

Cierre Fiscal del Impuesto sobre Sociedades

Orlando Luján Mascareño

4 de mayo 2026

Normativa:

Impuesto sobre Sociedades

- **Ley 27/2014** , de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- **Ley 7/2024**, de 20 de diciembre, por el que se establece un impuesto complementario. (modificación de los art.15b, art. 25.1, art. 29 apartado 1 y 2, art.30 bis de la Ley 27/2014)
- **Real Decreto 634/2015**, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Normativa:

Régimen Económico y Fiscal de Canarias

- **Ley 19/1994** de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, modificada por la **Ley 7/2024**, de 20 de diciembre y la **Ley 6/2025**, de 28 de julio (periodos iniciados el 01/01/2025)
- **Ley 20/1991**, de 7 de junio de modificación de los aspectos fiscales del REF.
- **Real Decreto 1758/2007**, de 28 de diciembre, Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, en materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la RIC y la ZEC.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

✓ Actividad Económica (art. 5 LIS)

Ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

- En el arrendamiento de inmuebles, se exige empleado con contrato laboral y jornada completa.
- El cumplimiento de estos requisitos puede cumplirse a nivel de grupo mercantil (art. 42 CC).
- Se considerará entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. (El cálculo se realiza sobre la media de los balances trimestrales de la sociedad o los balances consolidados) => No pueden disfrutar del régimen de ERD ni aplicar tipos reducidos de microempresa o de empresa de nueva creación.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

- ✓ **Actividad Económica** (art. 5 LIS)
 - V2329-24. No existirá actividad económica de arrendamiento si se contrata a dos personas a media jornada.
 - V1377-24. Subcontratación de medios, admite el cumplimiento de los requisitos del artículo 5.1 de la LIS a través de la subcontratación de los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado.
 - **V1547-25**. Es posible la subcontratación de la gestión a entidades, especializadas en la gestión inmobiliaria cuando se posea un patrimonio inmobiliario relevante cuya gestión requeriría, al menos, una persona contratada, teniendo en cuenta la dimensión de la actividad, el volumen de los ingresos y la complejidad de los arrendamientos.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

✓ Actividad Económica (art. 5 LIS)

- Informa 139026: Externalización de gestión de la actividad de arrendamiento mediante contrato de asesoría y gestión con sociedad gestora, que desarrolla todos los servicios relacionados con los inmuebles (consultas DGT V3860-16, V1604-17)
- Informa 140851: Entidad del Grupo (art. 42 C.Com) con actividad de arrendamiento, pero sin personal. Otra entidad del grupo tiene contratada a una persona a jornada completa con exclusiva dedicación a la actividad de arrendamiento (ver consultas DGT V1018-18 y V3487-19). Al formar parte de un grupo cumple con definición del artículo 5 LIS.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

- ✓ **Actividad Económica** (art. 5 LIS)
- **TS 14-7-25:** Suficiente con acreditar cumplimiento de requisitos del 27.2 LIRPF para la actividad económica de arrendamiento, no se precisa justificar la contratación con contrato laboral a jornada completa desde un punto de vista económico, evitando la incertidumbre e inseguridad jurídica de desconocer cuál es la mínima carga de trabajo requerida desde la lógica económica. Si la contratación era "ficticia" y, por tanto, simulada, debe señalarse de forma expresa, motivando cumplidamente dónde radica la simulación, si es objetiva o subjetiva, absoluta o relativa y, en tal caso, cual es el negocio aparente y cuál el disimulado.

✓ Atribución de rentas (art. 6 LIS)

- Las rentas correspondientes a las sociedades civiles (sin objeto mercantil), herencias yacentes, comunidades de bienes, ..., así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes.
- Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

✓ Contribuyentes (art. 7 LIS)

Serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

- a) Las **personas jurídicas**, excepto las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.
- b) Las sociedades agrarias de transformación (SAT).
- c) Los fondos de inversión.
- d) Las UTE's.
- e) Los fondos de capital-riesgo.
- f) Los fondos de pensiones. (...)

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

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

- ✓ **Exenciones** (art. 9 LIS)
- Estarán totalmente exentos del impuesto:
 - a) El **Estado**, las Comunidades Autónomas y las entidades locales.
 - b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.
(...)
 - f) Los restantes organismos públicos
- Estarán parcialmente exentas del impuesto:
 - ✓ Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación la Ley 49/2002. (Las **fundaciones**, asociaciones declaradas de utilidad pública,...).
 - ✓ Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en apartado anterior.
 - ✓ Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
 - ✓ Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores, ...

✓ Base Imponible (art. 10 LIS)

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

- Se determinará por el método de estimación directa, y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta.
- En el método de estimación directa, **la base imponible se calculará corrigiendo**, mediante la aplicación de los preceptos recogidos en esta Ley, **el resultado contable** determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio,...

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

RESULTADO CONTABLE

± Correcciones (Gastos no deducibles, RIC, ...)

Base Imponible previa

- Reserva de Capitalización.
- B.I. Negativas ej. anteriores compensables.

± Reserva de Nivelación.

BASE IMPONIBLE

x % tipo impositivo.

CUOTA INTEGRAL

- Bonificaciones (B.producción bbs. corporales/Emp. Navieras/Arrend.vvdas/Ceuta y Melilla/S.S. públicos locales).
- Deducciones para evitar la doble imposición.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA

- Deducciones incentivadoras actividades e inversiones (DIC en AFN/creación de empleo/formación,/I+D+i/cinematográfica/espectáculos,...)
- Deducciones por donativos Ley 49/2022
- Deducción reversión de medidas temporales.

CUOTA LIQUIDA

- Retenciones e ingresos a cuenta.
- Pagos fraccionados.

CUOTA DIFERENCIAL

- Incremento por Pérdidas de beneficios fiscales de ej. Anteriores.
- Intereses de demora.
- Abono deducciones (monetización) por I+D+i, producciones audiovisuales extranjeras

LIQUIDO A INGRESAR / DEVOLVER

Ajustes positivos al Resultado Contable:

- Gasto por Impuesto sobre Sociedades.
- Retribución de los fondos propios (intereses préstamos participativos).
- Donativos y liberalidades (exceso de atenciones con clientes).
- Multas, sanciones y recargos (administrativos o judiciales)
- Pérdidas del juego.
- Gastos con paraísos fiscales (inversión carga de la prueba).
- Exceso de amortización.
- Valoración a mercado en determinadas operaciones.
- Gastos financieros que excedan de ciertos límites.
- Deterioros de valor del inmovilizado, de cartera y otros.
- Deterioros por insolvencias de clientes y deudores.
- Pasivos ficticios
- Recuperación de ajustes negativos temporales ejercicios anteriores.

Ajustes negativos al Resultado Contable:

- Libertad de amortización.
- Ajuste de las cuotas por leasing.
- Operaciones a plazo o con precio aplazado.
- Exención de rentas procedentes de dividendos y plusvalías de participaciones > 5%.
- Rentas procedentes del exterior (EPs).
- Revalorización contable voluntaria
- Gastos contabilizados contra reservas.
- Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).
- Reserva de Capitalización (RC).
- Reserva de Nivelación (RN).
- Recuperación de ajustes positivos temporales de ejercicios anteriores.

Imputación temporal de gastos (art.11 LIS)

- Ingresos y Gastos: Se computan fiscalmente en el momento y periodo de su devengo, según la norma contable.
- Gastos: Precisan su registro contable para ser deducibles. (grupo 6 Gasto o grupo 1 de Reservas, los errores contables NRV 22ª del PGC)

Cuando los gastos se registren en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal, solo serán deducibles si ello no supone una tributación inferior “11.3..., tratándose de **gastos imputados contablemente** en dichas cuentas **en un período impositivo posterior ...**, **la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.**”

Por ejemplo, por la finalización del plazo de aplicación de deducciones o de reducciones por reservas de capitalización en el momento del devengo beneficiadas de la demora en registrar el gasto)

Criterios Impuesto sobre Sociedades

Imputación temporal de gastos (art.11.3 LIS)

- **Sentencia del TS 518/2024, de 22/03/2024.** *“A los efectos del artículo 11 de la LIS, procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito.”*

Criterios Impuesto sobre Sociedades

Imputación temporal de gastos (art.11.3LIS)

- **Sentencia del TS 518/2024, de 22/03/2024**, rompen con el criterio administrativo, resolviendo que, comprobada la inexistencia en su cómputo global de una menor tributación, el gasto contabilizado en un ejercicio posterior al momento de su devengo también tiene la consideración de deducible.
- Problemática carga de la prueba, posibles medios de acreditación del no registro del gasto con anterioridad:
 - Contabilidad legalizada.
 - Cuentas anuales.

Imputación temporal de gastos (art.11.3 LIS)

- **Sentencia del TS 2209/2024, de 23/04/2024.** Hechos: La sociedad solicita en 2009 rectificación de su autoliquidación de 2007 por no haber contemplado determinados gastos devengados en ese año que fueron contabilizados en 2009, petición denegada por entender que el gasto no debía imputarse fiscalmente en el ejercicio 2007 -ejercicio del devengo-, sino en el ejercicio 2009 -en el que se entiende que se detectó el error en la contabilidad
- Doctrina: En interpretación del 19.3 del TRLIS (actual 11.3 LIS), los gastos que erróneamente se hayan imputado contablemente a un periodo impositivo posterior al del devengo, deben imputarse fiscalmente al periodo posterior en el que se realizó la imputación contable cuando no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de imputación del devengo.

Criterios Impuesto sobre Sociedades

Imputación temporal de gastos (art.11.3 LIS)

- **TS 1244/2025, de 07/10/2025.** Hechos: Contabilizan en 2012 gastos de ejercicios anteriores (de 2001 a 2010), prescritos al inicio de la comprobación de la AEAT, que inadmite incrementar las BINs generadas en 2004 a 2006 en dichos gastos en su devengo.
- Doctrina: El TS rechaza que el gasto registrado en 2012 pueda imputarse fiscalmente a ejercicios anteriores prescritos corrigiendo retroactivamente la BI, considerando que los gastos contabilizados extemporáneamente no pueden alterar el resultado contable del ej. en los que se contabilicen cuando impliquen una menor tributación.
- La potestad de recalificación de hechos o acontecimientos en ejercicios pasados previsto en el artículo 115 de la LGT, no podrá alterar la deuda tributaria de ejercicios en lo que hubiera prescrito el derecho de la Administración conforme al artículo 66 a) de la LGT.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Imputación temporal de gastos (art.11.4 LIS)

- **Operaciones a Plazos** o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo, siempre que sea superior al año el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

No deducible el deterioro de valor de créditos por importes que no hayan sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio de venta a plazos, hasta que esta se realice.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Imputación temporal de gastos (art.11.13 LIS)

- Inscripción contable de ingresos y gastos.
- *13. El ingreso correspondiente al registro contable de **quitas y esperas** consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9dejulio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.*
- *No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.*

V2351-24. Imputación temporal de ingresos derivados de la modificación de un convenio concursal.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Amortizaciones (art. 12 LIS)

- Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.
- Se considerará que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal según tabla de coeficientes máximos (existen otros métodos)
- La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe. Aunque contablemente se deba amortizar al 10 % solo podría deducirse en cada ejercicio un 5 %.

TIPO DE ELEMENTO	COEF. LINEAL MÁXIMO	AÑOS MÁXIMO
Obra civil		
Obra civil general	2%	100
Pavimentos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40
Edificios		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y asimilados	15%	14
Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
Mobiliario y enseres		
Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6
Otros enseres	15%	14
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		
Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos.	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Libertad Amortización (art. 12 LIS)

- Podrán amortizarse libremente los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo.

Amortización Acelerada (D.A. 18ª LIS, [RD-L 7/2026](#))

- Inversiones en determinados **vehículos eléctricos nuevos** (de células de combustible, híbrido de células de combustible, de batería, de autonomía extendida, híbrido enchufable), que entren en funcionamiento en los periodos que se inicien en 2023, 2024, [2025](#) y [2026](#), podrán amortizarse por 2 veces el coeficiente de la amortización lineal máximo según tablas.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Amortización Acelerada (D.A. 18ª LIS, [RD-L 7/2026](#))

- Inversiones en **nuevas** infraestructuras de **recarga** de **vehículos eléctricos**, de potencia normal o alta, afectas a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los periodos impositivos que se inicien en los años 2023, 2024, [2025](#) y [2026](#), podrán amortizarse:
- 2 veces el coeficiente de amortización lineal máximo de la tabla de amortización.
- Requisitos:
 - ✓ Aportación de documentación técnica (Proyecto o Memoria).
 - ✓ Certificado de instalación eléctrica diligenciado por la Comunidad Autónoma competente.

Libertad de amortización (D.A.17 LIS, [RD-L 7/2026](#))

- **Instalaciones** destinadas al **autoconsumo de energía eléctrica procedentes de fuentes renovables**, así como las destinada a uso térmico de consumo propio, que sustituyan instalaciones de energía no renovable fósil, puestas a disposición que:
 - ✓ Que entren en funcionamiento o concluyan en 2023, 2024, [2025](#) y [2026](#).
 - ✓ Mantengan la plantilla media total con respecto a los 12 meses anteriores. (incumplimiento supone ingresar la cuota íntegra más intereses de demora)
 - ✓ Posesión de la documentación acreditativa, según el tipo inversión.
- Cuantía máxima que puede beneficiarse: **500.000 €**.
- Los edificios quedan excluidos.
- Incompatible con la libertad de amortización del art.102 LIS (ERD)

Deterioro de Créditos (art. 13.1 LIS)

Deducibles las pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias, cuando al devengo concorra alguna de las siguientes:

- Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación. AN 28/3/2022 es preciso acreditar el intento de cobro, AN 27/11/2014 requiere conducta tendente a exigir la satisfacción de la deuda, judicial o extrajudicial, TSJC 16/11/2020 se requiere reclamación
- Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

Deterioro de Créditos (art. 13.1 LIS)

No serán deducibles las pérdidas derivadas de:

- Créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía.
- Créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la fase de liquidación y se pruebe que no se va a cobrar. AN 23/9/2021 Las provisiones por insolvencias por deudas con entidades vinculadas serán deducibles cuando estas se liquiden
- Las estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Deterioro de Inmovilizado, de Cartera y existencias (art. 13.2 LIS)

No son fiscalmente deducibles:

- Los deterioros del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio (desde 1/1/2015)
- Las pérdidas por deterioro de cartera de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades (desde 1/1/2013)
- No existe limitación normativa al deterioro fiscal de las existencias. Así, será deducible el deterioro de las existencias por debajo de su coste activado. El TEAC 02/04/2014 y la AN 26/11/2009 señalan que la depreciación de existencias dotada con criterios de rotación temporal no es deducible.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

(D.T 16ª LIS)

Con efectos en períodos iniciados a partir del 01/01/2024:

- La Reversión de deterioros deducibles fiscalmente en participaciones o acciones en entidades, previos al 1 de enero de 2013. Se integrará por terceras partes en la base imponible de 2024, 2025 y 2026.
- ✓ La finalidad es que en aquellos ejercicios en los que exista BI positiva la aplicación de los créditos fiscales no anule la cuota diferencial a ingresar.

Se vuelve a la situación previa a la sentencia del TC de 18/1/2024) que anuló las medidas introducidas vía RD-Ley 3/2016 de integración de los deterioros por quintas partes, para los que recurrieron.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Gastos no deducibles (art. 15 LIS)

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios y los de préstamos participativos realizados a entidades del grupo.
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
- c) Las multas, sanciones y recargos.
- d) Las pérdidas en el juego.
- e) Los donativos y liberalidades.

No se consideran liberalidades: los gastos por atenciones a clientes o proveedores (límite del 1% de la CNN del período impositivo de la entidad, del grupo consolidado, en su caso), ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Gastos no deducibles (art. 15 LIS)

No son liberalidades las retribuciones a los Administradores por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

- TS 13/03/2024 las retribuciones son deducibles, aunque el cargo sea gratuito según los estatutos. Los pagos con causa onerosa no pueden considerarse liberalidades y, por tanto, no lo son las retribuciones de los consejeros o administradores que se satisfacen por servicios que le son propios.
- TS 4594/2023, de 2/11/23, resultan deducibles las retribuciones satisfechas a los Directores Generales, con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, formen parte de los Consejos de Administración de las mismas, siempre y cuando correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos, aunque no estuvieran previstos en los Estatutos Sociales. En línea con los criterios del TJUE. En relación con el concepto de gastos derivados “de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico” tampoco pueden tener cabida las retribuciones de administradores que no cumplan con los requisitos mercantiles.

Gastos no deducibles (art. 15 LIS)

- TS 3071/2023, de 27/06/23, las retribuciones contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución.

Si la entidad estuviera integrada por un socio único no sería exigible la aprobación de la retribución en la junta.

- f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- g) Los gastos de servicios por operaciones realizadas, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales,..., excepto prueba que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Bienes y derechos no contabilizados o no declarados

(art.121LIS)

- TS 1096/2023 de 25/7/2023 y TEAC 1269/2022 de 25/9/2023. La contabilidad legalizada, entre otros medios, es suficiente para acreditar la fecha del registro de deuda o renta ocultada y la prescripción de la misma. Sin que la Ley exija una prueba extracontable. Completa y reafirma criterio de la STS 5/10/2012.
- Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad, deudas inexistentes.
- El importe de la renta no declaradas se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Bienes y derechos no contabilizados o no declarados

(art.121LIS)

- Un pasivo real en su origen puede devenir en inexistente, y por tanto considerarse como **pasivo ficticio** por la AEAT, por ejemplo, por transcurso del plazo de prescripción civil para deudas entre particulares si no se interrumpe la prescripción

Art. 1964.2 del Código Civil: *“Las acciones personales que no tengan plazo especial prescriben a los cinco años desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación. En las obligaciones continuadas de hacer o no hacer, el plazo comenzará cada vez que se incumplan.”*

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

- Los gastos financieros netos serán deducibles con el **límite del 30% del beneficio operativo** del ejercicio.
- En ningún caso, formarán parte del B° operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto. (efectos 1/1/2024)

DGT CV1845/2024 (2/08/2024), Los ajustes permanentes deben excluirse del cálculo del Beneficio Operativo, mientras que los ajustes temporales no, ya que su exclusión de la BI no es definitiva.

Gastos financieros netos: Exceso de gastos respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el ejercicio, excluidos los gastos financieros que no sean deducibles por corresponder a deudas intragrupo que financien la adquisición de participaciones en otras empresas del grupo.

Beneficio operativo= +/- Resultado de explotación + Amortización del inmovilizado - Subvención de inmovilizado no financiero y otras + Deterioros de inmovilizado +/- Resultado enajenaciones de inmovilizado + Ingresos por dividendos si % de participación mayor o igual al 5% o valor de adquisición mayor a 6 M€, excepto participaciones adquiridas con deudas a entidades del grupo, cuyos gastos financieros no sean deducibles por el 14.1 h LIS.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

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

- En todo caso, serán **deducibles gastos financieros netos** del periodo impositivo por importe de **1 millón de €**. (El límite se aplicará en proporción a la duración del periodo impositivo).
- El exceso de gastos financieros contabilizados sobre el límite se podrá deducir en los siguientes ejercicios, con el mismo límite.
- El defecto de gastos financieros contabilizados sobre el límite fiscal se acumula para los 5 años inmediatos y sucesivos, incrementando el límite general.
- En los grupos fiscales el límite del 30% se refiere al grupo consolidado. Los gastos financieros netos pendientes de deducir previos a la integración en el grupo se deducirán con el límite del 30% del beneficio operativo de la propia entidad.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Operaciones Vinculadas (art. 18 LIS)

- Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado.

El que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

- Métodos de determinación del Valor de mercado:
 - a) Precio libre comparable ; b) Coste incrementado; c) Precio de reventa;
 - d) Distribución del resultado; e) Margen neto operacional.
- Obligación de preparar y mantener a disposición de la AEAT, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, cierta documentación específica.
- No será exigible documentación por las operaciones vinculadas realizadas entre entidades de un mismo grupo de consolidación fiscal.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Operaciones Vinculadas (art. 18 LIS)

- La obligación de documentar depende del importe de la cnn:
 - **Completa:** documentación relativa al grupo y al contribuyente $cnn > 45$ m€.
 - **Simplificada:** para grupos o entidades cuya $cnn < 45$ m€.
 - **Simplificada utilizando el modelo normalizado:** para grupos o entidades cuyo $cnn < 10$ m€. Se entenderá cumplimentada esta documentación específica por las ERD a través del Anexo V del modelo 200 y una vez presentado se informará de su nº de justificante.
- En las **operaciones específicas**, tales como las de transmisión de inmuebles, negocios, acciones o participaciones no cotizadas, de activos intangibles y las realizadas con contribuyentes del IRPF en módulos que participen en al menos un 25 % en la entidad, no podrá aplicarse el contenido simplificado de la documentación.

Operaciones Vinculadas (art. 18 LIS)

TEAC, 20/03/2024 (RG 1784/2023) y 24/09/2024 (1354/2023), considera operación vinculada, la del **representante persona física** con la entidad administradora: (...) *Cuando una persona jurídica designa a una persona física, que es consejero o administrador la misma, en condición de administradora de una sociedad participada, las funciones ejecutivas que desempeña la persona física en la sociedad participada ... se trata de funciones realizadas al margen y fuera de las funciones de ese cargo. (...) ..., los servicios prestados por la persona física a la sociedad por él administrada (y administradora de otra persona jurídica) deben calificarse como operación vinculada, cuya valoración debe ajustarse al valor normal de mercado (...)*

TEAC 22/5/2025 (R.G. 1902/2024 y R.G. 6500/2022), “*la retribución pagada por la entidad a la sociedad por asistencia al Consejo de Administración es un valor adecuado a efectos del método del precio libre comparable ... respecto a la operación vinculada entre la sociedad consejera y el administrador persona física que asiste a los Consejos de Administración*”.

Operaciones Vinculadas (art. 18 LIS)

TSJ Cataluña, 22/7/2024, 21/7/2025 y [22/7/2025](#). los servicios prestados como **representante persona física** de la entidad administradora se encuentran cubiertos por el artículo 18.2 b) LIS *“que restringe la consideración de operación vinculada en lo relativo a retribuciones de los Administradores por el ejercicio de sus funciones”*. Si la normativa mercantil equipara al representante de la persona jurídica administradora con un administrador *“aquella asume íntegramente el conjunto de derechos y deberes que comporta el ejercicio del cargo, con plenitud de facultades y las correlativas responsabilidades inherentes al mismo, pues el representante responde solidariamente con la persona jurídica administradora”*, la retribución percibida debe tener también ese tratamiento fiscal y, por tanto, no se debe considerar como una operación vinculada a tenor del artículo 18.2.b) de la Ley del IS.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Exención dividendos y transmisión de valores (art. 21 LIS)

- Cuando el % de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 %.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio.

En el caso de participaciones en entidades no residentes, la entidad participada debe estar sujeta y no exenta por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 % (...)

- Alcance de la Exención del **95%** (desde 2021) de los dividendos y de la renta positiva obtenida en la transmisión de participación.
 - Los dividendos con derecho a la exención no estarán sometidos a retención CV 3204-21.
 - No se eliminará el 5 % de la BI individual en la BI del grupo fiscal CV 1154-21.

Exención dividendos y transmisión de valores (art. 21 LIS)

- Cuando la entidad objeto de transmisión sea o haya sido patrimonial, en alguno de los periodos de tenencia de la participación, la exención solo alcanzará, a la parte de las rentas que se corresponda con las reservas generadas durante el periodo de tenencia de la participación.
- No se integrarán en la BI las rentas negativas de la participación de una entidad en la que se cumplan los requisitos de la exención. Cuando no se cumplan se minorarán las rentas negativas en las positivas obtenidas anteriormente por otras transmisiones que hubieran disfrutado de la exención y en los dividendos exentos percibidos.
- Fiscalmente deducible las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración. La liquidación de una sociedad no es una operación de reestructuración por lo que la pérdida será deducible V1436-24

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Revalorizaciones contables voluntarias (art.122 LIS)

- Las revalorizaciones contables cuyo importe no se hubiera incluido en la base imponible deberán mencionarse en la memoria de las cuentas anuales, mientras se hallen en el patrimonio del contribuyente, señalando su importe, los elementos afectados y el período/s en que se practicaron.

CV1504-22

- La falta de mención en la memoria constituye infracción grave, sancionable del 5 % del importe de la revalorización, cuyo pago no determinará que el citado importe se incorpore, a efectos fiscales, al valor del elemento patrimonial.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

Las entidades que tributen al régimen general de gravamen (también las ERD, microempresas, entidades patrimoniales de nueva creación o entidades de crédito...) tendrán derecho a una **reducción en la BI del 20%** (15 % en 2024 y 10 % hasta 2023) del importe del incremento de sus FP, siempre que:

- ✓ Doten una reserva por el importe de la reducción, que deberá detallarse en el balance durante 3 años, a contar desde el cierre (hasta 2023 eran 5 años) de forma separada e indisponible.
- ✓ El incremento de los Fondos Propios se mantenga durante 3 años (hasta 2023 eran 5 años), salvo por las existencias de pérdidas contables.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

El derecho a la reducción en la BI sobre el importe del incremento de sus fondos propios, se podrá elevar al:

Reducción en la BI	Incremento plantilla *
23%	>2% y <5%
26,5%	>5% y <10%
30%	>10%

*El incremento de plantilla deberá mantenerse como mínimo 3 años desde el cierre del periodo impositivo de la reducción. Si se incumple, se regularizará tomando en cuenta la reducción del 20%.

Límite de aplicación de la disminución en BI en la autoliquidación del IS de esta reducción:

-20% BI + previa a esta reducción y a la compensación de BIN (hasta 2024 el 10 %)

-25% BI + previa a esta reducción y a la compensación de BIN CNN <1 M€ en ej. Ant.

Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

- Ante la insuficiencia de BI para aplicar la reducción el exceso de FP se podrá aplicar en los 2 años inmediatos y sucesivos.
- El incremento de los FP: diferencia positiva entre los FP existentes al cierre sin incluir los resultados del mismo y al inicio del mismo ejercicio, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.
- No se incluye en el valor de los FP, entre otros:
 - ✓ Aportación de los socios.
 - ✓ Las ampliaciones de Capital.
 - ✓ Ampliaciones de fondos propios por operaciones de reestructuración.
 - ✓ Las reservas de carácter Legal o Estatutario.
 - ✓ La Reserva para Inversiones en Canarias.
 - ✓ La Reserva de Nivelación.

Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

TSJ Galicia 12/06/2025. El reparto de dividendo a cuenta no impide aplicar la reserva de capitalización en el ejercicio en que se acuerda sino en el siguiente. (CV 1952-21)

TSJ Cataluña 10/12/2025. Minoración de fondos propios por error contable registrado contra reservas. La corrección de un error contable no exime del cumplimiento del requisito de mantenimiento de fondos propios para la reserva de capitalización.

CV 2489-22. El cargo a reservas derivado de la corrección de error contable de 2012 corregido en 2018, supondrá un menor importe de fondos propios a la fecha del cierre a efectos del requisito de mantenimiento.

¿Quién puede dotar la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)? I

- Las **entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades**, con relación a sus **establecimientos** situados en Canarias. (art.27.1) Con independencia de donde radique su domicilio social.
- Los **contribuyentes del IRPF en estimación directa** (actividad económica). (art.27.15) *que lleven contabilidad desde el ejercicio en el que se han obtenido los beneficios.* (Art.3 Reg)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Quién puede dotar la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) ? II

- Las entidades financieras y de servicios intragrupo podrán disfrutar de la reducción por dotaciones a la RIC cuando materialicen los importes destinados a la reserva en las inversiones previstas en las letras A, B, D^{3º} y, en su caso, en D del 27.4.D.1º.
- ✓ Las entidades financieras solo podrán materializar sus dotaciones en los instrumentos financieros a los que hace referencia el 27.4.D.3.º cuando el proyecto que se financie pueda encuadrarse en las inversiones previstas en las letras A o B. (art. 27.1)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Cuál es la dotación máxima a la RIC? I

- ✓ **Por sujetos pasivos del I. Sociedades:**
 - ✓ Hasta el **90% del Beneficio no distribuido** (destinados a reservas, excluida la de carácter Legal, de Capitalización y Nivelación). (art.27.2)
- ✓ **Por personas físicas en estimación directa:**
 - ✓ Hasta el **80 % de la cuota íntegra del IRPF**, que corresponda proporcionalmente a los rendimientos obtenidos por sus actividades económicas en establecimientos situados en Canarias. (art.27.15)

Cálculo: aplicando el tipo medio de gravamen a la dotación anual a la reserva con el límite del 80 % de la parte de la cuota íntegra, que corresponda proporcionalmente a los rendimientos obtenidos por el desarrollo de actividades económicas en Canarias. En ningún caso la aplicación de la RIC podrá determinar que la base imponible sea negativa. (art.27.2)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Cuál es la dotación máxima a la RIC? II

- Las asignaciones a reservas se considerarán disminuidas en el importe que eventualmente se hubiese detrído de los fondos propios, ya en el ejercicio al que la reducción de la base imponible se refiere, ya en el que se adoptara el acuerdo de realizar las mencionadas asignaciones.

CV0295-22 “*En la medida en que los fondos propios aumenten en el importe de la RIC que se dote, el reparto del dividendo a cuenta del propio ejercicio no afectará al incentivo*”

Atención: Por tanto, tanto las reducciones de capital como los repartos de dividendos con cargo a reservas deben detrarse de la base de cálculo de la dotación máxima a la RIC.

El reparto de dividendos con cargo a beneficios procedentes de establecimientos fuera de Canarias no afecta a la dotación.

Esta limitación no debería afectar de forma duplicada la base de dotación en ejercicios sucesivos con dotaciones cuando la detracción de los fondos propios se produzca solo en uno de ellos. Aceptado en la práctica por la AEAT.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Qué beneficios son aptos para dotar a la RIC? I

- **Beneficio derivado de actividades económicas de establecimientos situados en Canarias.** (CV4725-16, de fecha 8/11/2018, beneficio apto para la dotación, rendimientos que provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias).
- Serán establecimientos permanentes los previstos en el artículo 13.1.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Art. 4 Reg). Se considerarán beneficios procedentes de establecimientos permanentes situados en Canarias los derivados de las operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos al mismo que cierren un ciclo mercantil que determine resultados económicos (Art. 5.1 Reg)
- No apto, no se considerará beneficio no distribuido el que derive de la cesión a terceros de capitales propios, intereses (salvo en entidades financieras), ni de los valores representativos del capital o fondos propios de otras entidades, dividendos ni ganancias por transmisión de acciones o participaciones. (art. 5.2 Reg)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Qué beneficios son aptos para dotar a la RIC? II

- **Arrendamiento** ¿Beneficio derivado de actividades económicas de establecimientos situados en Canarias?

Además de que la entidad sea empresa turística de acuerdo con la Ley 7/1995, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas ~~por la sociedad promotora~~, del arrendamiento de viviendas protegidas rehabilitadas en favor de personas inscritas en el Registro Público de Demandantes de Vivienda Protegida de Canarias, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden de 24 de septiembre de 2009, por la que se regula el régimen de inscripción, funcionamiento y estructura de dicho Registro, o norma que lo sustituya, de inmuebles afectos a actividades industriales, o de zonas comerciales en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive (art.27.8) y (art. 21,22 y 23 Rgto.)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Qué beneficios son aptos para dotar a la RIC? III

- **Arrendamiento** ¿Beneficio derivado de actividades económicas de establecimientos situados en Canarias?
- TEAR (LPA) 28/10/2022 los requisitos cualificados exigidos en el art. 27.8 que limita el desarrollo de la actividad de **arrendamiento** de inmuebles para beneficiarse de la RIC, también se aplican a la fase de dotación.
- TSJC de 13/5/2024, sede de Las Palmas, recurso 337/023 “*los requisitos aplicables a los contribuyentes que se dedican a la actividad económica de arrendamiento se exigen para poder disfrutar del régimen de la RIC, no solo para materializar la inversión*”
- AN 6/11/2025, Sec.2^a “*ni resulta una norma sólo aplicable a la materialización de las inversiones y su mantenimiento, porque el verbo disfrutar no permite acotar a esos momentos posteriores a la dotación*”

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Qué beneficios son aptos para dotar a la RIC? IV

- Son aptos para dotar los Beneficios derivado de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, en los términos reglamentarios. *Elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o activos intangibles que hayan generado rentas en al menos un año de los tres anteriores a la transmisión (5.1 reglamento)*

Olvida activos: ¿Act. no corrientes mantenidos para la venta? ¿Existencias?

Indeterminación y posible exceso reglamentario: ¿Concepto de rentas aplicable? ¿Cualquier ingreso o se precisa afección a actividad económica? Periodo de generación: ¿debe coincidir con el año natural o vale un periodo interanual de 12 meses? ¿Valdría con un día de uno de los tres años? ¿365 días acumulados en distintos años sean naturales o no, y en días no necesariamente consecutivos?

CV 0659-16 de 17/2/2016: es apto el beneficio derivado de la venta de un local destinado al arrendamiento (sin ser actividad económica) que estuvo alquilado al menos un año antes de la transmisión.

TEAR 25/2/2022 Los ingresos derivados de la quita de una deuda son financieros y no resultan aptos para la dotación de la RIC.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Qué beneficios son aptos para dotar a la RIC? V

- Beneficios generados por la transmisión de elementos Usados previamente afectos a la RIC.

“No tendrá la consideración de beneficio no distribuido el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la reserva para inversiones dotada con beneficios de periodos impositivos a partir de 1 de enero de 2007.”

“En caso de elementos patrimoniales que solo parcialmente se hubiesen destinado a la materialización de la reserva a partir de dicha fecha, se considerará beneficio no distribuido la parte proporcional del mismo que corresponda al valor de adquisición que no hubiera supuesto materialización de dicha reserva.”

¿Son aptas las subvenciones para dotar la RIC?

Imputación a resultados (NRV 18, aptdo.1.3 PGC) cuando se concedan para:

- Asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficits de explotación: se imputan en dichos ejercicios.
- Para financiar gastos específicos: se imputan cuando se devenguen los gastos financiados.
- Para adquirir activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputan en proporción a la amortización.
- Para cancelar pasivos o deudas: se imputan en el ejercicio en el que se produce la cancelación.

CV 4725-16, de 8/11/2016 las subvenciones corrientes forman parte del resultado de explotación y son aptas para dotar la RIC.

CV 2130-20 de 25/6/2020 las subvenciones forman parte del beneficio apto para la RIC.

TSJC 322-2020 de 29/7/2022, las subvenciones agrícolas son aptas para materializar la RIC.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Cuándo se adopta el acuerdo de dotación?

- Con la aprobación de las cuentas anuales y aplicación del resultado de las sociedades mercantiles (6 meses desde el cierre).
- En las personas físicas se podría entender adoptado dicho acuerdo en la fecha de su contabilización.
- El acuerdo de aprobación siempre debe ser previo a la presentación de la autoliquidación del Impuesto y dentro del plazo mercantil para aprobar las cuentas anuales.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Ejemplo dotación RIC:

- Sociedad de reducida dimensión.
- Resultado antes de impuestos (2025): 500.000 €
- Transmitió un elemento usado por el que se había beneficiado de dotaciones a la RIC del ejercicio 2025 por el 50 % de su coste, del que obtuvo una ganancia de 100.000 €.
- El incremento de los Fondos Propios fue de 50.000 €
- ✓ Se plantea:
 - Repartir dividendos a sus partícipes por cuantía de 50.000 €
 - Minorar su base imponible dotando al máximo la Reserva de Capitalización, la reserva de nivelación.

¿Cuál sería la base de cálculo de su dotación a la RIC?

¿Cuál sería la dotación máxima que podría efectuar?

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Ejemplo dotación RIC:

- ¿Cuál sería la base de cálculo de su dotación a la RIC?

El resultado antes de impuestos de 500.000 € habría que minorarlo en la cuantía del dividendo, de la reserva de capitalización y de nivelación y en la parte de beneficio no apto por la venta.

Beneficio antes de IS	500.000,00
Impuesto sobre Sociedades	-50.729,93
Dividendos	-50.000,00
Bfo no apto para la RIC (50% coste)	-50.000,00
Reserva Capitalización (20%BI)	-10.000,00
Reserva de Nivelación (10% BI)	<u>-20.291,97</u>
	318.978,10

Reserva de capitalización = 20 % del incremento de los fondos propios (50.000)

Reserva de nivelación = 10 % de la BI positiva (500.000Rdo-287.080,29RIC-10.000RC)

- ¿Cuál sería la dotación máxima que podría efectuar?

El 90 % del beneficio no distribuido, es decir $318.978,10 \times 0,9 = 287.080,29 \text{ €}$

¿En qué se puede invertir la RIC?

Materialización directa:

27.4.A) Inversiones Iniciales adquisición de elementos patrimoniales.

27.4.B) Creación de Puestos de trabajo relacionados con Inversión Inicial.

27.4.B bis) Creación de Puestos de trabajo no Inversión Inicial.

27.4.C) Inversiones no iniciales, mejora medio ambiente, I+D+i.

Materialización indirecta:

27.4.D) 1º Suscripción de Acciones o participaciones en sociedades.

27.4.D) 2º Suscripción de Acciones o participaciones en entidades ZEC.

27.4.D) 3º Suscripción de ciertos Instrumentos Financieros.

27.4.D) 4º Suscripción de títulos valores de Deuda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, Corporaciones Locales, Organismos públicos.

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.A) INVERSIÓN INICIAL en elementos patrimoniales, activos fijos materiales o intangibles NUEVOS (salvo en ERD que podrían ser usados) por:

- Creación de un establecimiento cuando determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de actividad económica. (Art. 8.1 Rg) Adquisición de establecimiento cerrado o que habría cerrado de no ser adquirido por inversor no vinculado (Art. 6.b Rg)

Establecimiento: Unidad autónoma determinante de una explotación económica o conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. No se considera que se cree un establecimiento cuando se produce la adquisición por un nuevo titular de un establecimiento mercantil que ya estaba en funcionamiento, salvo que estuviera abocado al cierre de no ser adquirido.

- Ampliación de un establecimiento cuando tenga como consecuencia el incremento del valor total de los activos del mismo. En particular, se considerará como tal ampliación la rehabilitación de un inmueble.(Art.8.2 Rg) **Criterio administrativo: debe concurrir un elemento cuantitativo, el incremento del valor total de los activos, y otro cualitativo el aumento de la capacidad productiva. No implicando necesariamente cualquier activación contable en el inmovilizado el aumento de la capacidad productiva del establecimiento.**

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.A) **INVERSIÓN INICIAL** en elementos patrimoniales, activos fijos materiales o intangibles NUEVOS (salvo en ERD que podrían ser usados) por:

- Diversificación de la actividad de un establecimiento, para elaboración de nuevos productos, cuando tenga por finalidad obtener un producto o servicio distinto o que presente una novedad esencial y no meramente formal o accidental (Art. 8.3 Rg)
- Transformación sustancial, en el proceso de producción, el nuevo proceso tenga unas características o aplicaciones desde el punto de vista tecnológico que difieren de forma esencial (Art.8.4 Rg)

Inversión de sustitución: No puede constituir una inversión inicial, sino que se calificaría de ayuda al funcionamiento.

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.A) INVERSIÓN INICIAL en elementos intangibles, deberá tratarse de derechos de uso de propiedad industrial o intelectual, conocimientos no patentados derechos explotación económica de fórmulas o procedimientos secretos, sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas ..(Art. 8 Reglamento), y de concesiones administrativas, y reunir los siguientes requisitos:

- Utilizarse exclusivamente en el establecimiento.
- Ser amortizable.
- Adquirido a terceros en condiciones de mercado. Se entenderá en las concesiones que ocurre cuando sean objeto de procedimiento con concurrencia competitiva.

La materialización de la RIC en intangibles no puede superar el 50 % del valor total del proyecto de inversión, salvo dotaciones por ERD.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.A) INVERSIÓN INICIAL materialización en inmuebles destinados al alquiler Vacacional

“En ningún caso, se podrá materializar la reserva para inversiones en Canarias en la adquisición de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos vivienda vacacional, según consta regulada esta modalidad extrahotelera en el Decreto 142/2010, de 4 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de la Actividad Turística de Alojamiento, y se modifica el Decreto 10/2001, de 22 de enero, por el que se regulan los estándares turísticos, y en el Decreto 113/2015, de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias.”

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.A y C) INVERSIÓN INICIAL

Materialización en **SUELO** (edificado o no), que no se haya beneficiado anteriormente de RIC, NO APTO salvo afección a:

- Promoción de viviendas protegidas (Plan de Vivienda de Canarias), y sean destinadas al arrendamiento ~~por la sociedad promotora~~, aun cuando un ente, entidad u organismo público intervenga en la formalización y gestión efectiva del arrendamiento realizando una intermediación entre el contribuyente y el arrendatario efectivo.
- Rehabilitación de viviendas protegidas, con arreglo a lo dispuesto en la Ley 2/2003 de 30 de enero, de Vivienda de Canarias, destinadas al arrendamiento a favor de personas inscritas en el Registro Público de Demandantes de vivienda protegida. Con efectos para periodos impositivos iniciados a partir del 1/1/2025.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

Materialización en **SUELO** (edificado o no), que no se haya beneficiado anteriormente de la RIC, NO APTO salvo afección a:

- **Actividades industriales** (divisiones 1 a 4 sección 1ª IAE)
Las superficies cubiertas o sin cubrir, que se usen para el almacenaje., así como los recintos administrativos, los destinados al uso del personal ... (art.22 Reg).
- **Actividades sociosanitarias** (ambos componentes sanitario y social)
“A las actividades sociosanitarias, centros residenciales de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física.”

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

Materialización en **SUELO** (edificado o no), que no se haya beneficiado anteriormente de la RIC, NO APTO salvo afección a:

- **Zonas comerciales** que sean **objeto de un proceso de rehabilitación**. “Tendrán la considerarán de zonas comerciales los centros, galerías comerciales o locales de negocio individualmente considerados, incluidas las zonas de aparcamientos, áreas comunes y las de equipamiento, que se hallen ubicados en un área **cuya oferta turística se encuentre en declive**, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas.” (art.23.1 Rgto).

Núcleos turísticos en declive: Puerto del Carmen, Costa Teguise (Lanzarote); Corralejo, Caleta de Fuste, Costa Calma, Morro Jable(Fuerteventura); Bahía Feliz, San Agustín, Las Burras, Playa del Inglés, Maspalomas, Puerto de Mogán y Puerto Rico (Gran Canaria); Puerto de la Cruz, Los Cristianos, Playa de Las Américas, Playa Paraíso, Costa del Silencio, Callao Salvaje y Varadero-Playa La Arena (Tenerife); Puerto Naos y Los Cancajos (La Palma), y Valle Gran Rey (La Gomera)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

Materialización en **SUELO** (edificado o no), que no se haya beneficiado anteriormente de la RIC, NO APTO salvo afección a:

- Las **Actividades Turísticas** reguladas Ley 7/1995 de Ordenación del turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un Establecimiento turístico.

- Rehabilitación: actuaciones dirigidas a la renovación, ampliación o mejora de establecimientos turísticos, siempre que reúnan las condiciones para ser incorporadas al activo fijo material como mayor valor del inmueble. NRV 3ª f) del PGC *“los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil”*.

¿En qué se puede invertir la RIC?

Actividad económica: Arrendamientos. (art.27.8)

- **No vinculación** (directa o indirecta) de los arrendatarios con el arrendador.
- Se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando se cumplan los requisitos del art. 27.2 L.IRPF (persona contratada y ordenación por cuenta propia).
- No obstante, cuando se trate del arrendamiento de vivienda protegida por la sociedad promotora e intervenga un ente, entidad u organismo público en la formalización y gestión efectiva del arrendamiento realizando una intermediación entre el contribuyente y el arrendatario efectivo, dicho arrendamiento tendrá **en todo caso** la consideración de actividad económica cuando el contribuyente disponga para dicha explotación de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

Arrendamientos cualificados (art.27.8)

Además de que la entidad sea empresa turística de acuerdo con la Ley 7/1995, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas ~~por la sociedad promotora,~~ del arrendamiento de viviendas protegidas rehabilitadas en favor de personas inscritas en el Registro Público de Demandantes de Vivienda Protegida de Canarias, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden de 24 de septiembre de 2009, por la que se regula el régimen de inscripción, funcionamiento y estructura de dicho Registro, o norma que lo sustituya, de inmuebles afectos a actividades industriales, o de zonas comerciales en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive (art.27.8) y (art. 21,22 y 23 Rgto.)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

Inversiones en elementos afectos al Arrendamiento de Vivienda:

- Con efectos para periodos impositivos iniciados desde el **1 de enero de 2025**, las dotaciones con cargo a beneficios de ejercicios iniciados antes o después de la referida fecha podrán ser materializadas en elementos patrimoniales afectos a la actividad de arrendamiento de vivienda. (DA15º.1)

Es decir, podrán materializarse dotaciones de los ejercicios iniciados desde el 1/1/2021.

- *“En todo lo no expresamente regulado en la DA 15ª se deberá estar a lo establecido en el art. 27.”* (DA15ª.11)

Así, el artículo 27 completa lo no especificado en la DA 15ª y tendría el carácter de supletorio de esta, por lo que se aplicarían las reglas del régimen general establecido en el artículo 27 salvo cuando la DA15ª contenga una regla específica.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

Inversiones en elementos afectos al Arrendamiento de Vivienda:

Tendrá en todo caso la consideración de actividad económica de arrendamiento de vivienda aquella explotación para cuyo desarrollo se disponga de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. También a los efectos previstos en el art. 27 (apartados 2,4,5 y 8).

No parece exigible la acreditación de carga de trabajo ni el grado de utilización del mismo (en línea con la reciente sentencia del TS) cuando se disponga de esa mínima estructura (salvo simulación de su dedicación).

No obstante, en la aplicación de esta DA 15^a no resultará exigible lo establecido en el párrafo cuarto del art.27.8, es decir, a estos efectos no tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas o v.p. rehabilitadas. (DA15°.2)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

- **Inversión inicial.** Podrá materializarse en bienes **inmuebles** situados en Canarias, siempre **que se destinen** de modo novedoso **al arrendamiento de vivienda**, con o sin opción de compra, y no exista vinculación directa o indirecta con el arrendatario en los términos del art. 18.2 de la LIS.

Modo novedoso: Se entenderá que el arrendamiento de vivienda tiene lugar de forma novedosa cuando el inmueble adquirido no hubiera estado cedido mediante dicho régimen dentro del año anterior a la fecha de adquisición.

Al referirse a su no cesión en dicho régimen de arrendamiento de vivienda, parece que un arrendamiento previo en otro régimen (vivienda vacacional, vivienda de temporada) no impediría su consideración como novedoso.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

Inversión inicial.

- ✓ **Vivienda:** edificio o parte de él, de carácter privativo, destinado a residencia y habitación de las personas, cuando sea utilizado con esa finalidad de forma efectiva, continuada y estable por el arrendatario, constituyendo su domicilio habitual. Excluidas las del art. 5 de la LAU (viviendas que los porteros, guardas, asalariados, empleados y funcionarios, tengan asignadas por razón del cargo que desempeñen o del servicio que presten, viviendas militares, viviendas calificadas de universitarias, finca de uso primordial agrícola con casa habitación,...) (DA15º.3)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

- ✓ **Inmuebles:** Si, expresamente.
- ✓ **Muebles:** ¿Tienen cabida bajo la DA15^a? Parece que sí, atendiendo al n^o 1 de la DA15^a que señala “*los elementos patrimoniales afectos a la actividad de arrendamiento de vivienda.*”. Aunque en los n^{os} 3 (Inversión Inicial) y 4 (Ayuda al Funcionamiento) haga referencia a “*podrán materializarse en bienes inmuebles situados en Canarias*”, sin mencionar los muebles. Entiendo que el “podrá” no limita la amplitud del n^o 1.

Alternativamente, si se entendiera que los muebles de las viviendas no quedan amparados por la DA15^a, estos podrían considerarse incluidos de forma supletoria por el propio art. 27, dado que las restricciones del art.27.8 solo afectan a los bienes inmuebles no a los muebles.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

- ✓ **Suelo:** La DA15^a no menciona el suelo, solo menciona “*elementos patrimoniales afectos al arrendamiento*” y los “*inmuebles*”.
- Podría interpretarse que el suelo no está expresamente regulado en la DA15^a y que, en consecuencia, se estaría a lo dispuesto en el artículo 27, que solo lo permite para las viviendas protegidas. Este es el criterio administrativo actual.
- Alternativamente, se podría entender que cuando se hace referencia a “inmuebles” o a los “elementos patrimoniales” estos se deben considerar de forma íntegra e incluyen el suelo y la construcción, atendiendo al 334 del Código Civil.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

✓ **Código Civil**, capítulo I “De los bienes inmuebles”

Artículo 334. “1. *Son bienes inmuebles:*

1.º Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.

2.º Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble.

3.º Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.

...”

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

- **Arrendada** dentro del plazo de los **6 meses** posteriores a la fecha de su **adquisición o de su puesta en condiciones de habitabilidad**, esto último deberá acreditarse mediante la aportación de los documentos administrativos que justifiquen la primera ocupación.
- Se entenderá **efectivamente arrendada** a partir de la **fecha** que conste en el **contrato** de arrendamiento. Acreditable aportando el documento justificativo del cobro efectivo de las cantidades que resulten exigibles por el arrendador a la celebración de contrato y, en cualquier caso, las que correspondan en pago de las dos primeras mensualidades. (DA15º.3)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

- **Inmuebles Usados:** Sí, cabe la materialización en viviendas que se destinen de modo novedoso al arrendamiento de vivienda. Parece de aplicación supletoria el art. 27 y no se podrían haber beneficiado previamente de la DIC, ni de la RIC por dotaciones de periodos iniciados desde cierta fecha. ¿1/1/2007 o 1/1/2021?
- **No ERD:** Las empresas que no sean de reducida dimensión (art.101 LIS) en el período impositivo con cargo al cual se dota la reserva, solo podrán materializar en inmuebles usados destinados a arrendamiento de vivienda que no se hayan beneficiado anteriormente de la RIC (DA 15º y art.27) por dotaciones realizadas con cargo a beneficios obtenidos en periodos iniciados a partir de 1/1/2021, ni de la DIC. (DA15º.3)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.B) CREACION DE PUESTOS DE TRABAJO relacionados de forma directa con inversiones iniciales, en el periodo de 6 meses desde la entrada en funcionamiento de la inversión.

- Incremento de plantilla media total respecto a los 12 meses anteriores a la entrada en funcionamiento
 - a) La creación de puestos de trabajo y las variaciones de plantilla media serán las producidas en el conjunto de los establecimientos permanentes del sujeto pasivo situados en Canarias.
 - b) Para el cálculo del incremento de la plantilla media, se computarán como creación de puestos de trabajo los trabajadores contratados dentro de los seis meses anteriores a la fecha de entrada en funcionamiento de la inversión, siempre que estén relacionados de forma directa con la misma.
 - c) No resultará necesario que los nuevos puestos de trabajo sean ocupados por los nuevos trabajadores contratados (art.10 Rg)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.B) CREACION DE PUESTOS DE TRABAJO.

- Puestos de trabajo según legislación laboral. (Remuneración, dependencia, ajenidad, ...), no se incluyen:
 - Trabajadores autónomos dependientes
 - Cónyuge y familiares hasta segundo grado que convivan con el contribuyente, salvo que se acredite su condición de asalariados.
 - Los miembros de los órganos de administración de la empresa, que posean el control efectivo de la mercantil.
- Mantenimiento incremento 5 años o 3 en las ERD
 - ¿A computar desde la fecha de entrada en funcionamiento o desde el día siguiente a la finalización del semestre? Sg. criterio administrativo el final del semestre.
 - ¿Debe verificarse cada año dicho incremento o sólo al termino de los 3 o 5 años? Sg. criterio administrativo en cada año.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.B) CREACION DE PUESTOS DE TRABAJO (...)

- Cálculo teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa. V0745-23 es apta, para materializar la RIC, la contratación de una persona a jornada parcial con contrato laboral en prácticas. ¿Subrogación de contratos? No computarían.
- Incremento establecimientos Canarias = PM 6 meses desde Funcionamiento – PM 12 meses previos

PM (plantilla media) es la suma de unidades de trabajo en el año (número de días trabajados en el período dividido entre el número de días total del período, teniendo en cuenta la duración de la jornada contratada en relación con la jornada completa, en cómputo anual)

- Materialización del coste medio de 2 primeros años desde que se produce el incremento de plantilla, por los salarios brutos y cotizaciones sociales (art.27.6)
 ¿Se considera materializada en cada ejercicio por el coste que se va incurriendo o se estima desde el inicio? Se está admitiendo que sea a medida que se incurre en el gasto.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.B) CREACION DE PUESTOS DE TRABAJO (...)

- Plazo de materialización. Se cumple con el plazo para materializar cuando la inversión inicial en inmovilizado asociado a la creación de empleo haya entrado en funcionamiento dentro del plazo de 3 años contados desde el devengo del periodo de dotación, atendiendo a los costes salariales posteriormente, dado que la normativa comunitaria hace referencia a los costes salariales estimados (Rgto UE/651/2014 art.14.4), permitiendo la imputación de costes futuros más allá del plazo de materialización en este supuesto. Manifestado y publicado por miembros de la Administración.
- Inversiones anticipadas. Si pueden realizarse en la creación de empleo ligada a inversiones iniciales en inmovilizado, cuando se incurra en estos de forma previa a la dotación.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.B.bis) CREACION DE PUESTOS DE TRABAJO que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguno de los requisitos establecidos en la letra B. (Es una ayuda al funcionamiento)

No parece necesario realizar ninguna inversión en activo no corriente. La ausencia de inversión inicial supone comparar la plantilla media de un periodo de doce meses frente al periodo anterior => Incremento plantilla

- Se puede computar el coste incurrido en el mismo periodo de incremento de la plantilla y en el siguiente.
- Límite del 50 % de las dotaciones a la RIC efectuadas en el periodo impositivo.
- “*Se entenderá por materialización de la reserva el coste medio referido hasta un máximo de 36.000 € por trabajador*”. (art.27.6)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.B.bis) CREACION DE PUESTOS DE TRABAJO

- *“en ningún caso la norma, tras referirse en todo momento a términos como “plantilla media” y “coste medio”, establece que deba individualizarse el coste por cada trabajador y sobre dicho coste individualizado, aplicar la limitación de los 36.000 €.”*
- La Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 15/2014 que introdujo la posibilidad de materialización de la RIC en la creación de puestos de trabajo recoge expresamente que: *“como máximo, podrá considerarse, como tal materialización, el coste medio anual por trabajador, por un importe de 36.000 euros.”*

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.B.bis) CREACION DE PUESTOS DE TRABAJO

Criterio AEAT:

- *“el cálculo del importe del coste de medio de los salarios brutos y las cotizaciones sociales ...se ha realizado por el obligado tributario sin tener en cuenta la limitación de 36.000 euros anuales por trabajador. Esta limitación se ha de aplicar de forma individualizada a cada trabajador para posteriormente calcular el coste medio y no de la forma que realiza el obligado tributario, que calcula en primer lugar el coste medio, sin aplicar la limitación de forma individualizada, para verificar posteriormente que el coste medio no supera los 36.000 euros.”*
- *“Esta Jefatura confirma que el cálculo correcto exige que se determine en primer lugar el coste medio para cada trabajador y luego se le aplique el límite y no como hizo el obligado tributario calculando el coste medio conjunto, sin aplicar el límite, verificando posteriormente que no se supera el umbral.”*

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.B.bis) CREACION DE PUESTOS DE TRABAJO

TEAR 19/12/2025 sala LPA:

- *“no pudiendo entenderse, de la lectura del precepto extractado, que la materialización de la Reserva para Inversiones en Canarias mediante el incremento de plantilla, sobre la base del coste medio (salarios brutos y cotizaciones sociales obligatorias) derivado de dicho incremento en el empleo, tenga un límite individualizado por trabajador.”*
- *“de la literalidad de la normativa tributaria aplicable no se infiere la mentada limitación por trabajador que pretende imponer el órgano inspector.”*

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.B.bis) CREACION DE PUESTOS DE TRABAJO

TEAR 19/12/2025 sala LPA (Cont.):

- *“Para finalizar, tal y como expone la reclamante de manera absolutamente razonada: “No podemos obviar que el coste medio de una plantilla es un indicador financiero que refleja el gasto total de una empresa en su personal dividido entre el número de empleados y, en ningún caso, el de solo uno de sus trabajadores. Lo cual solo podría coincidir en el supuesto de una empresa con un solo trabajador.””*

En este sentido, dado que la norma dice expresamente que el importe al que debe aplicarse la limitación es al “coste medio” por trabajador, esto no puede ser otra cosa que la media del coste del total de sus trabajadores”

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 12^a PGC:

- *“Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la empresa durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.”*

BOICAC nº 124/2021 Consulta 1 Número medio trabajadores:

- Los ERTEs *“no dan lugar a la extinción de la relación laboral, sino a una suspensión de los contratos de trabajo de los trabajadores afectados por el expediente.”*
- *“Deberán computarse a efectos del cálculo del número medio de trabajadores, promediados según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios en la empresa durante el ejercicio.”*
- Si en una empresa de 20 trabajadores se ha incluido en un ERTE al 50% de la plantilla durante un periodo de 6 meses, el número medio de trabajadores del ejercicio será de 15.

¿Es lo mismo el número medio de trabajadores contable, que la plantilla media total a efectos fiscales (RIC, ZEC,...) ?

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.B.bis) CREACION DE PUESTOS DE TRABAJO

Arrendamiento de vivienda libre, la creación de empleo relacionada de forma directa con las inversiones prevista en esta DA15° será apta para materializar la RIC bajo las condiciones establecidas en las letras B o B bis del art. 27.4. Con efectos 1/1/2025 (DA15°.5)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Ejemplo, Creación Empleo letra B:

- Apertura de un nuevo establecimiento el 1/1/2025.
 - La plantilla media en 2024 ascendía a 20 trabajadores.
 - Al término del primer semestre de 2025 la plantilla media sumaba 25 trabajadores y al cierre del ejercicio era de 26 trabajadores.
 - El coste medio por trabajador de la plantilla en Canarias, salarios más seguros sociales, asciende a 40.000 €.
- ✓ ¿Cuál sería el montante que podría materializar durante los dos ejercicios?

Debemos tomar en cuenta el Incremento plantilla media de 5 durante los 6 meses desde la entrada en funcionamiento por el promedio coste plantilla 40.000 €.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Ejemplo, creación empleo letra B bis:

- No realiza inversiones iniciales.
- La plantilla media en 2024 ascendía a 20 trabajadores
- Al cierre del ejercicio 2025 era de 26 trabajadores.
- El coste medio por trabajador, salarios más seguros sociales, asciende a 40.000 €.

✓ ¿Cuál sería el montante que podría materializar durante 2025 y 2026?

Tomaremos en cuenta el incremento plantilla media de 6 trabajadores por el coste medio anual máx. 36.000 € de la letra B bis en cada año.

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.C) NO INVERSIONES INICIALES, activos que contribuyan al medio ambiente y gastos en I+D.(son ayudas al funcionamiento)

- La Adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo Material o Intangible que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A.
- Idénticas restricciones al suelo que en A.
- No distingue entre activos nuevos o usados.
- Los elementos de transporte marítimo y de transporte por carretera deberán dedicarse exclusivamente a servicios públicos en el ámbito de funciones de interés general.

“En ningún caso, se podrá materializar la reserva para inversiones en Canarias en la rehabilitación o reforma de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos.” Redacción dada por Ley 8/2018

Cajón de sastre: Inversión Inicial en elemento usado por entidad que no es ERD, no apto por Letra A pero sí apto por Letra C (CV0177-19 y CV0659-16).

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede invertir la RIC?

(27.4.C) NO INVERSIONES INICIALES

Arrendamiento de vivienda libre: En consonancia con la letra C del art.27.4 se podrá materializar la reserva mediante la realización de las inversiones señaladas como iniciales en el apartado 3 de la DA15º, siempre que los activos se afecten al desarrollo de la actividad de arrendamiento de vivienda.

(DA15º.4)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Materialización RIC

- El importe de la materialización no incluye los intereses ni los impuestos indirectos no recuperables (AIEM, IGIC, ...) y sus recargos, ni la parte financiada con subvenciones (que se minoraran del precio o coste de producción) sin que pueda resultar superior a su valor de mercado. (art.27.6)
- Se considerará producida la materialización en el importe desembolsado con ocasión de su suscripción (27.4.D), incluida, en su caso, la prima de emisión. (art.27.6)
- Se entenderá producida la materialización, en el momento de entrada en funcionamiento, incluso en las adquisiciones mediante arrendamiento financiero (art.27.7)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Materialización RIC

- La aplicación del beneficio de la RIC será incompatible, para los mismos bienes y gastos (por el mismo €), con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en el Impuesto sobre Sociedades, y con la DIC.
- Las inversiones **se podrán financiar en Leasing**, la reducción en la B.I. quedará condicionada al efectivo ejercicio de la opción de compra (art.27.9)
- **Permanencia** mínima inversiones de **5 años** (10 años suelo) **en funcionamiento** de los elementos patrimoniales.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Materialización RIC

- No incumplimiento: cuando se adquiere otro elemento que lo sustituya, si la ~~vida útil~~ permanencia del elemento es inferior, que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. (redacción dada por Ley 8/2018)
- Importe sustitución: Valor neto contable, de períodos impositivos que se inicien a partir de 1/1/2015. En sustituciones de inversiones de dotaciones de ejercicios anteriores debe reinvertirse el coste de adquisición.
- Plazo Sustitución:
 - con anterioridad (redacción dada por Ley 8/2018).
 - de 6 meses desde su baja en el balance.

El excedente de inversión se podrá materializar otras dotaciones.

Actividad económica: Arrendamientos. (art.27.8)

- No vinculación (directa o indirecta) de los arrendatarios con el arrendador.
- Se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando se cumplan los requisitos del art. 27.2 L.IRPF (persona contratada y ordenación por cuenta propia).
- No obstante, cuando se trate del arrendamiento de vivienda protegida por la sociedad promotora e intervenga un ente, entidad u organismo público en la formalización y gestión efectiva del arrendamiento realizando una intermediación entre el contribuyente y el arrendatario efectivo, dicho arrendamiento tendrá en todo caso la consideración de actividad económica cuando el contribuyente disponga para dicha explotación de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede materializar indirectamente la RIC?

(27.4.D.1º,2º...) SUSCRIPCIÓN de Acciones/Participaciones:

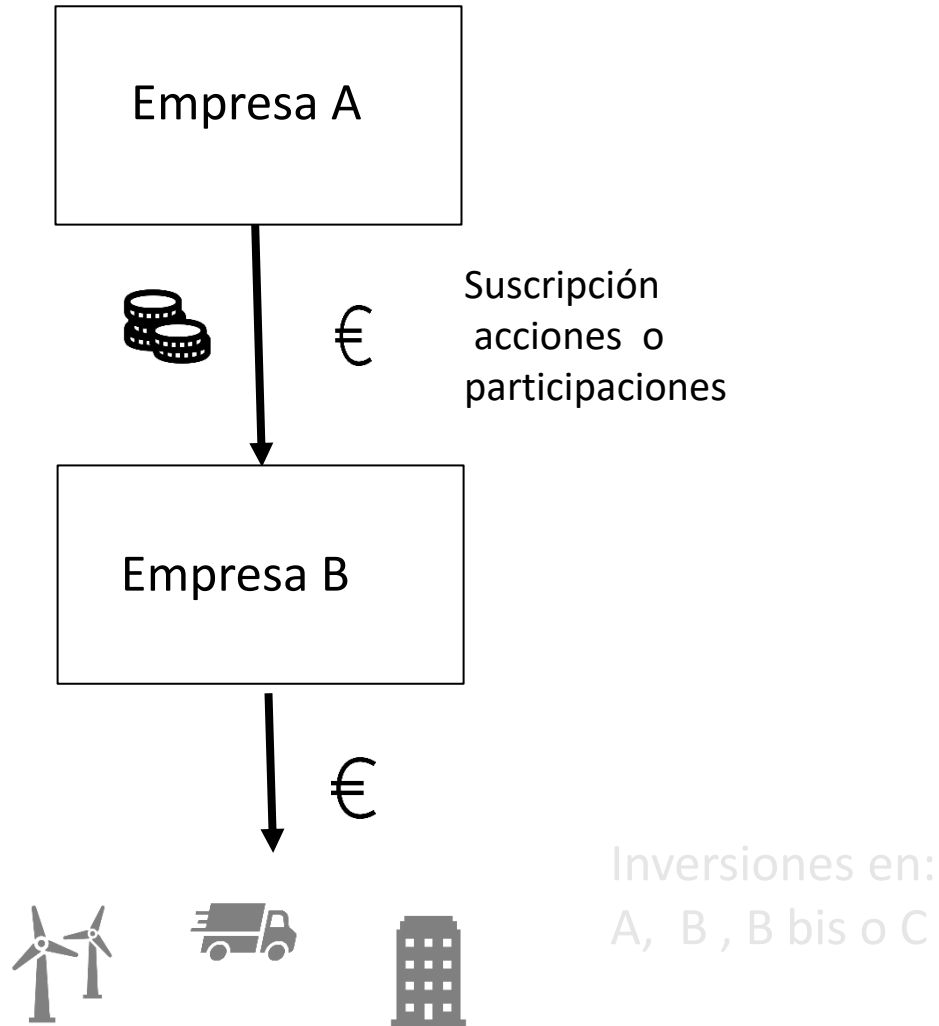
1. Acciones o participaciones de sociedades que realicen las inversiones (plazo originario) previstas en A, B, B bis y C por valor como mínimo del importe desembolsado. Si la suscriptora del capital y la inversora son ERD en el ejercicio en el que se obtuvo el beneficio podrá materializarse con las condiciones de las ERD.

Será apta la materialización indirecta en inversiones afectas al desarrollo del arrendamiento de viviendas en Canarias, mediante la suscripción de acciones o participaciones (27.4.D.1º) en su constitución o ampliación de capital. (DA15º.6)

2. Acciones o participaciones de entidades ZEC, no podrá aplicarse en ningún caso, al cumplimiento de los requisitos de inversión mínima de las entidades ZEC, desembolso inmediato, + requisitos idem 1º + no reducción plantilla media ni cesión de elementos patrimoniales o activos del suscriptor durante los 4 ejercicios posteriores.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Cómo se puede materializar indirectamente la RIC?



Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede materializar indirectamente la RIC?

(27.4.D. 3º,4º ...) SUSCRIPCIÓN de Títulos valores:

3. Instrumentos emitidos por entidades financieras (de crédito, sociedades y fondos de capital Riesgo) para materializar RIC de proyectos privados (instrumentos de deuda o capital CV 0746-18), o de colaboración público privada emisiones supervisadas por el Gob. Canarias y posean un informe vinculante de la AEAT La entidad financiera presentará solicitud al Gob. Canario que debe resolver en un máximo de 6 meses, declarando la idoneidad, o su falta. Silencio (-), con informe vinculante de la AEAT que debe emitir en un plazo de 3 meses. Art.15 Rgto.

Orden de 15 de junio de 2017 (BOCA 121), la Viceconsejería de Hacienda solicitará de forma inmediata a la AEAT el informe vinculante y a la vista de dicho informe, elevará al titular del Departamento la propuesta de idoneidad o no, quien a su vez lo elevará al Gobierno, para que adopte el acuerdo.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Cómo se puede materializar indirectamente la RIC?

Solicitud al Gobierno de Canarias: contenido

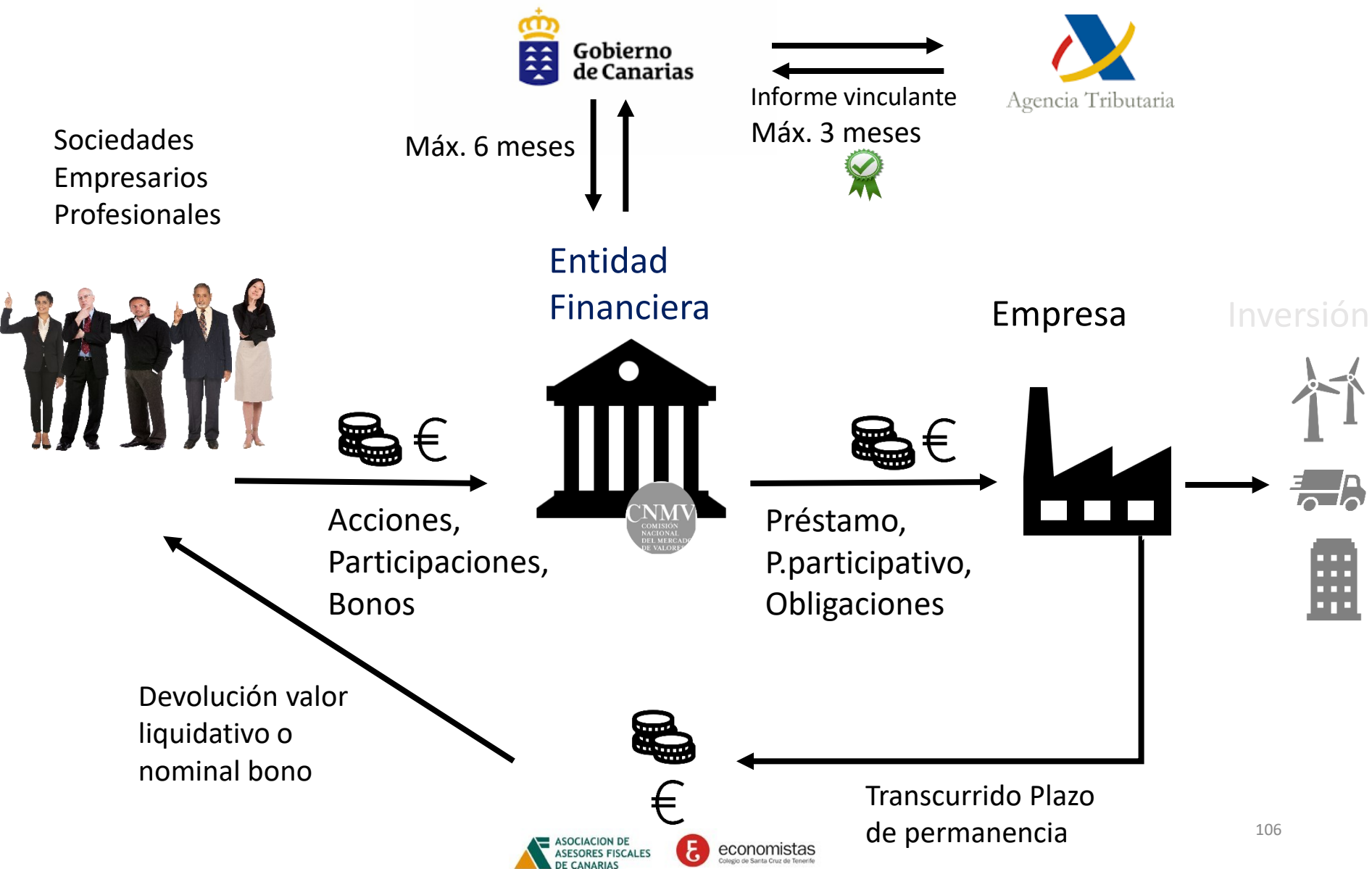
La entidad financiera presentará una solicitud con el siguiente contenido (art. 15 RD 1758/2007) :

- a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar los proyectos.
- b) Descripción del Proyecto y justificación del cumplimiento de los requisitos de la RIC.
- c) Plazo de realización de los proyectos.
- d) Características de los instrumentos financieros a emitir (deuda, acciones)

La AEAT y el Gobierno de Canarias podrán solicitar de los interesados cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con el proyecto, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre el mismo.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Cómo se puede materializar indirectamente la RIC?



Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede materializar indirectamente la RIC?

(27.4.D. 4º, 5º y 6º) SUSCRIPCIÓN de Títulos valores:

4. Títulos valores de Deuda Pública Canaria (CCAA, Corporaciones Locales, sus empresas públicas y organismos autónomos), para financiar inversiones en infraestructuras, equipamientos o mejora y protección del medio ambiente o a financiar la promoción de viviendas protegidas destinadas al arrendamiento o de rehabilitación de viviendas protegidas destinadas al arrendamiento en Canarias, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden de 24 de septiembre de 2009, por la que se regula el régimen de inscripción, funcionamiento y estructura de dicho Registro, con el límite del 50% de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿En qué se puede materializar indirectamente la RIC?

(27.4.D. 4º, 5º y 6º) SUSCRIPCIÓN de Títulos valores:

5. Títulos valores emitidos por Organismos públicos (AENA, autoridades portuarias,...) que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público o a la rehabilitación de viviendas protegidas destinadas al arrendamiento en favor de personas inscritas en el Registro Público de Demandantes de Vivienda Protegida de Canarias, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden de 24 de septiembre de 2009, por la que se regula el régimen de inscripción, funcionamiento y estructura de dicho Registro, para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del 50 % de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.
6. Títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para Canarias, una vez obtenida concesión o título administrativo habilitante.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Cómo se puede materializar indirectamente la RIC?

(27.4.D.) SUSCRIPCIÓN de Títulos valores:

- La norma no limita la forma de financiación de los títulos valores suscritos (deuda pública, acciones,...). Por tanto, cabe financiarlos con financiación ajena o bancaria, incluso ofreciéndolos en garantía, mediante su pignoración siempre que las condiciones contractuales no impliquen una cesión de la facultad de disposición (o de uso o disfrute) de los instrumentos a favor del acreedor pignoraticio.

“Cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros”

Atención: no pignorar el disfrute de intereses o dividendos.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Cómo se puede materializar indirectamente la RIC?

La **suscriptora** del capital procederá a comunicar fehacientemente a la sociedad emisora el valor nominal de las acciones o participaciones adquiridas, así como la fecha en que termina el plazo para la materialización de su inversión.

La sociedad **emisora** comunicará fehacientemente a la entidad suscriptora de su capital las inversiones efectuadas con cargo a sus acciones o participaciones cuya suscripción haya supuesto la materialización de la reserva así como su fecha.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

¿Cómo materializar indirectamente la RIC?

Comunicaciones en la suscripción de acciones o participaciones de sociedades inversoras o de instrumentos financieros emitidos por entidades financieras previstas en el artículo 27.4.D.1.º, 2.º y 3.º. (art. 30 y 31 RD 1758/2007)

- Son fehacientes cuando consten en documento público o privado, en el que figure la firma y la identificación de las partes así como su fecha.
- La obligación de comunicación que recae sobre quien materializa la reserva para las inversiones, deberá cumplirse de forma simultánea a la suscripción de las acciones, participaciones o instrumentos financieros.
- La obligación de comunicación que recae sobre la entidad que efectúa las inversiones iniciales a que se refieren el 27.4.D.1.º y 2.º o sobre la entidad financiera a que se refiere el 27.4.D.3.º, deberá cumplirse en el plazo de los 20 días posteriores a su entrada en funcionamiento.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Materialización Indirecta: Mantenimiento inversión

- TS 6287/2004 de 23/12/2024 *“Al contribuyente que pretenda aplicar el incentivo fiscal de la RIC en su IRPF no le es exigible la permanencia en el ejercicio de su actividad económica en Canarias, durante la fase de mantenimiento de la inversión, cuando ésta consista en la suscripción de deuda pública canaria o alguno de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, en aplicación del art. 27.8 in fine de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.”*
 - D) 1º Acciones o participaciones en sociedades.
 - D) 2º Acciones o participaciones entidades ZEC.
 - D) 3º Instrumentos financieros.
 - D) 4º Deuda pública de la Comunidad Autónoma,...

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Plazo para materializar la RIC

- El plazo es de tres años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado (art.27.4)

En la práctica, 4 años a contar desde el devengo del Impuesto para las Sociedades.

¿Y para Personas físicas (PF)?

- ✓ Relevante el momento de la contabilización de la dotación. (Según resoluciones del TEAR 35/01136/2016, TEAC 3354/2013 de 8 de junio de 2017, TEAC 0283/2015 de 8 de febrero de 2018, TEAC 18/2016, de 8 de octubre de 2019, TEAR 4/6/2020)
- ✓ SAN 24/4/2024, recurso 1045/2020, en el caso de las PF, el plazo para materializar la RIC se computa desde la fecha del devengo del impuesto en el que se obtiene el beneficio contable. Recurrída en casación ante el TS.

Plazo para materializar la RIC

Inversiones Complejas: *V0296-22 “no sería acertado interpretar que la Ley haya querido excluir del beneficio de la RIC a las **grandes inversiones, o a las más complejas**, no hay incumplimiento del mencionado requisito temporal cuando el contribuyente, pese a tener una intención seria, confirmada por elementos objetivos (programa de inversiones, adquisiciones de bienes o servicios correspondientes al mismo...), de materializar la RIC de manera inmediata o dentro del plazo de los tres años, no lo consiga por impedirlo las características del bien en que se materializa la inversión o las especiales circunstancias que concurren en su proceso de producción., a pesar de que no hayan entrado en funcionamiento en dicho plazo por las propias características del conjunto del proyecto, como pueden ser las dimensiones o complejidad técnica de ejecución de éste. (...) ... en las grandes inversiones inmobiliarias o en las plantas industriales En cualquier caso, las sucesivas inversiones deberán efectuarse sin solución de continuidad ni interrupciones anómalas imputables al contribuyente de tal manera que la duración del proceso inversor no deberá sobrepasar el plazo que por su naturaleza le corresponda ... cuestiones de hecho que deberán probarse,*

- La construcción de un local para la realización de la actividad, por sus dimensiones o complejidad técnica no se trata de un proyecto de inversión en curso de más dilatado desarrollo temporal.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Inversiones Anticipadas (art.27.11)

- *“Los contribuyentes podrán llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo”.*
- Dichas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos dentro del periodo de vigencia del Reglamento (UE) 651/2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayudas. **(con efectos 1/1/2024)**

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Inversiones Anticipadas (art.27.11)

La materialización y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente con la declaración del Impuesto ... del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

TS 651 de 15 mayo 2021.

1) *“no puede ser interpretado ... que, en todo caso, la inobservancia del deber de comunicar la materialización de la inversión y su sistema de financiación en la declaración del impuesto del periodo en que se realice la inversión anticipada debe conllevar, de manera automática, la pérdida del beneficio fiscal aplicado.”*

2) *“tal exigencia constituye un requisito formal para cuya inobservancia no está prevista, de modo indefectible, tal consecuencia”*

3) *Para establecer la relevancia sustantiva del incumplimiento formal ha de atenderse, motivadamente, a las consecuencias que representa para la Administración liquidadora la falta de conocimiento acerca de la realización de la inversión, en este caso anticipada. También se ha de valorar si se trata de una vulneración total o parcial o tardía.*

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Inversiones Anticipadas (art.27.11)

Manual práctico AEAT sociedades 2024

Con efectos para los **períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024**, el artículo 27.11 de la Ley 19/1994 ha sido modificado por el Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre con el fin de suprimir el límite temporal, permitiendo realizar dotaciones con cargo a beneficios obtenidos dentro del período de vigencia del Reglamento (UE) 651/2014 de la Comisión de 17 de junio de 2014 por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, es decir, hasta el **31 de diciembre de 2026**, o siempre que se respete el periodo de vigencia de la norma que lo sustituya.

Dado que la modificación del artículo 27.11 de la Ley 19/1994 produce efectos **a partir de 1 de enero de 2024**, y puesto que el legislador no ha introducido régimen transitorio alguno, la nueva redacción de dicho precepto resultará de aplicación respecto de las inversiones anticipadas realizadas a partir de dicha fecha, por lo que dichas inversiones se considerarán como materialización de la RIC siempre que esta última se dote con cargo a beneficios obtenidos dentro del propio período en el que se lleve a cabo la inversión o en los tres posteriores, y siempre que se realicen hasta el **31 de diciembre de 2026**.

No obstante, tratándose de inversiones anticipadas realizadas con **anterioridad a 1 de enero de 2024**, dichas inversiones se considerarán como materialización de la RIC siempre que esta última se dote con cargo a beneficios obtenidos dentro del propio período en el que se lleve a cabo la inversión o en los tres posteriores, y siempre que las citadas dotaciones se realicen con cargo a beneficios obtenidos hasta el **31 de diciembre de 2023**.

Por tanto, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024, las inversiones anticipadas realizadas en los ejercicios 2021, 2022 y 2023 no podrán ser consideradas materialización de la RIC, ya que su fecha límite sigue siendo el 31 de diciembre de 2023.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Localización a efectos de la RIC

- Los activos deberán estar situados o ser recibidos en Canarias, utilizados, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas del sujeto pasivo, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario.

Se entenderán situados y utilizados en el archipiélago (art.27.5):

- las aeronaves, por su destino contribuyan a mejorar las conexiones de las islas.
- los buques, con pabellón español con puerto base en Canarias.
- las redes de transporte y comunicaciones que conecten las islas con el exterior (en el tramo dentro del territorio de las islas) y entre ellas.
- las concesiones administrativas de uso de bienes de dominio público, de prestación de servicios públicos y, las de obra pública para la ejecución o explotación de infraestructuras.

Localización a efectos de la RIC

- Los activos deberán estar **situados** o ser recibidos **en Canarias, utilizados, afectos y necesarios** para el desarrollo de **actividades económicas** del sujeto pasivo, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario. (art.27.5)

Se entenderán situados y utilizados en el archipiélago :

d) Las aplicaciones informáticas y propiedad industrial, *que no sean meros signos distintivos del contribuyente o de sus productos, siempre que hayan sido creados con medios de la entidad situados en el ámbito territorial canario o adquiridos a terceros para su transformación siempre que su explotación económica se dirija, realice, contrate, distribuya, organice y facture desde Canarias* y que vayan a aplicarse exclusivamente en procesos productivos o actividades comerciales que se desarrollen en el ámbito territorial canario, así como los derechos de propiedad intelectual que sean objeto de reproducción y distribución exclusivamente en el archipiélago canario.”

e) Los derechos de **propiedad intelectual**, en la medida que hubieran sido creados con medios de la entidad situados en el ámbito territorial canario o adquiridos a terceros para su transformación, siempre que su explotación económica se dirija, realice, contrate, distribuya, organice y facture desde el referido ámbito.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Requisitos formales RIC

- La RIC deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa. (art.27.3)
- El libro de cuentas anuales ... transcribirá con sumas y saldos los balances de comprobación. Será válida, ..., la anotación conjunta de los totales de las operaciones por periodos no superiores al mes, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes. (Art. 28 Código de Comercio)

Especial relevancia de la fecha de registro contable de la dotación por las personas físicas. Posterior al cierre del periodo anual y previa a la presentación de la declaración.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Requisitos formales RIC: Balance y memoria

- Mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento se hará mención detallada en la Memoria de las Cuentas anuales de:
 - importe de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio
 - importe de las reservas pendientes de materialización (indicando ejercicio dotación)
 - identificación de los elementos patrimoniales en que se materializa
 - importe y fecha de las inversiones, también de las anticipadas
 - importe de las subvenciones solicitadas o concedidas relativas a dichas inversiones
 - importe de otros beneficios fiscales obtenidos con dichas inversiones.
- Los que no tengan obligación de realizar memoria de c.a. (personas físicas,...) llevarán un libro de registro donde constarán las dotaciones efectuadas y otros beneficios fiscales. (art.27.13)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Requisitos formales RIC: Balance y memoria

- La **sociedad que realice** cualquiera de las **inversiones** previstas en las letras A y C del 27.4.D 1.º, 2.º y 3.º **de otras sociedades** harán constar en la memoria de sus c.a el importe y la fecha de las inversiones efectuadas que supongan la materialización de la RIC dotada por la entidad suscriptora de sus acciones o participaciones, mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento, así como los ejercicios durante los cuales deba mantenerse en funcionamiento. (art.27.13)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Requisitos formales RIC: sanciones

Régimen Sancionador (art.27.17):

- 2 % falta de contabilización de la RIC
- 2 % ausencia de información en la memoria
- Incluir datos incompletos, falsos o inexactos en la memoria de las cuentas anuales de las empresas por importe de 100 € por cada dato, con un mínimo de 1.000 €
- Falta de comunicación o inclusión de datos falsos, incompletos o inexactos a que se refiere la letra D del apartado 4 de este artículo, que será sancionada con multa pecuniaria fija de 100 euros por cada dato omitido, falso o inexacto, con un mínimo de 500 euros

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

La RIC y operaciones de reestructuración

- Sucesión universal. En las operaciones de Fusión, Escisión, Aportaciones no dinerarias y Canje de valores (FEAC) “*se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.” (Art. 84 de la LIS)*
- Así, las entidades beneficiarias asumen el cumplimiento de los requisitos de la RIC referidos a los elementos patrimoniales que reciben y las obligaciones relativas a la materialización pendiente de la RIC y de mantenimiento de los elementos en los que hubiera materializado dicha reserva. CV 2276-22, de 28/10/2022. CV 359/2022 de 24/02/2022.
- Si cabe subrogación en la materialización pendiente en aportación de negocio por persona física. TEAR 27/1/2022.
- Las inversiones realizadas anteriormente por las absorbidas no pueden destinarse a materializar la RIC dotada por la absorbente, con independencia de la retroacción contable. TEAR 30/9/2022

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

RIC regularización de dotaciones

- La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos, salvo contabilización e información en memoria (27.3 y 13), dará lugar a la **integración en la BI del Impuesto sobre Sociedades** o del IRNR o en la cuota íntegra del IRPF del **ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias**, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes. (art.27.16)
- Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo. Intereses sobre la cuota dejada de ingresar en el año de reducción de la base imponible.(Roque Florido Hacienda Canaria nº54).

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Límite a la compensación de Bases imponibles negativas

(art. 26 LIS)

- Las BIN podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación.
- **70 %** de límite de compensación.
- Franquicia de 1 millón de euros. En todo caso, se podrá compensar 1M€ en el período impositivo.
- ~~50 %, con cnn entre 20.000.000 y 60.000.000 euros.~~
- ~~25 %, entidades con cnn superior a 60.000.000 €.~~

Tribunal Constitucional (STC 18/1/2024).

Inconstitucionalidad de: topes más severos de compensación de BINs introducidas por el RD-Ley 3/2016.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Límites a la compensación de Bases imponibles negativas

(DA 15ª LIS se vuelve a añadir por la DF8ª Ley 7/2024)

- Para periodos iniciados a partir del 01/01/2024, se reincorporan los límites para la compensación de BIN para empresas cuya Cnn supera los siguientes importes:
 - ✓ 50 %, con cnn entre 20.000.000 y 60.000.000 €.
 - ✓ 25 %, entidades con cnn superior a 60.000.000 €.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Límite B.I. entidades en Régimen de Consolidación fiscal

(DA19ª de la Ley 38/2022 modificada por DF8ª Ley 7/2024)

- Para periodos iniciados en 2023, 2024 y **2025** al consolidar **la suma de las bases imponibles individuales solo integrará el 50 % de las negativas** *“la suma se referirá a las bases imponibles positivas y al 50 por ciento de las bases imponibles negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, (...)”*
- Dichos importes se integrarán en los 10 periodos impositivos sucesivos, (...) *“el importe de las bases imponibles negativas individuales no incluidas en la base imponible del grupo fiscal por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los diez primeros periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024”*.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

RESULTADO CONTABLE

± Correcciones (Gastos no deducibles, RIC, ...)

Base Imponible previa

- Reserva de Capitalización.
 - B.I. Negativas ej. anteriores compensables.
- ± Reserva de Nivelación.

BASE IMPONIBLE

x % tipo impositivo

CUOTA ÍNTEGRA

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Tipos de gravamen (art.29 LIS) **2025:**

- ✓ Tipo **general: 25%**
- ✓ Tipo **ERD: 24%** (antes al 25%)
- ✓ Tipo **microempresas:** entidades con **cnn** del periodo inmediato anterior inferior a 1M€.
 - Primeros 50.000,00 € de BI **21 %**
 - El resto de la BI **22 %**

} Antes todo
al 23 %
- ✓ Tipo **reducido 15 %** entidades de **nueva creación**.
Aplicable en el primer período impositivo en que la BI resulte positiva y en el período impositivo inmediato siguiente. (TEAC 24/07/23)

Los tipos reducidos no se aplican a las entidades patrimoniales.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Tipos de gravamen (art.29 y D.T. 44ª LIS)

	2025	2026	2027	2028	2029
General	25%	25%	25%	25%	25%
ERD (CNN ej ant < 10 mill)	24%	23%	22%	21%	20%
Microempresas (CNN ej.ant < 1 mill)					
• Primeros 50.000,00 € de BI	21%	19%	17%	17%	17%
• El resto de la BI	22%	21%	20%	20%	20%
Empresas de Nueva Creación (1er pdo BI+ y 2º pdo)	15%	15%	15%	15%	15%
ZEC (Ley 19/1994)	4%	4%	4%	4%	4%
Fundaciones (Ley 49/2002)	10%	10%	10%	10%	10%
Fondos de Inversión , SICAVS	1%	1%	1%	1%	1%
Entidades de crédito	30%	30%	30%	30%	30%
Cooperativas fiscalmente protegidas					
• Resultado cooperativo	20%	20%	20%	20%	20%
• Rdo. Extracooperativo	30%	30%	30%	30%	30%

- Los tipos reducidos de las ERD y las microempresas no se aplican a las entidades patrimoniales.
- Si se modifican los tipos impositivos cuando existan créditos impositivos por BINs o Deducciones y/o diferencias temporarias por las que se hayan reconocido activos o pasivos fiscales, se ajustará contablemente la valoración de los mismos. (PGC NV 13.3)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Tipos de gravamen (art.29 LIS)

Entidades de **nueva creación**:

- No aplicable cuando formen parte de un grupo de empresas (art. 42 c.com.) (CV 4370-16, CV 1535-16, CV 2689-21)
- No cuando la actividad económica hubiera sido:
 - ✓ Realizada previamente por otras personas o entidades vinculadas (art.18 TRLIS) y transmitida por cualquier título a la entidad de nueva creación. (CV 0257-17)
 - ✓ Ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50%.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Ley 28/2022, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes

15% de tipo de gravamen: 1er período impositivo con BI positiva y en los 3 siguientes.

Podrán solicitar a AEAT, en el momento de la presentación de la autoliquidación, el aplazamiento del pago de la deuda tributaria correspondiente a los 2 primeros períodos impositivos en los que la base imponible del Impuesto sea positiva.

Empresa emergente innovadora: Finalidad resolver un problema o mejorar una situación existente mediante el desarrollo de productos, servicios o procesos nuevos o mejorados sustancialmente en comparación con el estado de la técnica y que lleve implícito un riesgo de fracaso tecnológico, industrial o en el propio modelo de negocio.

Régimen también aplicable a las **empresas de base tecnológica**, según la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Ley 28/2022, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes

Empresa emergente: que cumpla las siguientes condiciones:

- Nueva creación o no más de 5 años desde constitución o 7 años en empresas de biotecnología, energía, industriales y otros sectores estratégicos o que hayan desarrollado tecnología propia, diseñada íntegramente en España.
- No haber distribuido dividendos.
- No haber surgido de una operación de fusión, escisión o transformación de empresas emergentes.
- No cotizar en un mercado regulado.
- Domicilio social o establecimiento permanente en España.
- 60 % de la plantilla con contrato laboral en España.
- Desarrollar un proyecto de emprendimiento innovador que cuente con un modelo de negocio escalable.

Empresas de base tecnológica: generación o uso intensivo de conocimiento científico-técnico y de tecnologías para nuevos productos, procesos o servicios, canalización de las iniciativas de I+d+i y la transferencia de sus resultados.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Tipos de gravamen (art.30 bis)

Tributación mínima:

- Aplicable a contribuyentes con **cnn > 20 M€** en los 12 meses anteriores o que tributen en Régimen de Consolidación Fiscal, ejercicios que se hayan iniciado desde el 1/1/2022.
- Cuota líquida mínima: **15 %** x (BI +- R.capitalización - RIC)

El porcentaje será del 10 % para las entidades de nueva creación y del 18 % para las entidades de crédito. En las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al 60 % de la cuota íntegra.

En las entidades ZEC la cuota líquida mínima solo opera sobre la parte de la misma que no tributa al tipo de gravamen especial del 4 %.

No se aplicará cuota líquida mínima a las Fundaciones, SICAVs, fondos de inversión, sociedades de inversión inmobiliaria y fondos de inversión inmobiliaria regulados en la Ley de instituciones de inversión colectiva

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Reglas Tributación mínima:

1º Se minorará la cuota íntegra en las bonificaciones que sean de aplicación, incluidas las reguladas en la Ley 19/1994 del REF, y en el importe de la Deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias.

2º Se aplicarán las deducciones por doble imposición, respetando sus límites:

- Si resulta una cuantía inferior a la cuota líquida mínima A calculada según lo señalado anteriormente, esa cuantía tendrá como excepción la consideración de cuota líquida mínima.
- Si resulta una cuantía superior a la cuota líquida mínima A calculada según lo señalado anteriormente, se aplicarán las restantes deducciones que resulten procedentes, con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de dicha cuota líquida mínima.

Las deducciones de la Ley 20/1991, y de la Ley 19/1994, del REF, se aplicarán, respetando sus propios límites, aunque la cuota líquida resultante sea inferior a la mencionada cuota líquida mínima.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Impuesto complementario

Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se, establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud del **15 %**, cuando su **CNN global > 750 M€**, transpone la Directiva 2022/2523, de 22 de diciembre de 2022, mediante:

- Impuesto complementario primario (Regla de Inclusión de Rentas RIR): **adicional atribuible a la matriz última**, con respecto a los ingresos de entidades del grupo que hayan tributado por debajo del 15% (una vez aplicado no operará la secundaria)
- Impuesto complementario secundario (Regla de Beneficios Insuficientemente Gravados (RBIG): **aplicable en la jurisdicción de la filial** (o establecimiento permanente), cuando en el país de residencia de la matriz última no se aplique la IIR, negando la deducción de gastos con entidades vinculadas infragravados en la jurisdicción en la que declaran los ingresos.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

BASE IMPONIBLE

x % tipo impositivo.

= CUOTA INTEGRAL

- Deducciones por doble imposición.
- Bonificaciones (B.producción bbs. corporales/Emp. Navieras/Arrend.vvdas/Ceuta y Melilla/S.S. públicos locales)

= CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA

- Deducciones incentivadoras actividades e inversiones (DIC en AFN/creación de empleo/formación,I+D+i/cinematográfica/espectáculos en vivo,...)
- Deducciones por donativos Ley 49/2002
- Deducción reversión de medidas temporales.

CUOTA LIQUIDA

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por doble imposición jurídica, del impuesto soportado (art. 31 LIS)

Deducción de carácter técnico para evitar la doble imposición jurídica, es decir, la que se produce cuando una misma renta es gravada en dos territorios diferentes. Es decir, por **rentas** obtenidas en el exterior y sometidas a gravamen fuera del territorio español

- Se deducirá el menor de los siguientes importes:
 - ✓ efectivamente satisfecho en el extranjero por gravamen de naturaleza idéntica o análogo al IS
 - ✓ la cuota íntegra que correspondería pagar en España por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Tendrá la consideración de gasto deducible la parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción por aplicación de lo anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por doble imposición económica (art. 32 LIS)

Esta deducción se aplicará cuando no se pueda aplicar la exención del art. 21 de la LIS.

Por dividendos y participaciones en beneficios recibidos de una entidad no residente en territorio español, el contribuyente, como alternativa a la exención por doble imposición.

- Deducir en cuota el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos.
- Requisitos:
 - ✓ Que la participación sea al menos del 5% o el valor de adquisición de la participación sea > 20 M€ y se posea o mantenga al menos 1 año.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

DDI Internacional o interna (D.T 16ª LIS)

Con efectos en períodos iniciados a partir del 01-01-2024:

- La DDI Internacional o interna generada o pendiente de aplicar no podrá exceder conjuntamente del 50% de la cuota íntegra para las entidades con CNN > 20 M€.
- ✓ La finalidad es que en aquellos ejercicios en los que exista BI positiva la aplicación de los créditos fiscales no anule la cuota diferencial a ingresar.

Se vuelve a la situación previa a la sentencia del TC de 18/1/2024) que anuló las medidas introducidas vía RD-Ley 3/2016.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Bonificaciones:

- **50%** bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla (art. 33)
- **99%** bonificación prestación de servicios públicos locales (art. 34)
- **40%** bonificación entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (art.49)
- **50%** bonificación rendimientos por ventas de bienes corporales producidos en Canarias (art. 25 Ley 19/1994)
- **90%** bonificación empresas navieras en Canarias (art. 76.1 Ley 19/1994)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art.33 LIS)

Bonificación del **50%** parte de cuota íntegra de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, tanto para Entidades domiciliadas fiscalmente en dichos territorios como otras no residentes allí que operen en él mediante establecimiento o sucursal.

Actividades que cierren un ciclo mercantil con resultados económicos que posean como mínimo un lugar fijo de negocios en dicho territorio.

- ✓ Hasta un importe de 50.000 € por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa ejerciendo sus funciones en Ceuta o Melilla con un máximo de 400.000 €. A partir de 400.000 € de cuota bonificable es necesario probar que la actividad cumple el requisito anterior.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Bonificación por prestación de ss. públicos locales (art. 34 LIS)

Bonificación del **99%** parte cuota íntegra de rentas derivadas de la prestación de servicios, comprendidos en el art.25.2 o en el art. 36.1.a, b y c de la Ley 7/1985, de las Bases del Régimen Local, competencias de las entidades locales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.

También se aplicará cuando los servicios referidos en el párrafo anterior se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las comunidades autónomas.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Bonificación por prestación de ss. públicos locales (art. 34 LIS)

- Urbanismo: planeamiento y gestión urbanística
- Protección y gestión del Patrimonio histórico.
- Medio ambiente urbano: parques y jardines públicos, gestión de residuos sólidos urbanos
- Abastecimiento de agua potable a domicilio
- Evacuación y tratamiento de aguas residuales.
- Infraestructura viaria.
- Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad.
- Transporte colectivo urbano.
- Información y promoción actividad turística.
- Ferias, mercados
- Cementerios y actividades funerarias.
- Promoción deporte e instalaciones deportivas y ocupación tiempo libre.
- Promoción de la cultura y equipamientos culturales.
- ...

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Bonificación Régimen especial entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (art. 48-49 LIS)

- Bonificación del **40%** (85% hasta 2021) prevista con carácter general (incompatible con reserva de capitalización para las mismas rentas)
- Actividad principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido, siempre y cuando:
 - ✓ El número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento sea igual o superior a 8.
 - ✓ Que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 3 años.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Bonificación a las empresas productoras de bienes corporales (Art. 26 Ley 19/1994)

- 50 % sobre los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos (por ellos mismos) en Canarias.
- Actividades: agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras (desembarco Canarias). Algunas de ellas:
 - ✓ Producción energía eléctrica CV1264-15, CV 0500-20.
 - ✓ Producción de áridos C 0248-99.
 - ✓ Potabilización de agua salada CV 1765-04.
 - ✓ Fabricación material médico, prótesis dentales CV 3076-14, CV 0938-15.
 - ✓ Elaboración de productos cárnicos CV 1328-07.
 - ✓ Elaboración productos del mar CV 1731-09.
 - ✓ Fabricación de carpintería metálica CV 0394-09.
 - ✓ Artes gráficas con coloreado y corte C 0003-00.
 - ✓ Fabricación cigarros puros C 1916-00.
 - ✓ Fabricación de lámparas y material de alumbrado CV 2116-21

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Bonificación a las empresas productoras de bienes corporales (art. 26 Ley 19/1994)

- *3. A los efectos del cálculo de los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, formarán parte de los mismos: (añadido por Ley 8/2018)*
 - a) Los importes de las ayudas derivadas del régimen específico de abastecimiento, (...).*
 - b) Los importes de las ayudas a los productores derivadas del Programa Comunitario de Apoyo a las Producciones Agrarias de Canarias, (,,).*

El Organismo Pagador de tales fondos certificará a la Administración tributaria competente el importe o importes de las ayudas percibidas por el productor procedentes de las medidas de apoyo previstas en el párrafo anterior.

- Cuando coexiste la actividad de producción con otras no bonificadas para determinar el rendimiento bonificable se podrán imputar los costes directos y una estimación razonable de los indirectos.

Bonificación a las empresas productoras de bienes corporales

(Art. 26 Ley 19/1994)

Ejemplo:

Entidad que obtiene un resultado contable antes de impuestos de 100.000 €, siendo la mitad de este el procedente de su actividad industrial en Canarias, el resto procede de otras actividades comerciales.

La mercantil ha obtenido unas subvenciones al transporte de los productos corporales por ella producidos de 10.000 €.

Base de la bonificación $100.000 \text{ €} \times 50 \% - 10.000 \text{ €} \Rightarrow 40.000 \text{ €}$ (40 % Rdo)

Base Imponible	100.000,00
Cuota íntegra (25%)	25.000,00
Bonificación (40% Rtado x50%)	-5.000,00
Cuota líquida	20.000,00

Registro Especial de Buques y Empresas navieras

(REBECA) (RDLeg 2/2011 disp.adic.16^a; título VII L19/1994)

- Se podrán inscribir en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras los buques y empresas navieras que cumplan los requisitos de la DA 15^a de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.
- Régimen fiscal:
 - ✓ Exención ITP y AJD. Los actos y contratos realizados sobre los buques inscritos en el Registro Especial que estén sujetos a este impuesto estarán exentos al 100%. (art.74)
 - ✓ IRPF. Renta exenta el 50 % de los rendimientos del trabajo personal, que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en buques inscritos en el citado Registro. (art.75)
 - ✓ Impuesto sobre Sociedades. **Bonificación del 90%** de la cuota resultante después de practicar, en su caso, las deducciones por doble imposición. (art.76).

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

BASE IMPONIBLE

x % tipo impositivo.

= CUOTA INTEGRAL

- Deducciones por doble imposición.
- Bonificaciones.

CUOTA INTEGRAL AJUSTADA POSITIVA

- Deducciones incentivadoras de actividades e inversiones (DIC en AFN/creación de empleo/formación,/I+D+i/cinematográfica/espectáculos en vivo, ...)
- Deducciones por donativos Ley 49/2002
- Deducción por reversión de medidas temporales.

CUOTA LIQUIDA

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

De las modalidades de deducción de la Ley 61/1978:

Cuentan con sistema (subsistemas) sustitutorio equivalente:

- i. I+D de nuevos productos o procedimientos (art. 35 LIS y DA 13ª L19/94 que regula la innovación)
- ii. Producciones cinematográficas o audiovisuales (art. 36 LIS y DA 14ª L19/94 que regula los límites)
- iii. Incremento plantilla minusválidos (art. 38 LIS/art. 94 bis L20/91)
- iv. Creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero o constitución de filiales (art. 27 bis L19/94)
- v. Propaganda y publicidad en el extranjero con proyección extraanual y concurrencia a ferias (art. 27 bis L19/94)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

De las modalidades de deducción de la Ley 61/1978:

No cuentan con sistema sustitutorio equivalente vigentes y, por tanto, parecen seguir regulados directamente por el artículo 26 L61/78 y por el Reglamento 2631/82:

i. Activos Fijos Nuevos 5% \Rightarrow 25 % (señalado expresamente por la STS 605/2024) sigue regulados directamente por el artículo 26 L61/78 y por su Reglamento 2631/82).

ii. Bienes de Interés Cultural (BIC) 10% \Rightarrow 30 %

iii. Gastos de formación profesional del personal. 5% (o alternativamente por el art. 36 L43/95 y art. 40 TRLIS).

iv. Edición de libros 5%.

Deducción por Inversiones en Canarias

Deducciones Canarias

Porcentajes de deducción 2025 y 2026

Inversiones en Activos Fijos (Art. 94 Ley 20/1991 /DT 4ª Ley 19/1994 / Art. 26 Ley 61/78 vs DA 12º Ley 43/1995)

25 % (5% +20)

Gastos de **I+D** (art. 35.1)

45% / 75,6 % (42%x1,8) exceso media 2 años previos

28 % (8%+20) inversiones

37 % (17%+20) adicional, gasto personal investigador

Innovación tecnológica (art. 35.2)

45 %

Producción cinematográfica (art. 36.1 y 2)

54% (30%x1,8) / **45 %** (25%+20)

Producción y exhibición de **espectáculos en vivo** (art. 36.3)

40 % (20%+20)

Creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 38 LIS, 94 bis L20/91)

11.700 € (9.000 x 1,3) > 33%

15.600 € (12.000 x 1,3) > 66 %
persona /año de incremento

Gastos **Formación Profesional / BIC / Edición de libros**

No reconocidas por el Manual de la AEAT

Gastos de **propaganda, publicidad y asistencia a ferias.**
Inversiones en territorios África Occidental (art. 27 bis)

15 % / 10 %

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Sentencia del Tribunal Supremo 605/2024, de 10/4/2024.

Hechos relevantes:

- Comprobación que declara improcedente la DIC aplicada en el ejercicio 2013 por referirse a inmuebles construidos por la obligada tributaria en 2010 y 2011, contabilizados inicialmente como existencias y reclasificados en 2013 como inmovilizado material.

Fundamentos de derecho:

- Norma especial, el artículo 94, que, sin embargo, no es completa en tanto en cuanto se remite a la Ley 61/1978.
- La DT 4ª pretendía una especie de blindaje de la DIC.
- Voluntad de preservar en el tiempo dicho régimen fiscal, en tanto no se establezca una regulación distinta, concretamente un “sistema sustitutorio equivalente”.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Sentencia del Tribunal Supremo 605/2024, de 10/4/2024.

Criterio que se fija:

La normativa que debe aplicarse a la DIC, regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, **en lo que concierne a los activos fijos nuevos**, a la luz de lo previsto en la DT 4ª de la Ley 19/1994, **es el sistema de DIC contemplado en el artículo 26 de la Ley 61/1978**, y en su Reglamento, aprobado por el **RD 2631/1982**, de 15 de octubre, en la inteligencia de que no existe un régimen sustitutorio equivalente y que debe continuar realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión.

La AEAT interpuso recurso de casación ante el TS contra otra sentencia (sala de Las Palmas TSJC de 29/6/2022), inadmitida por pérdida sobrevenida de interés casacional objetivo, dado que había sido resuelta la cuestión y formada jurisprudencia.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Art. 26 LIS 61/1978, redacción art. 74 Ley 41/1994 :

Deducción 5% por inversiones en Activos fijos materiales **nuevos** afectos al desarrollo de la actividad empresarial de la entidad (+ 20 % art. 94 L20/91)
=> **25 %** sin que se consideren como tales los **terrenos** (26.1.primer.a)

CV 0021/2007 de 9/1/2007 “*puede considerarse como activo nuevo, no usado, aquel que sea utilizado o entre en funcionamiento por primera vez, siendo indiferente el hecho de que la adquisición previa haya tenido lugar en una actividad económica o para fines particulares.*” Problema de prueba 105 LGT

Criterio administrativo provisional:

- Si se rehabilita un activo usado este podría volver a considerarse nuevo a efectos de la DIC en AFN.
- No aquellos que hayan tenido un uso privado o particular previo. ?
- Sg. el RGEC solo son aptas las adquisiciones en elementos usados cuando el adquirente es PYME (CNN<50 M€ y plantilla <250 trabajadores).

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

- RD 241/1992, de 13 de marzo, que desarrolla el 94.3 L20/1991 Son aptos los activos fijos **usados** cuando supongan una **“evidente” mejora tecnológica**, pertenezcan a alguna de las siguientes categorías:
 - a) Maquinaria, instalaciones y utillaje.
 - b) Equipos para proceso de información.
 - c) Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la empresa.
- No hayan disfrutado previamente de la DIC en AFN.
- Suponga una:
 - ✓ Disminución del coste unitario de producción de los bienes o servicios o,
 - ✓ Mejora de la calidad del servicio prestado (carga de la prueba del contribuyente).

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

- Sin que se consideren los terrenos (26.1.primer.a)
- ✓ **¿Disfrutarían de la DIC en AFN los costes de transformación, aunque se registren contablemente como terrenos? Según criterio administrativo provisional, sí siempre que estos costes sean amortizables.**

Art. 216. Activos fijos nuevos en actividades agrarias

1. En el caso de que sean aplicados al desarrollo de actividades agrarias se considerarán como activos fijos nuevos:

a) (...)

b) Los costes de transformación de terrenos hasta situarlos en condiciones de explotación.

(...)

2. Será requisito para su consideración como inversión en activos fijos nuevos:

a) Que su utilización exceda el período de una cosecha, campaña o ciclo reproductor.

b) Que sean amortizables.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

- Sin que se consideren los terrenos (26.1.primer.a)
- ✓ **¿Es compatible la DIC en AFN con los supuestos de libertad de amortización de la LIS u otros?**

Art. 205. Incompatibilidad con otros regímenes de apoyo a la inversión

- 1. La deducción por inversiones será incompatible para los mismos bienes, con cualesquiera otros incentivos a la inversión establecidos o que puedan establecerse, con el régimen regulado en los artículos 146 al 155 de este Reglamento, con la previsión para inversiones y, en su caso, con el apoyo fiscal a la inversión.*
- 2. Las Empresas que realicen actividades mineras o de investigación o explotación de hidrocarburos deberán optar, por la aplicación a unas mismas inversiones, bien por el régimen de la deducción por inversiones regulado en el presente Reglamento, bien por el régimen del factor de agotamiento (...)*

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

✓ ¿Es compatible la DIC en AFN con los supuestos de libertad de amortización de la LIS u otros?

Algunos supuestos de libertad de amortización:

- creación de empleo en empresas de reducida dimensión (LIS art.102);
- inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada (LIS D.A.16^a);
- inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables (LIS D.A.17^a);
- vehículos y en nuevas infraestructuras de recarga (LIS disp.adic.18^a).

En ninguno de estos preceptos se establece la compatibilidad o incompatibilidad con ninguna deducción en cuota.

El criterio publicado por miembros de la administración: No es compatible con la libertad de amortización atendiendo a lo dispuesto en el artículo 205 del RIS. A pesar de que el Reglamento 651/2014 (UE) sólo regula la acumulación de ayudas y no establece incompatibilidades. ?

¿Mera ventaja financiera? STS 13/02/2007 nº 1844/2002 Factor agotamiento

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

- ✓ **¿Es compatible la DIC en AFN con las Subvenciones**
(Art. 205 Real Decreto 2631/1982)

Algunos autores han comentado y publicado que la incompatibilidad expresada en el artículo 205 del RD 2631/82 alcanza a las subvenciones que califican de otros incentivos a la inversión no fiscales. Por lo que consideran que deberían excluirse de la base de deducción las subvenciones percibidas vinculadas a la inversión.

Sin embargo, según resolución del TEAC (20/7/2001) no se excluirían las subvenciones de la base de la deducción: *“Los únicos límites que la Ley 61/78 establece son, por una parte, en el cálculo de la base de la deducción, en la que se excluyen los intereses, impuestos estatales y sus recargos, **exclusión entre la que no se encuentran las subvenciones de capital** objeto de esta litis.”*

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Art. 26 LIS 61/1978, redacción art. 74 Ley 41/1994:

REQUISITOS para el disfrute de la DIC:

- a) Que se **contabilicen dentro del inmovilizado** las cantidades invertidas, salvo las que se refieren a conceptos que tengan la naturaleza de gastos corrientes. (art.26.5.a)

RD 2631/1982. **Art. 209.** Contabilización:

1.Los bienes afectos a la deducción por inversiones figurarán en la contabilidad principal y en la auxiliar debidamente detallados.

2. El importe de las partidas que ha de servir de base para la deducción a que se refiere el número anterior y las pertinentes por creación de empleo figurarán en la contabilidad de la Empresa de forma que permita su adecuada verificación por la Administración tributaria.

(...)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Art. 26 LIS 61/1978, redacción art. 74 Ley 41/1994:

REQUISITOS para el disfrute de la DIC:

- ¿La identificación contable exige que se señale que el elemento se ha acogido a la DIC en AFN en el título de la cuenta o en la memoria de las c.a.? **Sí, según el criterio publicado por miembros de la administración.**

-¿La contabilización es un requisito formal o sustancial?¿Su incumplimiento supone la pérdida del derecho a la DIC en AFN? **Según criterio comentado y publicado por miembros de la administración, es un requisito formal y su omisión no debería suponer la pérdida del incentivo.**

-¿Podrían las personas físicas cumplir el requisito de contabilización con libro de registro de bienes de inversión?

Sí, según criterio comentado y publicado por miembros de la administración.

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Art. 26 LIS 61/1978, redacción art. 74 Ley 41/1994:

REQUISITOS para el disfrute de la DIC:

- b) **Permanencia** en funcionamiento durante **5 años** como mínimo o durante su **vida útil**, si fuera inferior. (26.5.b)

Resolución ICAC 1/3/2013. Vida útil “...período estimado que se debe calcular en función de un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir en la vida productiva del inmovilizado. Entre estos, se destacan los siguientes: a) El uso y desgaste físico esperado. b) **La obsolescencia técnica o comercial.** c) Los límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.”

¿Se podría acreditar que la vida útil es inferior a 5 años atendiendo a los coeficientes de amortización de las tablas o por otro medio como la depreciación efectiva?

Según criterio comentado y publicado por miembros de la administración para el cálculo de la vida útil la norma no precisa si deben tenerse en cuenta las tablas de amortización o si se trata de una vida útil que pueda probarse por cualquier medio admisible en Derecho, y que tenga en cuenta la obsolescencia o el envilecimiento real (depreciación efectiva).

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Art. 26 LIS 61/1978, redacción art. 74 Ley 41/1994:

REQUISITOS para el disfrute de la DIC:

¿En los casos de pérdida del activo por causa no imputable al obligado tributario?

En relación con la pérdida del elemento con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento no se contiene ninguna regulación (a diferencia de lo que ocurre con la RIC, que se prevé la posibilidad de sustitución del activo).

CV 0190-2014 No incumplimiento por siniestro (incendio) ocurrido antes del transcurso de los 5 años, pero *“será necesario, en este caso concreto, la reposición del activo destruido hasta completar dicho plazo con el objeto de evitar la pérdida en la aplicación del incentivo fiscal.”*

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Art. 26 LIS 61/1978, redacción art. 74 Ley 41/1994:

REQUISITOS para el disfrute de la DIC:

- c) Arrendamiento o cesión a terceros, a través de una actividad económica, siempre que (26.5.b):
 - i. No exista vinculación.

¿Se consideraría incumplimiento el arrendamiento entre empresas de un mismo grupo en régimen de consolidación fiscal?

Según criterio comentado y publicado por miembros de la administración, sería posible disfrutar de la Deducción si el bien objeto de inversión se arrienda a una entidad vinculada que forma parte del grupo fiscal. Atendiendo al artículo 71 de la LIS “*Los requisitos establecidos para la aplicación de las ... deducciones y bonificaciones se referirán al grupo fiscal.*”

- ii. Ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Art. 26 LIS 61/1978: REGLAS I:

1. **Base deducción**, totalidad de la contraprestación convenida, con exclusión de intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos (redacción Ley 44/1983, de 28 dic), con independencia de su consideración a efectos de valoración de los activos. (art.26.9)

Según criterio comentado y publicado por miembros de la administración, no formarían parte de la base de la deducción los gastos adicionales directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento (gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares). Siendo computable solo el importe facturado por el vendedor neto de descuentos.

Consideran errónea por ser contraria al tenor de la norma con rango de Ley, que entienden no vinculante para la AEAT: **TEAC 26/10/2000** IS de 1992 “*QUINTO.- En cuanto a la procedencia o no de la inclusión del coste de los derribos para acondicionar los locales, como gasto accesorio del precio de compra de los mismos a los efectos de obtener el precio de adquisición que constituye la base de la declaración por inversiones en activos fijos nuevos, Si procede la deducción por inversiones en activos fijos nuevos en relación con los gastos de derribo para acondicionar locales.*”

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Art. 26 LIS 61/1978:

REGLAS I:

2. La base de la deducción no podrá ser superior al precio de mercado entre sujetos independientes, entre sociedades vinculadas o integrantes de un mismo grupo fiscal consolidado. (art.26.segunda)

Según criterio comentado y publicado por miembros de la administración, no se trata de una regla de valoración sino de un límite máximo.

Artículo 71 LIS “Los requisitos establecidos para la aplicación de las ... deducciones y bonificaciones se referirán al grupo fiscal.” frente al artículo 26 de la Ley 61/78. Según criterio comentado por miembros de la administración debería excluirse el margen en las adquisiciones a vinculados efectuadas entre entidades de un mismo grupo fiscal.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Base de deducción (Art. 217 Real Decreto 2631/1982):

a) El precio de adquisición de los elementos adquiridos a 3^{os}. (o parte satisfecha cuando se opte por cómputo según los pagos).

¿Los costes accesorios forman parte de la base de la deducción?
(explanación, derribo, transporte, seguros, instalación y montaje, notario, registros, ICIO,...)

Artículo 217 RIS “El importe de las inversiones en activos fijos nuevos sobre el que se aplicará la deducción será: a) Cuando se trate de elementos adquiridos a terceros, el precio de adquisición, tal como aparece definido en el artículo 40 de este Reglamento”

Según criterio comentado y publicado por miembros de la administración consideran no vigente dicho apartado primero del RIS por entenderlo contrarios al tenor del artículo 26 de la Ley

Artículo 40 RIS “El precio de adquisición se obtendrá añadiendo el precio de compra los gastos accesorios hasta la efectiva puesta en funcionamiento”

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Base de deducción (Art. 217 Real Decreto 2631/1982)

- b) El coste de fabricación, construcción o producción de los mismos cuando se realicen por el propio sujeto pasivo. Comprenderá los costes directos e indirectos racionalmente imputables, a justificar contablemente.

- c) En los inmuebles se excluirá el valor del suelo.

No se incluirán los intereses devengados para la financiación de estas inversiones y por operaciones de compra con pago aplazado.

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Inversiones en activos fijos nuevos (Art. 214 RD 2631/1982)

- a) Edificios y otras construcciones situadas en España.
- b) Maquinaria, instalaciones y utillaje.
- c) Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la Empresa.
- d) Mobiliario y enseres.
- e) Equipos para procesos de información.
- f) Investigaciones mineras.

No se considerará, en ningún caso, activo fijo nuevo a los terrenos.

¿Y los otros elementos del Inmovilizado material registrados en la cuenta 2019? ¿Listado indicativo o tasado? Según criterio comentado y publicado por miembros de la administración es un listado tasado. Si no se encuentra dentro de estas categorías tasadas no se podrán acoger a la DIC.

En CV 3259-13 se considerarán aptas concesiones con independencia de su registro como inmovilizados intangibles.

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Art. 26 LIS 61/1978: REGLAS II:

3. Bienes **muebles** adquiridos en **leasing** con coeficiente de amortización igual o superior al 10 %, según tablas de amortización **¿Orden de 12 de mayo de 1993?**. El **% de deducción** aplicable se calculará (art.26.quinta):

$\% = 5 \% \times \frac{\text{plazo efectivo en meses de la operación de leasing}}{\text{plazo mínimo en los que cabría amortizar el elemento}}$

+ diferencial mínimo canario de 20 puntos porcentuales. (art. 94)

Ejemplo: para un plazo del contrato de arrendamiento financiero de 24 meses y un plazo mínimo de amortización de 48 meses, el cociente resultante sería de 0,5 que multiplicado por 5 % daría 2,5 %, cifra sobre el que se podría aplicar el diferencial mínimo de 20 puntos => Deducción en Canarias del 22,5 %

¿Pueden acogerse las plantas fotovoltaicas o eólicas financiadas en leasing a la DIC en AFN? NO porque no son bbs muebles. C.Civil 334.3 *“Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia deterioro del objeto.”*

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

(Art. 218 Real Decreto 2631/1982)

Momento de cómputo de la deducción (I):

- a) Las inversiones se entenderán realizadas en el período impositivo en que entren en funcionamiento.

Según criterio comentado y publicado por miembros de la administración la entrada funcionamiento de los bienes arrendados tendrá lugar cuando se alquilen. DGT 16-2-2001.

- ✓ **¿Es válido el traspaso de existencias a inmovilizado cuando los elementos entran en funcionamiento para generar la DIC en AFN atendiendo a lo resuelto por la STS 605/2024?**

Según criterio comentado por miembros de la administración no es válido al no verificarse la intencionalidad de efectuar una inversión aplicando el incentivo fiscal. Considerando que lo expresado por el TS es meramente obiter dicta.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

(Art. 218 Real Decreto 2631/1982)

Momento de cómputo de la deducción (II):

STS 605/2024 Criterio interpretativo de la Sala. *“Pues bien, XXX realizó, en 2013, unos asientos en los que, con la denominación "existencias incorporadas al inmovilizado", activa como inversiones inmobiliarias el coste de los terrenos y la construcción, abonándolo en las cuentas del grupo. Ello deriva de promociones inmobiliarias que se han ido desarrollando desde algunos años antes de los ejercicios comprobados en los inmuebles de la calle Alfredo L. Jones, Triana y Franchy Roca de Las Palmas de Gran Canaria.*

XXX se aplicó deducciones por adquisición de activos fijos en Canarias (DAFN) en 2013, cuando las inversiones generadoras de las mismas se produjeron desde 2010 a 2011, dependiendo de la promoción inmobiliaria de que se trate. Durante el desarrollo de cada promoción toda ella era considerada como existencias y los inmuebles generadores de DAFN solo se consideraron como elementos patrimoniales inmovilizados en 2013, cuando, a través de una cuenta del subgrupo 73, (trabajos realizados para la empresa), se activaron tales inversiones.”

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

(Art. 218 Real Decreto 2631/1982)

Momento de cómputo de la deducción (III):

b) No obstante, cuando el plazo entre el encargo en firme de los bienes y la recepción efectiva por la Sociedad sea superior a 2 años, podrá computarse la deducción en los períodos impositivos en que se realicen los **pagos**.

También cuando el plazo de pago de la inversión sea superior a 2 años.

Las entidades acogidas a este criterio de cómputo excepcional (por cada inversión) deberán mantenerse en el mismo sin interrupción ni cambio a otro régimen distinto.

✓ **¿Cabría optar por este criterio de pagos en supuestos de autoconstrucción?** No, no sería aplicable esta opción cuando no se observen los 2 años entre cada encargo parcial y la recepción efectiva.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

(Art. 218 Real Decreto 2631/1982)

Momento de cómputo de la deducción (IV):

✓ **¿Constituye una opción del art.119.3 de la LGT? Sí.**

Art. 208. Documentación a presentar

Los sujetos pasivos que se acojan a las diversas modalidades de la deducción por inversiones presentarán en la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal y junto a la declaración del Impuesto sobre Sociedades la documentación que se indica, según los casos, en los siguientes apartados:

A) Modalidad de inversión en activos fijos nuevos:

*a) **Declaración** comprensiva de los siguientes extremos: nombre y domicilio del proveedor o contratista, descripción de los bienes encargados en firme, fecha del encargo, fecha de recepción, importe global de los mismos y, en los casos de adquisición con pago aplazado, determinación de sus fechas y cuantía cuando sea aplicable el apartado 3 del artículo 218 del presente Reglamento.*

La forma de acreditar el ejercicio de la opción del cómputo por los pagos sería presentando escrito anexo a la declaración.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Art. 26 LIS 61/1978: Aplicación (I):

A) Orden y límites de aplicación (art.26.7):

1º deducciones por inversiones procedentes de regímenes anteriores según límites sobre la cuota líquida de sus normativas.

2º en las deducciones por inversiones en AFN siempre que no se rebase un límite conjunto del 35 %.

Más el 35% de diferencial mínimo del art.94.1.b +35% => **70 %**.

STS 31/5/2005, 29/01/2009 y 23/03/2010, concluyó:

“1º.- Si concurren deducciones de distintos ejercicios anteriores cada una de ellas tendrá su propio límite no existiendo ninguna prohibición legal que impida que la suma de todos los límites absorba el 100% de la cuota líquida;

y

2º.- El tantas veces citado "límite conjunto" supone, exclusivamente, un condicionante para que se pueda practicar la deducción por las inversiones del ejercicio corriente, ...”

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Criterio administrativo: Aplicación (II):

Según criterio comentado y publicado por miembros de la administración: Existe un “**único**” límite “**conjunto**” de la DIC en AFN en Canarias del **70%**, para las deducciones del ejercicio y las de pendientes de ejercicios anteriores, al entender solo existe un único régimen presupuestario.

Criterio igual al inicialmente recogido en el Manual práctico del IS y en el del IRPF de 2023 de la AEAT y con la referencia al 70 % conjunto contenida en los Modelos 200 del IS de 2023 y de 2024 aprobado por las OM 22/5/2024 y OM de 21/06/2025 respectivamente (80 % en las islas verdes La Palma, La Gomera y El Hierro) y en el borrador en exposición pública del modelo para el IS de 2025. Sin embargo, según el Manual del IS de 2024 de la AEAT, tras hacer referencias a STS de 2005 y 2009 dice:

• Si en el período objeto de declaración solo concurren deducciones por inversiones procedentes de períodos impositivos anteriores, cada una de ellas tendrá su propio límite, el establecido por sus respectivas normas, no existiendo ninguna prohibición legal que impida que la suma de los límites absorba el 100 por cien de la cuota líquida, tal y como establece el Tribunal Supremo en el fundamento jurídico sexto de la STS 744/2009, de 29 de enero de 2009.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Art. 26 LIS 61/1978: Aplicación (III):

B) Plazo: Las deducciones no practicadas por insuficiencia de cuota líquida podrán computarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los **15** años inmediatos y sucesivos. (sg. DT4^a en redacción del RDL 15/2014)

C) Cómputo de los plazos, podrá diferirse hasta el primer ejercicio con resultados positivos por entidades de nueva creación o que saneen pérdidas mediante la aportación efectiva de nuevos recursos. (art.26.sexta)

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Regularización a quienes aplicaron criterios de la DA 12^a:

- Actuaciones de comprobación (en curso o por iniciarse):
 - ✓ Entrada en funcionamiento de los bienes.
 - ✓ Arrendamiento a vinculados.
 - ✓ Base de la deducción.
 - ✓ Límite en cuota conjunto del 70 % .
 - ✓ % deducción bienes en Leasing.
 - ✓ Exclusión de elementos en Leasing con coeficiente de Amortización <10 %.

Según criterio comentado por miembros de la administración: En cumplimiento del principio de CONFIANZA LEGÍTIMA, No se regularizarán las autoliquidaciones anteriores a la STS 605/2024 con los criterios del artículo 26 L61/78 cuando estos sean desfavorables para el contribuyente, si éste aplicó los de la DA 12^a L43/1995. Incluso las inversiones realizadas hasta el 10/4/2024.

- **¿Rectificación de autoliquidación?**

Deducción por Inversiones en Canarias en AFN

Regularización a contribuyentes que aplicaron criterios de la DA 12ª, con anterioridad al 10/4/2024 (STS 605/2024):

TEAC 11/6/2020 El cambio de criterio del TS y del TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación.

TEAC 29/5/2023 La actuación del obligado tributario queda amparada por el principio de confianza legítima, puesto que no se pueden regularizar situaciones pretéritas, en perjuicio del contribuyente, en las que éste aplicó en su autoliquidación el criterio jurisprudencial vigente en el momento de presentación de su autoliquidación, y que, por tanto, era el criterio que, de acuerdo con la doctrina del TEAC, vinculaba a la Administración Tributaria.

RIC versus DIC en AFN

	RIC (art. 27 Ley 19/1994)	Deducción en AFN (Art. 94 Ley 20/91)
Normativa de referencia	Ley 19/1994 de 6 de julio de modificación REF y Real Decreto 1758/2007 de 28 de diciembre (Regl.)	Ley 20/1991 de 7 de junio de modificación de los aspectos fiscales del REF y artículo 26 de la Ley 61/1978
Beneficiarios del incentivo fiscal	Los sujetos pasivos del IS y contribuyentes del IRPF con relación a sus establecimientos situados en Canarias	Los sujetos pasivos del IS y contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas en Canarias
Técnica minoración	Sociedades: disminución en Base Imponible. Personas Físicas: deducción en cuota íntegra del IRPF.	Deducción en cuota
Beneficios aptos para aplicar el incentivo	Beneficio procedente de actividades económicas de establecimientos situados en Canarias y los derivados de la transmisión de elementos no afectos y de elementos usados (con limitaciones)	No aplica
Ahorro Fiscal sobre la Inversión	-El importe dotado genera un ajuste extracontable del 100% en la base imponible y genera una obligación de invertir lo dotado. - Tipo gravamen aplicable en el IS, generalmente 25% (23 % empresas con cnn < 1 M€) -En PF deducción equivalente a su tipo medio gravamen	25 % de la Inversión realizada
Base Incentivo Inversión	- Precio de adquisición o coste de producción minorado en subvenciones, IGIC, AIEM e intereses (límite: valor de mercado). - Creación de empleo: coste del incremento de plantilla media.	- Precio de adquisición o coste de producción de los AFN adquiridos, minorado en los impuestos estatales indirectos (IGIC, AIEM) e intereses. ¿subvenciones.?
Requisitos de localización de la inversión	Situados o recibidos en Canarias, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas (salvo que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente)	Situados o recibidos en Canarias, utilizados en el mismo, afectos y necesarios para el desarrollo de actividades económicas

RIC versus DIC en AFN

	RIC (art. 27 Ley 19/1994)	Deducción en AFN (Art. 94 Ley 20/91)
Límite de aplicación en base o en cuota	<ul style="list-style-type: none"> - Dotación máxima (sujetos IS): 90% del beneficio no distribuido. - Personas Físicas: deducción hasta el 80% cuota íntegra del IRPF 	<p>1º deducciones por inversiones procedentes de regímenes anteriores según límites sobre la cuota líquida de sus normativas.</p> <p>2º Límite del 70% de la cuota íntegra (C.I.) ajustada positiva del ejercicio en curso.</p>
Límites de acumulación de ayudas	<ul style="list-style-type: none"> - Ayudas Regionales al funcionamiento: 30% volumen de negocios. - Ayudas Regionales a la inversión: en <u>2025</u> se aplicará el 60%, 70% y 80% (grandes, medianas y pequeñas empresas) 	<ul style="list-style-type: none"> - Ayudas Regionales al funcionamiento: 30% volumen de negocios. - Ayudas Regionales a la inversión: en <u>2025</u> se aplicará el 60%, 70% y 80% (grandes, medianas y pequeñas empresas)
Bonificación producción	Reduce la base de la bonificación (salvo en PF)	Optimiza su aprovechamiento.
Reserva Capitalización	Minora dotación máxima a la RIC	Optimiza su aprovechamiento.
Reserva Nivelación	Minora dotación máxima a la RIC	Optimiza su aprovechamiento.
Momento Generación Incentivo y plazos	<ul style="list-style-type: none"> - Ejercicio en el que se genera el resultado con el que se va a dotar a la Reserva. - Se aplica el incentivo antes de invertir. - Plazo máx. de materialización: 4 años desde el devengo del IS/IRPF. - Fecha de materialización = entrada en funcionamiento. 	<ul style="list-style-type: none"> - Se genera en el ejercicio en el que entra en funcionamiento la inversión. - Plazo máx. de aplicación: ejercicio y 15 años siguientes.
Inmovilizado Intangible	SI, con algunas limitaciones	NO (salvo concesión obra pública)
Inmovilizado Material		SÍ

RIC versus DIC en AFN

	RIC (art. 27 Ley 19/1994)	Deducción en AFN (Art. 94 Ley 20/91)
Inversiones Inmobiliarias	NO, excepto arrendamiento viviendas protegidas, industriales, zonas comerciales en áreas turísticas en declive y turísticas.	SI valor de la construcción, afecto a actividades económicas. No cabe el arrendamiento a partes vinculadas.
Suelo/Terrenos	NO, excepto viviendas protegidas, actividades industriales, sociosanitarias, zonas comerciales y actividades turísticas (objeto de rehabilitación).	NO
Elementos Usados	SI, salvo que se hubieran beneficiado antes de la DIC o RIC (por dotaciones de ej. iniciados desde 1/1/2007)	NO, excepto evidente mejora tecnológica
Otro inmovilizado	No diferenciación en la normativa.	No diferenciación en la normativa.
Deuda Pública para infraestructuras	SI, con el límite del 50 % de la dotación	NO
Suscripción acciones o participaciones	SI, materialización indirecta inversiones	NO
Instrumentos financieros para financiar proyectos privados	SI	NO
Creación puestos de trabajo	SI con condiciones	NO
Permanencia y sustitución de inversiones	5 años (suelo 10 años, mantenimiento plantilla media por ERD 3 años). Cabe sustitución del elemento con anterioridad o en el plazo de 6 meses por su VNC para completar plazo.	5 años o vida útil si es inferior, NO cabe sustitución elemento

RIC versus DIC en AFN

	RIC (art. 27 Ley 19/1994)	Deducción en AFN (Art. 94 Ley 20/91)
Requisitos sustanciales (adopción del acuerdo)	<ul style="list-style-type: none"> - Adopción del acuerdo con la aprobación de las cuentas anuales y aplicación del resultado (6 meses desde el cierre). - En las PF, se entenderá adoptado dicho acuerdo en la fecha de contabilización de la reserva. 	NO APLICA
Requisitos formales propios	<ul style="list-style-type: none"> - La Reserva debe contabilizarse de forma separada y título apropiado. - En la Memoria de las Cuentas Anuales debe constar detalle de las dotaciones cuantías pendientes de materialización, elementos en los que se ha materializado, importe, fecha,... - Forma de financiación de las inversiones anticipadas. 	NO
Régimen sancionador especial.	<ul style="list-style-type: none"> - 2% por falta de contabilización de la RIC - 2% por ausencia de información en la memoria - 100 euros por dato, mínimo de 500 euros, por falta de comunicación o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos relacionados con materialización indirecta - 100 euros por dato, mínimo de 1.000 euros, por incluir datos incompletos, falsos o inexactos en la memoria 	NO
Limita reparto dividendos	SI, al minorar la cuantía máxima a dotar	NO
Incumplimiento	<ul style="list-style-type: none"> - IS: regularización en Base Imponible con intereses de demora, posibilidad de compensar con BIN. - PF: regularización en cuota con intereses de demora. 	Regularización en cuota con intereses demora
Consolidación fiscal	La materialización indirecta puede interferir en la estructura grupo (la obligación de materializar la RIC debe cumplirse por la sociedad que a nivel individual dotó la reserva)	Optimiza su aprovechamiento (aplicación de la deducción según límites del grupo)
Tributación mínima	<ul style="list-style-type: none"> - No afecta la tributación mínima interna del IS (art.30 bis LIS). - En grupos con CNN > 750 millones sí puede afectar por la tributación global mínima (Directiva (UE) 2022/2523) 	<ul style="list-style-type: none"> - No afecta la tributación mínima del IS (art.30 bis LIS). - En grupos con CNN > 750 M€ sí puede afectar por la tributación global mínima (Directiva (UE) 2022/2523)

Deducción por Inversiones en Canarias: I+D+i

(art.35 LIS)

- **I+D:** Investigación y Desarrollo.

{	I: Indagación <u>original</u> planificada fin descubrir nuevos conocimientos.
	D: Aplicación resultado de la fabricación de nuevos materiales o procesos.
- ✓ Inversiones en inmovilizado Material/Intangible afecto a I+D (excluidos inmuebles): 8 % (**28%** Canarias)
- ✓ Gastos en I+D: 25 %, 42 % sobre exceso media 2 años anteriores (**45% - 75,6%** Canarias)
- ✓ Gastos personal cualificado I+D (adicional al anterior): 17 % (37% Canarias)
- **i:** innovación tecnológica.

{	mejora <u>sustancial</u> de los productos/procesos existentes.
---	--
- ✓ 12% (**45%** en Canarias DA 13^a Ley 19/1994 redacción dada por el RDL 15/2014, de 19 de diciembre)

Deducción por Inversiones en Canarias: I+D+i

(art.35 LIS)

• Posibilidad solicitar abono con tasa descuento 20% con los siguientes Límites,

al grupo de sociedades:

- ✓ Individual para i: 1m €/año aplicada o abonada.
- ✓ Individual para I+D: 3 m €/año - 5m. €/año si los gastos de I+D > 10 de la cnn (tb grupo fiscal).

Requisitos:

- ✓ Plazo: al menos 1 ejercicio desde su generación sin aplicarla.
- ✓ Mantenimiento plantilla media o la adscrita a I+D+i.
- ✓ Reinversión en I+D+i del importe de la deducción aplicada o cobrada en los 24 meses siguientes.
- ✓ Informe motivado vinculante del Mº Ciencia e Innovación o del CDTI sobre la calificación como I+D+i . (art.35.4)
- ✓ Acuerdo previo de valoración.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por Inversiones en Canarias: I+D+i

(art.35 LIS)

i: innovación tecnológica, mejora sustancial de los productos/procesos existentes 12% (45% en Canarias, DA 13ª RDL 15/2014, de 19 de diciembre).

- Consignación de las deducciones en la autoliquidación del IS, TS 4355/2023 (24/10/23), es posible incluir en la base de las deducciones por I+D+i, de gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, sin que sea necesario la rectificación de dichas autoliquidaciones.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por I+D+i (art.35 LIS)

- Sin embargo, DGT CV1718-24 (11/07/24) sostiene que las deducciones para incentivar ciertas actividades, bajo la LIS vigente, solo pueden aplicarse si su importe se consignó en la autoliquidación del período impositivo en el que se generaron. Si no se consignaron, el contribuyente debe solicitar la rectificación de la autoliquidación dentro del plazo legalmente previsto. (plazo de prescripción)
- La DGT interpreta que la STS, se refiere a períodos impositivos anteriores a 2022 y resuelve el caso basándose en el criterio de la DGT vigente en el momento de los hechos. Por tanto, la DGT considera que no modifica su criterio actual.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por I+D+i (art.35 LIS)

- Auto TS 13993/2023 (18/10/23) de casación si el informe del equipo de apoyo informático de la AEAT puede suponer que gastos de desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos, aun cuando estén calificados por dictamen vinculante del Ministerio de ciencia como innovadores (alcance, valor probatorio, sometimiento a contradicción).
- TS 4893/2024 (08/10/2024) establece que para períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2015, el informe para la deducción por innovación tecnológica vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos: calificación, inversiones y gastos. (STS referida a periodos antes de 2015 cuando estaba vigente el TRLIS).

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por I+D+i (art.35 LIS)

- TEAC 2397/2024 (19/11/2024), el informe motivado por el Ministerio de Economía y Competitividad tiene carácter vinculante para la AEAT exclusivamente en relación con la calificación de las actividades. La comprobación efectuada por la Inspección debe partir de la calificación dada por dicho informe.
- No obstante, la Inspección está habilitada para concretar los gastos que pueden formar parte de la base de deducción, a la vista de los justificantes aportados por el obligado, que deben ajustarse a la normativa fiscal vigente.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales (art.36.1 LIS)

- Deducción: Las inversiones en producciones españolas dan derecho al productor:
 - 30% respecto al 1^{er} millón (50/54% en Canarias)
 - 25% sobre el exceso (45% en Canarias)
- Base deducción: coste total de producción, gastos de copia, publicidad y promoción con el límite del 40% s/coste de producción (minorada por las subvenciones recibidas).
- Al menos el 50% de la base de deducción deberá corresponder con gastos realizados en territorio español.
- Generación: La deducción se generará en cada periodo impositivo por el coste de producción incurrido.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales (art.36.1 LIS)

- Aplicación: En el periodo de finalización de la producción. (En producciones de animación a partir del periodo en que se obtenga el certificado de nacionalidad).
 - Requisitos:
 - ✓ Certificado de nacionalidad.
 - ✓ Certificado que acredite el carácter cultural del ICAA (Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales) o por el órgano competente de las CCAA.
- Vinculantes para la AEAT para acreditar el incentivo fiscal y la identificación del productor.
- ✓ Depósito de copia en la Filmoteca Española o la filmoteca reconocida por la CCAA.
 - ✓ Mantenimiento del mismo porcentaje de titularidad de la obra 3 años. (sin perjuicio de la comercialización total o parcial de los derechos de explotación)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Límites Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales (art.36.1 LIS)

- **50%** del coste de producción, de la deducción y resto de ayudas. Con excepciones, 85% → cortometrajes, 80% → producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido más de 2 largometrajes con presupuesto no superior a 1,5 M€, rodadas íntegramente en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano o dirigidas por personas con discapacidad. 75% → producciones realizadas por directoras, con especial valor cultural, documentales u obras de animación con presupuesto no superior a 2,5 M€. 60% → producciones transfronterizas o internacionales con países iberoamericanos.
- Límite: a deducción no podrá $>$ 20 millones (36 M€ en Canarias)

Deducción por inversiones en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art.36.3 LIS)

- Deducción del 20% (40% Canarias) sobre los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. (festivales de música, representaciones teatrales, musicales, conciertos)
- Base de la deducción: costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades (minorada por las subvenciones recibidas).
- Límite: La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000€ (900.000€ Canarias) por contribuyente.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por inversiones en espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art.36.3 LIS)

- Requisitos:
 - ✓ Certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música (INAEM).
 - ✓ Reinversión de al menos el 50% de los beneficios en el ejercicio que se genere el derecho a la deducción, a la realización de actividades que den derecho a la aplicación de dicha deducción (plazo máximo: 4 años siguientes).
- Límite: el importe de la deducción + las subvenciones percibidas por el contribuyente no podrán superar el 80% de dichos gastos.
- Beneficiario: El contribuyente que puede generar la deducción es quien asume el riesgo y ventura de la producción del espectáculo en vivo, con independencia de que además de productor, pueda tener la condición de exhibidor del espectáculo. Dado que la entidad solo realiza la exhibición del espectáculo en vivo, no puede aplicar la deducción. (V0868-23)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por financiación de inversiones (art.39.7 LIS)

- Quien participe en la financiación podrá aplicar las deducciones previstas en el 36.1 y 36.3, determinándose su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado al productor, cuando aporte cantidades destinadas a financiar la totalidad o parte de los costes de la producción.
- Límite deducción en cuota: El importe de la deducción del que participa en la financiación debe tenerse en cuenta a efectos de aplicar el límite conjunto del 25 % del 39.1. No obstante, dicho límite se elevará al 50 % cuando el importe de la deducción del 36.1 y 36.3, que le corresponda, sea igual o superior al 25 por ciento de su cuota íntegra minorada en la DDI y las bonificaciones.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por financiación de inversiones (art.39.7 LIS)

- Financiación de los costes de producción, sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole de producciones españolas, de largometrajes, cortometrajes y series audiovisuales (36.1) o la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizada por otro contribuyente (36.3). (a no vinculados)
- Reintegro de las cantidades aportadas se realizará mediante las deducciones líquidas en cuota que el productor traspase al contribuyente que participa en la financiación, de acuerdo con el contrato y lo establecido en los art.36.1 y 36.3 LIS.
- Límite de rentabilidad: 20 %, no podrá aplicarse una deducción en cuota superior al múltiplo de 1,20 de las cantidades desembolsadas. El exceso podrá ser aplicado por el productor.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por financiación de inversiones (art.39.7 LIS)

- Aportación (modificación introducida por la Ley 38/2022, de 27 diciembre con efectos desde el 1/1/2021):
 - ✓ Las cantidades para financiar costes de producción podrán aportarse en cualquier fase de la producción, previa o posterior.
 - ✓ hasta la obtención de los certificados de nacionalidad, de carácter cultural o del INAEM.
 - ✓ Las cantidades para financiar gastos (copias, publicidad y promoción) no podrán aportarse después del periodo en que el productor incurra en los mismos.

Superando el criterio de la DGT en su CV1811-22 que decía que la aportación se entendía realizada cuando se produzca la transmisión de las cantidades aportadas al productor para que éste pueda disponer de las mismas y se destinen a sufragar por el productor los costes de producción.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por financiación de inversiones (art.39.7 LIS)

- Contrato a firmar en cualquier fase de la producción

Contenido Mínimo	}	<ul style="list-style-type: none"> ▸ <u>Identidad</u> de los contribuyentes (producción/financiación) ▸ <u>Descripción</u> de la producción ▸ Presupuesto de la producción (detalle de gastos) ▸ Forma de financiación (diferenciando aportaciones del productor, contribuyentes y subvenciones)
Otros contenidos	}	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Informes de auditoría ▸ Resarcimiento de daños y contingencias fiscales ▸ ...

Si las partes pactaran condiciones suspensivas (hasta la obtención del certificado del INAEM), los desembolsos solo se considerarán adecuados en la medida en que se cumplan los límites temporales del artículo 39.7 de la LIS (V0932-23 y V2348-23). Es decir, las aportaciones deberán ser anteriores a los certificados

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por financiación de inversiones (art.39.7 LIS)

- Comunicación a la AEAT, suscrita por el productor y por el contribuyente que participa en la financiación, adjuntando el contrato de financiación y los certificados exigidos en el art.36 LIS, con anterioridad a la finalización del período impositivo en que se genere la deducción. (Si a esa fecha no se dispone de los certificados, podrá aportarse copia de la solicitud de los mismos, V1811-22).
- Aplicación de la deducción en la autoliquidación del IS o IRPF a partir del periodo en el que finalice la producción.
- Rendimiento: Reconocimiento del ingreso financiero en cada periodo impositivo.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por financiación de inversiones (art.39.7 LIS)

- **Ejemplo de aprovechamiento en Sociedad:**

Beneficio antes de Impuestos	Incluye el reconocimiento del ingreso financiero de 20.833,33 €	1.000.000 €
Cuota IS	25 %	250.000 €
Límite en cuota íntegra	50 %	125.000 €
Inversión máxima	(125.000 / 1,2)	104.166,67 €
Rentabilidad Bruta del inversor	20 %	20.833,33 €
Rentabilidad Neta	15 %	15.625,00 €

- Registro contable:

104.166,67	(542)	Crédito a C/P		
		(a) Tesorería	(572)	104.166,67
		----- x -----		
125.000,00	(4742)	Deducción		
		(a) Crédito a C/P	(542)	104.166,67
		(a) Ingreso financiero	(769)	20.833,33

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

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

Deducciones de la cuota íntegra:

- ✓ 9.000 € / **11.700 €*** por cada persona /año de incremento del promedio de trabajadores con discapacidad $\geq 33\%$ y $< 65\%$ con respecto año anterior.
- ✓ 12.000 € / **15.600 €*** por cada persona /año de incremento de promedio de trabajadores con discapacidad $\geq 65\%$ con respecto año anterior.

CV3223-21, el incremento de plantilla se mide por colectivos de trabajadores con equivalente grado de discapacidad.

* En Canarias, entrada en vigor 07/11/2018.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

DIC: Propaganda y ferias internacionales (art.27 bis Ley 19/94)

- Deducción del importe satisfecho en gastos de:
 - **propaganda y publicidad de proyección plurianual** para lanzamiento de productos, de apertura y **prospección de mercados en el extranjero** y
 - concurrencia a **ferias**, exposiciones y manifestaciones análogas incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

% Deducción	Cnn	Plantilla media
15%	< 10 me	< 50
10%	< 50 me	< 250

Cnn y plantilla media referida al grupo de entidades (art.42 c.com.)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

DIC: Inversiones en África Occidental (art.27 bis Ley 15/2014)

- Deducción por las **inversiones** que efectivamente se realicen en la creación de **filiales** (mínimo 50 % capital, individual o conjunta con domiciliadas en Canarias) o **establecimientos permanentes** en Mauritania, Marruecos, Senegal, Gambia, Guinea Bissau, y Cabo Verde.

% Deducción	Cnn	Plantilla media
15%	< 10 me	< 50
10%	< 50 me	< 250

Cnn y plantilla media referida al grupo de entidades (art.42 c.com.)

- Generación en el período que se inicie actividad económica.
- Plazo de 1 año desde la inversión para el inicio actividades.
- Requisito mantenimiento inversión e incremento plantilla media en Canarias, con respecto al periodo anterior al de generación de la deducción, y mantenimiento durante 3 años

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Comprobación de la Deducción por Inversiones en Canarias

Art. 66 bis LGT modificado por Ley 34/2015 “*El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación ... de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.*”

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Ayudas de Estado regionales - Canarias

Regional al funcionamiento	Regional a la inversión	Horizontal Pyme	Sectorial
<ul style="list-style-type: none"> ✓ DIC. ✓ RIC. ✓ Bonificación a la producción. ✓ Transporte de mercancías (no agrícola) ✓ ZEC. ✓ AIEM. ✓ Deducción P. Audiovisual (diferencial Canario) 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ DIC. ✓ RIC. ✓ Exención art.25 (Ley 19/94) 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Deducción África Occidental. ✓ Deducción publicidad y prop. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Bonificación Navieras. ✓ Transporte de mercancías (agrícola)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Límites, control y acumulación de ayudas:

- **Ayudas regionales al funcionamiento, 30 % de Límite del volumen de negocios anual del beneficiario:**

- ✓ Para reducir los gastos corrientes no relacionados con una inversión inicial (art. 6.a Rgto)
- ✓ Las inversiones de sustitución se consideran ayudas al funcionamiento.
- ✓ Se acumulan tomando en consideración el periodo impositivo del Impuesto (art. 37.1 Rgto.)

- **Ayudas regionales a la inversión:**

- ✓ DOUE 29/4/2021, publicó la actualización de las DAR **2022-2027** (revisión en 2023).
- ✓ Se acumulan por proyecto de inversión.
- ✓ Intensidad máxima de ayuda (desde 1/1/2024 10 puntos porcentuales más):
 - Canarias: **60%** (30%+30% RUP con PIB = o < 65% media UE)
 - Empresas medianas (*1) (incremento 10%): **70%**
 - Empresas pequeñas (*2) (incremento 20%) : **80%**

*1.- Pequeña empresa: cnn <10 meuros ; nº personas <50, balance general <10 m€)

*2.- Mediana empresa: cnn <50 meuros ; nº personas <250, balance general <43 m€)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Límites, control y acumulación de ayudas: DIC y RIC

- La DIC y la RIC podrán calificarse como ayuda a la inversión o al funcionamiento, en función de que esté relacionadas o no con una inversión inicial. (art. 36.1.d y 2.c Rgto.)
- Se computará la ayuda en el año en el que se realiza la inversión.
- No se computará en el de la dotación en la RIC. No obstante, cuando se trate de inversiones anticipadas de la RIC, se computará en el periodo en el que se dote la reserva.
- Si la inversión se ha financiado con dotaciones realizadas en varios ejercicios, deberán corregirse los resultados por un coeficiente de actualización que publica la web de la Comisión Europea (reference and discount rates) (art.37.1.d Reg.)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Límites, control y acumulación de ayudas: RIC

- En las inversiones afectas a la RIC relacionadas con una inversión inicial se acumulan las ayudas correspondientes a un mismo proyecto de inversión.
- Cuando las inversiones afectas a la RIC tengan la consideración de ayuda al funcionamiento:

“Se computará el resultado de multiplicar el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al tipo de entidades beneficiaria, por el importe de las inversiones realizadas. (art.37.2.c y d Reg.)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Límites, control y acumulación de ayudas: Bonificación a la producción.

La Bonificación a la producción de bienes corporales se califica como ayuda al funcionamiento. (art. 36.1.a Rgto.)

“Se computará la bonificación del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF que resulte de la aplicación de este régimen” (art. 37.1.a Rgto.)

- ✓ Se computará en el mismo periodo de su aplicación.
- ✓ Importe de la cuota bonificado en la liquidación del IS o IRPF (50 % sobre los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos).

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Límites, control y acumulación de ayudas: ZEC

La Zona Especial Canarias se califica como ayuda al funcionamiento. (art.36.1.c Rgto.)

“Se computará por la diferencia de cuota que resulta de aplicar el tipo reducido del 4% a la parte de la base imponible del impuesto que tributa a ese tipo reducido, en vez del tipo que resultaría aplicable a la entidad beneficiaria si no tuviera la consideración de entidad de la Zona Especial Canarias” (art. 37.1.c 1º Rgto.)

“ Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Los importes que hubieran devengado de no aplicarse la exención en los actos, contratos y operaciones establecidas en el artículo 46 de la Ley 19/1194, de 6 de julio. (art. 37.1.c 2º Rgto.)

- ✓ Se declarará en el mismo periodo de su aplicación.
- ✓ IS la diferencia de cuota resultante de aplicar el 4 % con respecto al Régimen General.
- ✓ ITP y AJD el importe que se hubiera devengado.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Límites, control y acumulación de ayudas: AIEM

“Se computará el importe agregado del impuesto que se hubiera devengado en caso de no haber resultado aplicable la exención de las entregas interiores establecidas en el artículo 2.4 de la Ley 4/2012, ..., minorado por el importe de las cuotas de AIEM que hayan soportado en las adquisiciones o importaciones realizadas en el ejercicio por las que hubieran tenido derecho a la devolución, ... , en el supuesto de no haber resultado aplicable la exención” (art. 37.1.e Rgto.)

- ✓ Se computa el importe de AIEM que se hubiera devengado de no resultar aplicable la exención a las entregas, minorado por las cuotas de AIEM soportado en el ejercicio.
- ✓ La aplicación del tipo impositivo del Arbitrio sobre la contraprestación determina una cuantía muy superior a la ayuda efectiva al funcionamiento.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Límites, control y acumulación de ayudas: Producciones cinematográficas y series audiovisuales Canarias.

“Se computará la diferencia entre la deducción que resulte de aplicación de este régimen y la que hubiera sido de aplicación conforme al régimen general del Impuesto sobre Sociedades o de la renta asociadas a una determinada producción” (art. 37.4 Rgto.)

- ✓ Se computará la diferencia entre la deducción en Canarias y la que hubiera sido de aplicación conforme al R. General (Por ejemplo 20 % de diferencia Art. 36.1 Estatal 25/20 % y Canarias 45/40 %).
- ✓ El importe total de las ayudas concedidas no podrá superar la cantidad de 50 millones de € por año.(art.38.1.d Rgto)
- ✓ Se considerarán ayudas al funcionamiento. (Modificación por el Real Decreto 436/2024)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Límites, control y acumulación ayudas pymes: Inversiones África Occidental.

“Se computarán el importe de la deducción por inversiones en territorios de África Occidental por empresa y proyecto.” (art. 37.3 Rgto.)

- ✓ Se computará el importe de la deducción que resulte de la aplicación por empresa y por proyecto.
- ✓ La deducción no podrá $> 7,5$ M€ por empresa y por proyecto.(art.38.1.c Rgto)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Límites, control y acumulación ayudas pymes: Gastos de publicidad y propaganda.

“La deducción por gastos de publicidad y propaganda se computará por empresa y proyecto.” (art. 37.3 Rgto.)

- ✓ Se computará el importe de la deducción que resulte de la aplicación por empresa y por proyecto.
- ✓ La deducción no podrá > 2 M€ por empresa y año. (art.38.1.c Rgto)

Límites, control y acumulación de ayudas:

La acumulación de las ayudas obtenidas en virtud de todos los incentivos aplicables en el marco del REF, así como de aquellos otros, que tengan la consideración de ayudas de Estado, será objeto de un sistema de seguimiento y control.

Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras ayudas de Estado, derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea.

	 <p>Agencia Tributaria Teléfono: 91 554 87 70 / 901 33 55 33 https://sede.agenciatributaria.gob.es</p>	<p>Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras ayudas de Estado, derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea. (IRPF.IS.IRNR)</p>	<p>Modelo 282</p>
---	---	--	------------------------------

Ayudas percibidas	
1. Ayudas regionales al funcionamiento.	
Régimen especial de empresas productoras de bienes corporales (art. 26 de la Ley 19/1994).....	01 <input type="text"/>
Deducción por inversiones no iniciales en Canarias (art. 94 Ley 20/1991, DA 13ª y DA 14ª Ley 19/1994).....	02 <input type="text"/>
Incentivos de la Zona Especial Canaria (arts. 43 a 46 Ley 19/1994).....	03 <input type="text"/>
Reserva para inversiones en Canarias (RIC), en la parte regulada en el art. 27.4.B.bis, C y D y DA 15ª. 4, 5 (si no es inversión inicial) y 6 Ley 19/1994.....	04 <input type="text"/>
Exenciones de entregas interiores del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (art. 2.4 de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2014).....	05 <input type="text"/>
Ayudas al transporte de mercancías (RD 147/2019, de 15 de marzo; normativa autonómica derivada de la DA segunda del Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre).....	06 <input type="text"/>
Importe total de las ayudas regionales al funcionamiento [01+02+03+04+05+06].....	07 <input type="text"/>
2. Ayudas regionales a la inversión.	
Incentivos a la inversión (art. 25 Ley 19/1994).....	08 <input type="text"/>
Deducción por inversiones iniciales en Canarias (art. 94 Ley 20/1991 y DA 13ª Ley 19/1994).....	09 <input type="text"/>
Reserva para inversiones en Canarias (RIC), en la parte regulada en el art. 27.4.A, B, y DA 15ª.3 y 5 (inversión inicial) Ley 19/1994.....	10 <input type="text"/>
Otros incentivos regionales concedidos por las Administraciones Públicas o mediante fondos públicos para la realización de una inversión inicial.....	11 <input type="text"/>
Importe total de las ayudas regionales a la inversión [08+09+10+11].....	12 <input type="text"/>
3. Ayudas a las PYME (art. 27.bis Ley 19/1994)	
Deducción por inversiones en territorios de África Occidental.....	13 <input type="text"/>
Deducción por gastos de propaganda y publicidad.....	14 <input type="text"/>
Total ayudas a las PYME [13+14].....	15 <input type="text"/>
4. Otros incentivos.....	
	16 <input type="text"/>

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial (D. Final 5ª Ley 12/2022 art. 38 ter LIS)

- Deducción del **10%** en la cuota íntegra de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales $<$ a 27.000 €.
- Cuando las retribuciones brutas anuales $>$ a 27.000 €, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional.
- Las retribuciones deben realizarse a planes de pensiones de empleo, de previsión social empresarial, de pensiones relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo y a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo. (regulados en la Directiva UE 2016/2341)

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por donativos (art.20 Ley 49/2002)

Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

- Tipo de deducción general del **40%** del importe donado a entidades que cumplan requisitos Ley 49/2002.
- Para donaciones a misma entidad, con aportaciones de importe igual o superior, a las de los 2 años precedentes del **50%**.
- Límite deducción aplicable **15%** sobre la base liquidable.

Imprescindible obtención de Certificado de la entidad donataria.

TEAR Res.15/10/2021.- La deducción no aplicada en un ejercicio por insuficiente de cuota se podrá aplicar en los 10 años siguientes con el único límite de la cuota íntegra del ejercicio en el que se apliquen.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Deducción por reversión de medidas temporales (amortización)

Deducción en la cuota del **5%** para los contribuyentes que aplicaron la Limitación del 70 % de la amortización (Ley 16/2012), por las amortizaciones no deducidas en 2013 y 2014 por entidades que no eran ERD.

- ✓ Se aplica con posterioridad a las demás deducciones y bonificaciones.
- ✓ Los importes no deducidos por insuficiencia de cuota podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

ALGUNOS REGÍMENES ESPECIALES:

- **Incentivos Empresas de reducida Dimensión.**
- **AIE's y UTE's.**
- **Consolidación Fiscal.**
- **Fusiones, Escisiones, aportaciones de activos y canje valores.**
- **Arrendamiento Financiero.**

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Empresas de Reducida Dimensión (ERD) (art.101 LIS)

- Entidades con cnn en ejercicio anterior de hasta **10 millones de €** (cómputo a nivel de grupo sociedades del art. 42 c.com. y de personas físicas).
- **No** aplicable a sociedades calificadas de **patrimoniales** según el art. 5 de la LIS.
- Régimen aplicable en los **3 períodos impositivos siguientes** a aquel en que se supere la cnn de 10 mill. de €, si se habían cumplido la cnn en los dos períodos impositivos anteriores a este último.
- También se continuará aplicando dicho régimen cuando se sobrepase el citado límite por operaciones de **reestructuración empresarial**, cuando todas las intervinientes estén dentro de dicho umbral.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Empresas de Reducida Dimensión (ERD) (art.102, 104 y 105 LIS)

- **Libertad de amortización.** Elementos nuevos del I. material e inversiones inmobiliarias, de **120.000 €** por el incremento de la plantilla media con respecto a la de los 12 meses anteriores que se mantenga los siguientes 24 meses.
- Los elementos nuevos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas podrán amortizarse **2 x coeficiente de las tablas** de amortización.
- Posibilidad de reducir la BI en un 10 % mediante la dotación de la **Reserva de Nivelación.**
- Deducible pérdida por **deterioro de créditos** por posibles insolvencias, hasta el límite del 1 % del saldo de deudores al cierre.
- **Arrendamiento financiero**, será deducible hasta el triple de la cuota del leasing.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Reserva de Nivelación de BI (ERD) (art.105 LIS)

- Las ERD podrán minorar su BI hasta el 10% de su importe.
- Dicha minoración no podrá > 1 millón €. Si el periodo impositivo fuera < 1 año, la minoración no podrá superar su parte proporcional.
- Se adicionará a la BI de los periodos que finalicen en 5 años inmediatos y sucesivos, a la finalización del periodo en que finalice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una BIN, y hasta el importe de la misma. El importe restante, se sumará a la BI de periodo a la que concluya el referido plazo.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

Reserva de Nivelación de BI (ERD) (art.105 LIS)

- Se dotará una reserva por la minoración con cargo a los beneficios del ejercicio en que se realice la minoración en BI.
- Se tendrá en cuenta para el cálculo de los pagos fraccionados.
- Su incumplimiento llevará a la integración en la cuota íntegra correspondiente a las cantidades minoradas, incrementadas en un 5%, además de los intereses de demora.
- Las cantidades dotadas no podrán aplicarse simultáneamente al cumplimiento de la Reserva de Capitalización ni de la RIC.

Cierre del Impuesto sobre Sociedades

AIE's y UTE's (art.43 a 46 LIS)

Imputación a los socios de:

- Las BI positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases de las deducciones y de las bonificaciones en cuota, se integrarán en las liquidaciones de los socios, minorando la cuota del IS o del IRPF.
- Las retenciones e ingresos a cuenta de la propia entidad.
- Este régimen fiscal no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a su objeto.
- Las imputaciones se realizarán, a los socios, el día de la conclusión del periodo impositivo de la entidad en su % participación.

Muchas GRACIAS, por su atención.

Esta publicación contiene exclusivamente información de carácter general, Luján Asesores, S.L. no pretende, por medio de la presente publicación, prestar servicios de asesoramiento en materia fiscal o profesional, ni será utilizada como base para tomar decisiones o adoptar cualquier medida que pueda afectar a su negocio, para lo cual debe consultar su situación concreta con un asesor profesional. Luján Asesores no se hace responsable de las pérdidas sufridas por cualquier persona o entidad que pudiera actuar basándose exclusivamente en la presente publicación.

Orlando Luján Mascareño

Luján Asesores Tributarios

orlandolujan@lujanasesores.com

www.lujanasesores.com