D por importe de 620.000 €. La media invertida por la compañía en los dos años anteriores en este concepto ascendió a 120.000 €.
- La compañía ha adquirido acciones que le han reportado dividendos por un importe bruto de 105.000 €, habiendo soportado una retención de 21.000 €. Dichas acciones fueron adquiridas el 15 de febrero y transmitidas un mes y medio más tarde.
- La compañía ha realizado pagos fraccionados a lo largo del período por importe de 2.400.000 €.

3.

Sistema fiscal

LIQUIDACIÓN IMPUESTO SOCIEDADES 2023	
Resultado del ejercicio	**7.225.000**
AJUSTES POSITIVOS	
Gasto por impuesto sobre sociedades ejercicio 2020	2.167.500[61]
Provisión por deterioro de créditos	125.000[62]
Exceso amortización software	102.000[63]
Exceso amortización de equipos para procesos de información	5.000[64]
Provisión por incentivos	225.000[65]
AJUSTES NEGATIVOS	
Provisión por deterioro de créditos dotada en el ejercicio anterior	<350.000>[66]
Recuperación ajuste 30% amortización	<2.000>[67]
Base Imponible	**9.497.500**
Tipo impositivo	25%
Cuota íntegra	2.374.375
DEDUCCIONES	
Inversiones en I+D	<240.000>[68]
Deducción recuperación ajuste amortización	<100>[69]
Cuota Líquida	**2.134.275**
Cuota Líquida Mínima[70]	**1.424.625**
Retenciones y pagos a cuenta	
Retenciones por dividendos	<21.000>
Retenciones por arrendamientos	<20.000>
Pagos fraccionados	<2.400.000>
Líquido a Devolver	**<306.725>**

61 El gasto por impuesto sobre sociedades, tal y como hemos indicado anteriormente, tiene la consideración de gasto no deducible.

62 Al tener una antigüedad inferior a 6 meses a la fecha de devengo del impuesto, dicho importe tiene la consideración de gasto no deducible.

63 La amortización máxima del software es de 198.000 € al año (33% del coste de adquisición). En consecuencia, al ser superior la amortización contable a la fiscal, habrá que hacer un ajuste positivo por la diferencia (102.000 €).

64 La amortización máxima de los equipos para procesos de información es de 15.000 € al año (25% del coste de adquisición). En consecuencia, al ser superior la amortización contable a la fiscal, habrá que hacer un ajuste positivo por la diferencia (5.000 €).

65 La dotación a la provisión por incentivos a largo plazo al personal tiene la consideración de gasto no deducible.

66 Al pasar a tener una antigüedad superior a 6 meses gana deducibilidad.

67 La norma fiscal permite la recuperación de los ajustes practicados en los ejercicios 2013 y 2014 con motivo de la limitación de la deducibilidad de la amortización practicada. Dado que el ajuste total positivo por este concepto ascendió a 20.000 €, y su plazo de recuperación es de 10 años, corresponde realizar un ajuste negativo al resultado contable por una décima parte del ajuste positivo realizado en su día, es decir, por 2.000 € (20.000*10%).

68 Al ser el gasto del ejercicio en I+D superior a la media del realizado en los dos últimos ejercicios el tipo de deducción aplicable es el 42% al exceso siendo la deducción 240.000 € (120.000 x 25% + 500.000 x 42%). Es preciso comprobar, que esta deducción no supera el 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, este límite se elevará al 50% cuando el importe de la deducción por I+D, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. En este caso, el límite asciende a 1.434.510 € (el límite es el 50% al ser los gastos por I+D del ejercicio superiores al 10% de la cuota íntegra), por lo que la deducción se puede aplicar íntegramente.

69 La actual Ley del Impuesto sobre Sociedades establece, para aquellos sujetos pasivos a los que les fue de aplicación la limitación del 70% a la deducibilidad fiscal de la amortización contable, el derecho a aplicación una deducción adicional del 5% a partir del 2016 (2% en el ejercicio 2015) del importe que se integre en la base imponible (2.000 x 5%).

70 Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022, la cuota líquida del impuesto no podrá ser inferior a la cuota líquida mínima, esto es, el 15% de la base imponible, minorada o incrementada por las cantidades derivadas de la reserva de nivelación y/o minorada, en su caso por la reserva de inversiones en Canarias.

1 Introducción

2 Impuestos estatales

3 Impuestos locales

Anexo I Incentivos Fiscales a la Inversión en el Impuesto sobre Sociedades

Anexo II Tipos impositivos de convenio

Anexo III Ejemplos prácticos

Anexo IV Supuesto de Aplicación Régimen ETVES siendo sus socios entidades no residentes en el territorio español

Anexo V Supuesto de no residentes: Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Anexo VI Caso práctico de IVA

Anexo IV

Supuesto de Aplicación Régimen ETVES siendo sus socios entidades no residentes en el territorio español

La entidad Teleco, S.A. residente en territorio español participa al 50% en una entidad residente en Estados Unidos. Al mismo tiempo Teleco, S.A. es propiedad de una entidad residente en Argentina.

Durante el ejercicio 2023, Teleco, S.A. ha recibido dividendos exentos de su filial americana.

Por otro lado, durante el citado ejercicio Teleco, S.A. procede a repartir un dividendo a su socio argentino por importe de 1.500.000 €. La tributación en España de estos dividendos dependerá de si la entidad española se ha acogido o no al régimen de ETVEs.

a. Teleco, S.A. se encuentra acogida al régimen especial de ETVEs

   En este caso, el reparto de dividendos por parte de la ETVE a su socio residente en Argentina no estará sometido, en aplicación del régimen de ETVEs, a tributación en el territorio español.

b. Teleco, S.A. no se encuentra acogida al régimen especial de ETVEs

   Los dividendos distribuidos al accionista argentino estarían sujetos a tributación en España, con el límite de lo establecido en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Argentina.

   A este respecto, el Convenio establece que la tributación de los dividendos no podrá exceder del:

   a. 10% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos.

   b. 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

En nuestro caso, al tener la entidad argentina el 100% de Teleco, S.A. el importe de la retención quedará limitado al 10% del importe de los dividendos, esto es, la retención ascenderá a 150.000 €.

IMPORTE DE LA TRIBUTACIÓN EN ESPAÑA DE LOS DIVIDENDOS REPARTIDOS POR TELECO, S.A. A SU SOCIO RESIDENTE EN ARGENTINA	
Teleco, S.A. es una ETVE	0 €
Teleco, S.A. no es una ETVE	150.000 €

1 Introducción

2 Impuestos estatales

3 Impuestos locales

Anexo I Incentivos Fiscales a la Inversión en el Impuesto sobre Sociedades

Anexo II Tipos impositivos de convenio

Anexo III Ejemplos prácticos

Anexo IV Supuesto de Aplicación Régimen ETVES siendo sus socios entidades no residentes en el territorio español

Anexo V Supuesto de no residentes: Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Anexo VI Caso práctico de IVA

Anexo V

Supuesto de no residentes: Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

La sociedad holandesa TPC, BV traslada a un empleado suyo a España en septiembre de 2023. Dicho empleado trabajó en Holanda hasta el mes de agosto del mismo año. El salario del empleado correspondiente al período septiembre-diciembre ha ascendido a 12.000 €, y ha sido abonado por una sucursal de la compañía holandesa en España. El empleado sigue cotizando a la Seguridad Social holandesa, satisfaciendo 800 € en dichos cuatro meses.

Además, el empleado abre una cuenta corriente en España de no residentes, por la que recibe unos intereses de 100 €, soportando una retención de 21 €.

En el 2023, compra y vende unas acciones de una compañía española obteniendo una plusvalía de 100 €. En el mismo tipo de operaciones con acciones de otra compañía española ha obtenido una minusvalía de 20 €. También vende unas acciones de una sociedad holandesa, obteniendo una ganancia de 50 €.

El empleado será considerado no residente fiscal en España en el ejercicio 2023, ya que ha permanecido menos de 183 días en el territorio español, y no tiene su centro de intereses económicos y vitales en España.

La tributación será por rentas separadas por el IRNR, devengándose dicho impuesto cuando las rentas hayan sido exigibles o en la fecha de cobro si esta fuera anterior.

1. Rendimientos del trabajo: La sucursal española que es la que le paga el salario, deberá ingresar cada mes (o cada trimestre si su volumen de operaciones del año anterior es inferior a 6.010.121 €) las retenciones sobre el salario bruto satisfecho, sin deducción de ningún gasto. Ello supone en este supuesto que la sucursal deberá ingresar, en total y con la periodicidad que se acaba de indicar, el 24% del salario bruto satisfecho, es decir, 2.880 €.

2. Intereses de la cuenta corriente: El no residente podrá solicitar la devolución de los 21 € retenidos por el banco, ya que están exentos de tributación los rendimientos de las cuentas de no residentes.

3. Acciones: Solo están sujetas en España las ventas de acciones españolas. Adicionalmente, no se pueden compensar entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas.

   Por tanto, en principio estará sujeta en España la ganancia obtenida en la venta de las acciones de la primera sociedad española, al 21%.

   No obstante, de acuerdo con las disposiciones del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Holanda, dicha ganancia solo se puede someter a imposición en Holanda, país de residencia del trabajador, por lo que estará exenta en España.

1 Introducción

2 Impuestos estatales

3 Impuestos locales

Anexo I Incentivos Fiscales a la Inversión en el Impuesto sobre Sociedades

Anexo II Tipos impositivos de convenio

Anexo III Ejemplos prácticos

Anexo IV Supuesto de Aplicación Régimen ETVES siendo sus socios entidades no residentes en el territorio español

Anexo V Supuesto de no residentes: Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Anexo VI Caso práctico de IVA

Anexo VI

Caso práctico de IVA

Una compañía española, líder en el sector de venta de maquinaria especializada, está encargada de la distribución en varios países, entre ellos España, de determinadas máquinas realizadas a medida para la industria automovilística. Todos sus clientes son empresarios o profesionales registrados a efectos del IVA en el país de destino.

Para el desarrollo de su actividad empresarial, la sociedad incurre en los siguientes gastos:

- 900.000 € más IVA por la compra de materias primas necesarias para su producción. Dichas materias primas son adquiridas en su totalidad en el mercado español.
- 30.000 € más IVA por el alquiler de sus instalaciones.
- 7.500 € más IVA en concepto de otros gastos de la actividad.

En la adquisición de los mencionados bienes y servicios se soporta IVA español al tipo impositivo general del 21% (dichas adquisiciones han tenido lugar en el primer semestre de 2021). En este sentido, el IVA soportado mensualmente por la compañía ascendería a la cantidad de 196.875 € (*i.e.* 937.500 X 21%).

Por otro lado, la compañía española vende y distribuye todos los meses del primer semestre de 2021 sus productos en el mercado español, mercado europeo y en el mercado internacional, siendo sus ingresos por estas ventas los siguientes:

- Ventas en el interior del país 1.000.000 de euros más IVA.
- Ventas a otros Estados Miembros de la UE 200.000 €.
- Ventas en el mercado internacional 100.000 €.

La compañía española deberá repercutir IVA por la totalidad de las entregas efectuadas en el mercado interior al tipo impositivo del 21% (*i.e.* 1.000.000 X 21% = 210.000). No obstante, las entregas de bienes efectuadas a otros Estados Miembros o las entregas de bienes a terceros países (exportaciones) quedarán exentas del impuesto en la medida en que se cumplan los requisitos reglamentarios previstos en la normativa española, entre otros, que se pruebe que los bienes abandonan el territorio de aplicación del impuesto y el destinatario de dichos bienes sea un empresario o profesional establecido en otro Estado Miembro (cuando se trate de entregas realizadas en el mercado europeo).

Dado que el volumen de ventas de la compañía española durante el ejercicio anterior fue superior a 6.010.121,04 €, la compañía está considerada como gran empresa y por lo tanto estará obligada a la presentación de declaraciones mensuales. Si este no fuera el caso, las declaraciones se habrían de presentar trimestralmente.

El IVA repercutido en sus ventas se deberá reflejar en dichas declaraciones (*i.e.* 210.000 €). No obstante, dicha cantidad podrá ser compensada con el IVA que haya sido soportado en las adquisiciones de bienes y servicios recibidos para el desarrollo de su actividad empresarial (*i.e.* 196.875 €).

En consecuencia, la diferencia existente entre ambas cantidades asciende a 13.125 € que será la cuota final que se deberá ingresar a la hora de la presentación de las correspondientes declaraciones liquidaciones.

GUÍA DE NEGOCIOS EN ESPAÑA /2023

Junio 2023 / NIPO (PDF): 114230291

GOBIERNO DE ESPAÑA
MINISTERIO DE INDUSTRIA, COMERCIO Y TURISMO
ICEX
INVEST IN SPAIN
GARRIGUES