



Por ser 2019 un año sin novedades normativas, sirven las rentas fiscales clásicas para reducir el IRPF



En cada caso concreto de entrada domiciliaria habrá que analizar si es necesaria y proporcionada, según el Tribunal Supremo

I.	ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS	3
	A) Normativa Estatal.....	3
	B) Normativa Foral del País Vasco	4
II.	ANÁLISIS NORMATIVO.....	6
	A) Planificación de la Renta 2019. 100 apuntes.....	6
	B) Cierre fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2019. 50 recomendaciones	64
III.	DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA	118
IV.	NOTICIAS DE PRENSA	120
V.	CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE.....	122

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Orden HAC/998/2019 de 23 de septiembre

Se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.

BOE de 5 de octubre de 2019

Real Decreto 595/2019 de 18 de octubre

Se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

BOE de 19 de octubre de 2019

Protocolo y su Memorando de entendimiento hechos en Madrid el 14 de enero de 2013

Se modifica el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la Renta, y deja así su Protocolo, firmado en Madrid el 22 de febrero de 1990.

BOE de 23 de octubre de 2019

Real Decreto 630/2019, de 31 de octubre

Se declara la aplicación de las medidas previstas en el artículo 7 del Real Decreto-ley 2/2019, de 25 de enero, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por temporales y otras situaciones catastróficas, a diversas situaciones catastróficas acaecidas entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de marzo de 2019.

BOE de 1 de noviembre de 2019

Resolución de 5 de noviembre de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Se aprueba el documento normalizado para acreditar la representación en el procedimiento de presentación telemática del Documento Electrónico de Reembolso y de Comunicación del Pago, en el ámbito de la devolución de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a no residentes en la Unión Europea.

BOE de 22 de noviembre de 2019

Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre

Se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

BOE de 30 de noviembre de 2019

B) Normativa Foral del País Vasco

Normativa Foral de Álava

Decreto Foral 51/2019, del Consejo de Gobierno Foral de 19 de noviembre

Se aprueba la modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

BOTHA de 27 de noviembre de 2019

Norma Foral 19/2019, de 20 de noviembre

Determinación de los efectos de la Norma Foral 10/2019, de 27 de marzo, de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

BOTHA de 29 de noviembre de 2019

Decreto Foral 53/2019, del Consejo de Gobierno Foral de 26 de noviembre

Se aprueba el proyecto de Decreto Foral por el que se aprueban las bases reguladoras de ayudas directas por nacimiento a las unidades familiares residentes en el Territorio Histórico de Álava.

BOTHA de 29 de noviembre de 2019

Normativa Foral de Bizkaia

Orden Foral 1994/2019, de 24 de octubre, del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 60/2015, de 9 de enero, por la que se aprueba el modelo 20R Comunicación a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

BOB de 4 de noviembre de 2019

Orden Foral 2050/2019, de 31 de octubre, del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 1634/2009, de 9 de junio, por la que se crea la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y se establecen sus normas de funcionamiento.

BOB de 8 de noviembre de 2019

Normativa Foral de Gipuzkoa

Norma Foral 471/2019 de 9 de octubre

Se modifica la Orden Foral 556/2017, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 187 y sus formas de presentación.

BOG de 14 de octubre de 2019

Orden Foral 512/2019 de 7 de noviembre

Se modifica la Orden Foral 679/2014, de 23 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 036 de declaración censal que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios y el modelo de tarjeta acreditativa del número de identificación fiscal.

BOG de 12 de noviembre de 2019

Orden Foral 518/2019 de 17 de noviembre

Se modifica el modelo 291 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración informativa de cuentas de no residentes», y sus formas de presentación.

BOG de 21 de noviembre de 2019

II. ANÁLISIS NORMATIVO

A) Planificación de la Renta 2019. 100 apuntes

0. Introducción

Todos los años, antes de que llegue el 31 de diciembre nos planteamos qué podemos hacer para que la factura por la declaración del Impuesto sobre la Renta, en este caso de 2019, sea lo menos alta posible.

Para saber hasta qué punto nos conviene perder el tiempo buscando soluciones, lo primero es calcular, aproximadamente, con los datos de lo acontecido hasta estos momentos, cuánto nos saldrá a pagar o si nos devolverán. Desde luego, esto es más interesante si podemos evitar tener que pagar a finales de junio de 2020.

Para realizar ese cálculo, además de ayudarnos del programa que al efecto suele poner la AEAT a nuestra disposición en su web, tendremos que recordar los principales hechos económicos que nos hayan sucedido en el año: los rendimientos del trabajo, los provenientes de actividades económicas o los derivados de arrendar bienes, analizando si alguno de ellos ha sido excepcional en el sentido de que no sean regulares o de que puedan exceptuarse de gravamen. Tenemos que ver si hemos transmitido bienes o derechos, si hemos donado bienes o dinero, o si hemos obtenido alguna ayuda o subvención. Asimismo, habrá que buscar las declaraciones, y las notas que utilizamos para hacerlas, de los cuatro años anteriores, para descubrir si tenemos saldos negativos pendientes que podamos compensar en la próxima declaración o si, por el contrario, existen rentas de ejercicios anteriores pendientes de imputar en este 2019.

Una vez hecho el precálculo de la cuota líquida y el importe a ingresar en la Renta 2019 (no olvidemos que, con los mismos ingresos, el importe a pagar puede ser distinto dependiendo de la Comunidad Autónoma de residencia), a presentar de abril a junio de 2020, veremos si podemos tomar alguna iniciativa antes de que termine este año para minorar dicho importe.

Las recetas clásicas -que seguro se encargarán de recordarnos las entidades financieras-consisten en agotar el límite de la deducción por adquisición de vivienda o de las aportaciones a planes de pensiones.

Respecto a los sistemas de previsión social, si el contribuyente se jubiló en 2011 o en 2017, solo con rescate en forma de capital antes de que finalice el año, podrá aplicar la reducción del 40 por 100 sobre las prestaciones correspondientes a aportaciones realizadas antes de 2007.

También es posible mitigar el impacto de la Renta a través de la compensación de rentas, especialmente en ganancias y pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones de bienes o derechos, aprovechando lo que queda de año para generar minusvalías que podamos restar de las ganancias patrimoniales que hayamos realizado hasta ahora.

Por último, resaltar que existen algunas posibilidades de planificación especialmente diseñadas para mayores de 65 años o para los contribuyentes que hayan vendido su vivienda habitual en los 2 años anteriores, para los empresarios o profesionales que

reinviertan sus beneficios o para los contribuyentes que hayan transmitido o vayan a transmitir, antes de 2020, bienes o derechos adquiridos antes de 1995.

De todas formas, la situación de cada contribuyente puede ser muy distinta y, por lo tanto, también serán diferentes las soluciones para lograr minimizar su tributación, que es de lo que se trata.

Y, para terminar, cuando se ha realizado una operación que se sale de lo corriente o de mucha importancia económica, es recomendable acudir a un profesional en la materia.

1. Rentas por las que no se tributa

Prestación por maternidad

A raíz de la sentencia del Tribunal Supremo nº 1462/2018, de 3 de octubre de 2018, que consideraba que las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social estaban exentas del IRPF, el legislador modificó la redacción de la norma con la intención de recoger esta interpretación de manera más clara.

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

- Ⓜ Si durante 2019 ha percibido este tipo de prestación, no deberá imputarla como un rendimiento del trabajo.
- Ⓜ Si en ejercicios no prescritos incluyó en su declaración del IRPF este tipo de prestaciones, podrá solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos.

Indemnización laboral por despido o cese del trabajador

Si ha sido despedido de la empresa donde prestaba sus servicios y ha recibido una indemnización que no excede de la obligatoria según el Estatuto de los Trabajadores y su normativa de desarrollo, no deberá imputar ninguna cuantía si esta no supera 180.000€. Tampoco tributa la indemnización si el despido se ha producido por causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o fuerza mayor y no sobrepasa la obligatoria según el Estatuto o los citados 180.000€.

- Ⓜ La cuantía percibida tiene que estar fijada con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.
- Ⓜ El exceso sobre dicha cuantía se podrá reducir por irregularidad en un 30 por 100 cuando se corresponda con un derecho generado en más de 2 años ([DGT V1749-18](#)).

- ⑥ En el caso de un despido improcedente, para acogerse a la exención es necesario que el reconocimiento de la improcedencia se produzca en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o bien mediante resolución judicial. En caso contrario, no resultará de aplicación la exención (DGT [V2158-18](#)).

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

- ⑥ Debe existir una desvinculación real entre la empresa y el trabajador. Si la misma entidad u otra vinculada contrata de nuevo al trabajador antes de que transcurran 3 años desde que fue despedido, se presumirá que no existe desvinculación efectiva del empleador y, salvo prueba en contrario, habrá que presentar declaración complementaria en la que se incluya la indemnización. Sin embargo, si el trabajador vuelve a trabajar en la empresa una vez transcurridos 3 años, no opera la presunción (DGT [V2124-18](#)).
- ⑥ En los supuestos de extinción del contrato de alta dirección, por desistimiento del empresario, existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de 6 mensualidades, y esa cuantía de la indemnización está exenta, con el límite de 180.000 euros ([Sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de noviembre de 2019](#)).
- ⑥ En el caso de despidos por causas objetivas, no es necesario el acto de conciliación o la sentencia judicial para disfrutar de la exención (DGT [V2355-13](#)).

Trabajos realizados en el extranjero (régimen de expatriados)

Si durante 2019 fue residente y trabajó fuera de España en uno o varios países, no tendrá que declarar la totalidad del sueldo percibido, pues estará exenta la parte correspondiente a los días trabajados en el extranjero, con un límite máximo de 60.100€. Será así siempre que en los territorios en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a nuestro IRPF (sirve que exista Convenio para evitar la doble imposición) y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

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

- ⑥ Un administrador y socio único de una sociedad no puede aplicar esta exención, pues la expresión "trabajos" a la que se refiere el legislador debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos como son las relaciones laborales de carácter especial ([TEAC Resolución nº 3934/2017, de 10 de julio de 2019](#)).
- ⑥ Los días de viaje, si no permiten desarrollar una jornada de trabajo en horario laboral en el país de destino, no computan a efectos de la aplicación de la exención ([Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Recurso nº 341/2017, de 16 de enero de 2019](#)).

- Ⓜ Esta exención se aplica a los rendimientos percibidos por trabajadores destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último ([Tribunal Supremo, Recurso nº 3774/2017, de 28 de marzo de 2019](#)).
- Ⓜ Los rendimientos del trabajo exentos en virtud de este beneficio fiscal no tienen la consideración de rentas exentas con progresividad (DGT [V2605-15](#)).
- Ⓜ Se puede aplicar la deducción por doble imposición internacional por la parte que supere los 60.100€ (DGT [V2816-10](#)).

Indemnizaciones por responsabilidad civil

Si durante 2019 ha recibido una indemnización por haber sufrido algún daño personal, ya sea moral, físico o psíquico, no tributará por la cuantía legal o judicialmente reconocida para estos daños. Sería el caso, por ejemplo, de una negligencia médica, de un accidente de circulación o de un caso de discriminación sexual. La parte que no queda exenta se califica de ganancia patrimonial.

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

como consecuencia del funcionamiento del Servicio de Salud de una Administración autonómica (DGT [V2372-11](#)).

Becas

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

- Ⓜ Las cantidades que los Ayuntamientos destinan a que el alumnado, matriculado en centros públicos y privados concertados que cursan Enseñanza Obligatoria o Formación Profesional Básica, adquiera libros de texto y material escolar puede considerarse beca pública y, como tal, se encontrará exenta siempre que su concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria (DGT [V1049-17](#)).
- Ⓜ Las ayudas concedidas por un Ayuntamiento destinadas a la escolarización de niños en las guarderías, cuyo servicio se preste mediante contrato de concesión de obra pública, se pueden considerar becas públicas exentas para cursar estudios reglados, ya que así se considera la educación infantil (DGT [V1955-17](#)).
- Ⓜ Un premio extraordinario de educación secundaria obligatoria al rendimiento académico no está comprendido en el concepto de beca, en el sentido de que no se trata de una cantidad percibida para cursar estudios reglados ni para la investigación, por lo que no puede quedar amparado por la exención, tributando como rendimiento del trabajo ([DGT V1977-18](#)).

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

Si durante 2019 ha pasado a la situación de desempleo, debe tener en cuenta que no tributan las prestaciones reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando sean percibidas bajo la modalidad de pago único. Esto será así cuando las prestaciones se destinen a la realización de un trabajo por cuenta propia, o bien a la incorporación como socio a cooperativas de trabajo asociado o a sociedades laborales.

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

- Ⓜ Esta exención está condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de 5 años en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado. También a la aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo (DGT [V1277-18](#)).

- Ⓜ Si en el importe de la prestación por desempleo percibida en la modalidad de pago único se incluye una subvención que consiste en el abono del 100 por 100 de la aportación del trabajador a las cotizaciones sociales, le será aplicable la exención al importe percibido por la referida subvención (DGT [V1403-17](#)).

Retribuciones en especie que no tributan

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

Las rentas en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa, respecto de gastos efectuados por el empleado, es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad a un tercero por cuenta y orden del empleado.

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

- Ⓜ Cuando la empresa se obliga a la retribución en especie pactada con el trabajador mediante una novación contractual, resultará aplicable la exención. En otro caso, si la empresa simplemente se limitara a reembolsar al empleado las cuotas del seguro de enfermedad contratado por este, nos encontraríamos ante una retribución dineraria sujeta a retención (DGT [V1422-18](#)).
- Ⓜ La empresa donde trabaja el consultante paga las cuotas del seguro de enfermedad de él y sus hijos. De las cuotas suyas se hace cargo la empresa, en cambio, el importe de las de sus hijos se lo descuentan del neto de su nómina. El Centro Directivo interpreta que la operativa de la empresa, descontando las cuotas de los hijos del rendimiento neto en la nómina del contribuyente, lleva a concluir que se trata de una retribución dineraria por existir mediación de pago, por tanto, no exenta (DGT [V0422-19](#)).
- Ⓜ La exención de los rendimientos del trabajo en especie relativa a las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, según criterio administrativo, no se puede aplicar a los socios administradores de sociedades, al no tener una relación laboral con la entidad (DGT [V0391-18](#)).
- Ⓜ En cuanto a los seguros médicos para el trabajador, para que pueda resultar operativa la exención es necesario, como premisa previa, que la condición de tomador del seguro (el obligado al pago de las primas o cuotas a las entidades aseguradoras) corresponda a la empresa que otorga tal retribución al trabajador (DGT [V2570-18](#)).
- Ⓜ En relación con la compatibilidad entre la exención del cheque guardería y la deducción por guarderías, los gastos de guardería que no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos podrán formar parte de la base de la deducción (DGT [V0156-19](#)).

- Ⓜ La entrega de acciones o participaciones a los trabajadores de una entidad tiene la consideración de retribución en especie exenta si se cumplen determinados requisitos. En cuanto al valor de adquisición que ha de tener en cuenta el trabajador para esas acciones, a efectos de una ulterior transmisión de las mismas, será el mismo, tanto si la entrega de los títulos tributa, como si no: el valor normal de mercado en el momento de la entrega (si cotiza, el valor de cotización). En el caso de que la entrega sea rendimiento del trabajo, el ingreso a cuenta no formará parte del valor de adquisición (DGT [V1861-18](#)).

Transmisión de elementos patrimoniales por mayores de 65 años

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

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

- Ⓜ Si solo uno de los cónyuges propietarios de la vivienda ha cumplido los 65 años en el momento de la transmisión, la ganancia exenta será solo la mitad de la misma.
- Ⓜ Si el importe obtenido en la transmisión de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva está sometido a retención, para exonerar un máximo de 240.000€ de la ganancia obtenida, en 6 meses solo habrá que reinvertir en la constitución de una renta vitalicia el neto, disponiendo hasta el final del ejercicio siguiente para reinvertir el importe retenido.
- Ⓜ En caso de transmisión de una oficina de farmacia, si se produce la reinversión del importe obtenido en la constitución de una renta vitalicia, se podrá dejar exenta la ganancia patrimonial hasta un importe máximo de reinversión de 240.000€ (DGT [V0029-19](#)).
- Ⓜ El plazo de 2 años durante el cual la vivienda no pierde la condición de habitual, se empieza a computar desde el momento en que el inmueble dejó de constituir su vivienda habitual, resultando indiferente que se hubiera alquilado durante dicho período (DGT [V0791-10](#)).
- Ⓜ El requisito de residencia habitual supone una utilización efectiva y permanente de la vivienda por parte del contribuyente y, por tanto, su cumplimiento es una cuestión de hecho que podrá acreditarse por los medios de prueba válidos en Derecho y, sin que a estos efectos, el empadronamiento en un lugar determinado pueda considerarse ni absolutamente necesario ni por sí solo prueba suficiente de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad y domicilio (DGT [V0342-16](#)).
- Ⓜ Si se alquilan habitaciones de la vivienda por temporadas, y la vivienda se transmite antes de que transcurran 3 años desde la finalización del último arrendamiento, no se podrá aplicar la exención a la parte proporcional de la

ganancia patrimonial que corresponda a la parte de la vivienda que hubiera sido arrendada. Sobre los metros de vivienda que hubiera utilizado de forma privada, incluyendo las zonas comunes, podrá aplicar la exención (DGT [V2237-18](#)).

Transmisión de vivienda habitual

Se excluyen de tributación las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en el plazo de 2 años desde la fecha de transmisión.

- Ⓜ Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.
- Ⓜ Para la calificación de la vivienda como habitual la edificación debe haber constituido su residencia durante un plazo continuado de, al menos, 3 años, salvo causas de fuerza mayor. En este sentido, el crecimiento de la familia justifica el cambio de domicilio y la aplicabilidad de la exención aun cuando no haya sido vivienda habitual durante 3 años (DGT [V1958-17](#)).
- Ⓜ El cómputo de 3 años de ocupación ininterrumpida de la vivienda para que esta tenga la consideración de habitual se inicia desde la adquisición del dominio, sin que se tengan en cuenta a estos efectos los períodos de residencia anteriores a dicha fecha ([TEAC N° 2456/2015, de 18 de septiembre de 2018](#)).
- Ⓜ A efectos de la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual se requiere que la vivienda transmitida haya constituido la residencia habitual del contribuyente durante el plazo continuado de, al menos, 3 años continuados, y que haya ostentado durante dicho período el pleno dominio de la misma ([sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2018](#)).
- Ⓜ No se computa el tiempo de residencia previo a la adquisición de la vivienda para la aplicación posterior de la exención por reinversión (TEAC de 18-09-2018).
- Ⓜ La Administración interpreta que, a estos efectos, también se incluyen en el concepto de vivienda habitual hasta dos plazas de garaje y un trastero si fueron adquiridos conjuntamente con la vivienda habitual, por lo que, cumpliéndose todos los requisitos, también quedará exenta la plusvalía originada en la transmisión (DGT [V0830-16](#)).

Dación en pago

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

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

Transmisión de inmuebles de naturaleza urbana

Si durante 2019 ha transmitido un inmueble de naturaleza urbana, adquirido a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50 por 100.

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

Plusvalía del muerto

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

- Ⓜ La Dirección General reformula el criterio que había venido manteniendo, al considerar que la ganancia patrimonial, derivada de la transmisión de bienes mediante este pacto sucesorio, no se encontraba amparada por la excepción de gravamen que la norma establece para las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente, para establecer el nuevo criterio de exención en este supuesto (DGT [V0430-17](#)).

Planes de Ahorro a Largo Plazo

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

- Ⓜ Se puede aportar hasta un máximo de 5.000€ anuales, con la ventaja de que los rendimientos del capital mobiliario que se generen estarán exentos de gravamen, siempre que la rentabilidad acumulada se perciba en forma de capital y no se realice disposición alguna de su inversión, total o parcialmente, antes de finalizar el plazo de 5 años desde la fecha de contratación.
- Ⓜ Si el rendimiento obtenido es negativo, se podrá integrar en la base imponible del ahorro, imputándolo en el último ejercicio.
- Ⓜ Aunque la rentabilidad de estos productos, como la de cualquier depósito, es muy pequeña actualmente, la ventaja es que una vez contratado el producto y hecha la primera aportación, la rentabilidad obtenida, transcurridos 5 años desde dicha contratación, estará exenta, aunque provenga de un importe depositado el año anterior a cumplirse los 5 años.

- ⑥ Se permite la movilización íntegra de los derechos económicos a otro PALP distinto que cumpla las mismas condiciones, siempre que no se disponga anticipadamente del capital ni de los intereses (DGT [V2678-15](#)).

Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS)

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

- ⑥ Es posible transformar los seguros de vida, formalizados con anterioridad a 1 de enero de 2007, en los que el contratante, asegurado y beneficiario sean el propio contribuyente, en PIAS, siempre que no se haya superado el límite máximo de 8.000€/año de primas y de importe acumulado de 240.000€, habiendo transcurrido al menos 5 años desde el pago de la primera prima. No podrán transformarse en PIAS los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible.
- ⑥ Si se supera el límite máximo anual de primas aportadas, ello implicará la pérdida de la consideración del contrato de seguro como plan individual de ahorro sistemático a efectos de su tratamiento tributario (DGT [V1075-17](#)).

Donación de un negocio familiar

Si está pensando en transmitir en vida de manera lucrativa un negocio familiar o las participaciones en una sociedad familiar a sus descendientes, la ganancia patrimonial generada no tributará siempre que se cumplan los requisitos para aplicar la reducción en la transmisión de la empresa familiar en los términos regulados en la normativa del estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción ([DGT V1340-19](#)).

- ⑥ Uno de los requisitos necesarios para aplicar la exención es que el donante tenga 65 o más años de edad, o que se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez. En el caso de que los transmitentes sean un matrimonio, el requisito de la edad debe darse en ambos cónyuges ([DGT V1164-11](#)).
- ⑥ En caso de transmisión de participaciones, otro de los requisitos es tener en la empresa un porcentaje de, al menos, el 5 por 100 en el negocio o el 20 por 100 si la participación es conjunta con la familia.
- ⑥ En relación con el requisito de la remuneración mínima por el ejercicio de funciones de administración en la entidad, que debe representar más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal percibidos por el contribuyente, deben tenerse en cuenta los rendimientos netos reducidos ([TEAC Nº 2275/2013, de 11 de julio de 2017](#)).
- ⑥ No es necesario que el heredero o donatario que ejerce funciones directivas y cumple el requisito de la remuneración en el grupo familiar, tenga participación previa en la entidad (sentencias del Tribunal Supremo de [26 de mayo de 2016](#) y de [12 de mayo de 2016](#)).

- ⑥ La donación a los hijos de la nuda propiedad de las participaciones con reserva del usufructo vitalicio por parte del donante, también se exonera de tributación si se cumplen todos los requisitos (DGT [V4731-16](#)).

Préstamos entre familiares

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

- ⑥ La gratuidad de los intereses se puede justificar por cualquier medio de prueba válido en derecho, como por ejemplo a través de un contrato elevado a público o rellenando y presentando el modelo 600 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, adjuntando el contrato sin intereses, y donde conste el plazo de devolución del principal (DGT [V1218-18](#)).

Extinción de condominios

Si durante 2019 se ha divorciado o era partícipe de una comunidad de bienes que se ha disuelto, en principio no deberá tributar por la ganancia patrimonial derivada de la extinción del condominio. Esto será así cuando se adjudiquen lotes que se correspondan con la cuota de titularidad. Por el contrario, si se atribuyen a uno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, se manifestará en el otro comunero una alteración patrimonial y, por lo tanto, una ganancia o pérdida patrimonial (DGT [V0698-18](#)).

- ⑥ Es importante planificar con cuidado las operaciones de extinción de condominios para minimizar el coste fiscal, ya que en el momento en que se adjudiquen activos (bienes o derechos) a uno de los partícipes por encima de su “cuota ideal” de participación en la comunidad de bienes, se producirá un exceso de adjudicación y, como consecuencia, una ganancia o pérdida patrimonial en el otro comunero.
- ⑥ Según criterio administrativo, si los excesos de adjudicación se compensan con deuda, existirá alteración patrimonial, aunque el importe neto de los lotes sea igual para cada uno de los partícipes.
- ⑥ Si se genera un exceso de adjudicación se actualizará parte del valor de adquisición del elemento patrimonial que genere ese exceso de adjudicación (DGT [V0698-18](#)).
- ⑥ Si varios contribuyentes son cotitulares de unas participaciones en un fondo de inversión, y uno de los copartícipes quiere obtener liquidez vendiendo su parte, para que los otros no tributen por la plusvalía correspondiente a las participaciones vendidas será necesario que primero se disuelva el condominio y que, después, sea cuando venda el condómino (DGT [V1492-18](#)).
- ⑥ Los casos en que exista un único bien indivisible siempre darán lugar a una ganancia o pérdida patrimonial ([TEAC Resolución nº 2488/2017, de 7 de junio de 2018](#)). En estas operaciones habrá que tener también muy presente la tributación, en su caso, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y

Actos Jurídicos Documentados o por la plusvalía municipal, si se trata de terrenos urbanos.

2. Imputación temporal

Rentas del trabajo

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

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

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

Alteración patrimonial generada como consecuencia de una expropiación

Si durante 2019 ha sido objeto de una expropiación forzosa, deberá tributar por la ganancia o pérdida patrimonial que se produce y que se cuantifica por la diferencia entre el justiprecio y el valor del bien expropiado.

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

- Ⓜ Si no está de acuerdo con el justiprecio fijado, puede acudir al Jurado de Expropiación forzosa. En este supuesto, según el criterio del Tribunal Supremo en [sentencia de 26 de mayo de 2017, Recurso N° 1137/2016](#), y [sentencia de 12 de julio de 2017, Recurso N° 1647/2016](#), el importe que se fije

definitivamente en vía administrativa debe imputarse en el ejercicio en que se dicte la resolución administrativa que resuelva el litigio. Si sigue sin estar de acuerdo y opta por la vía judicial, el importe fijado por sentencia deberá imputarlo en el período impositivo en que esta sea firme ([DGT V1382-18](#)).

- ⑥ Parte de la jurisprudencia y la propia Administración entienden que se puede aplicar la regla especial de operaciones a plazos, siempre que haya transcurrido más de un año entre la entrega del bien y el cobro del justiprecio ([DGT V1244-16](#)). La aplicación de esta regla especial exige que el contribuyente manifieste expresamente su opción en la declaración. Sin embargo, el Tribunal Supremo en alguna ocasión ha negado la aplicación de la regla de operaciones a plazo a las expropiaciones, argumentando la falta de acuerdo de cobro aplazado, requisito imprescindible para que existan dichas operaciones (Sentencia del Tribunal Supremo, [Recurso N° 4021/2010, de 3 de noviembre de 2011](#)).
- ⑥ Cuando la ocupación de una finca es temporal, la renta tendrá la calificación de rendimiento del capital inmobiliario si el bien expropiado no se encuentra afecto a una actividad económica. También tiene esta calificación lo percibido por el usufructuario cuando se expropia un bien con desmembración del dominio. En estos casos, es el usufructuario quien imputa la renta por todos los conceptos recibidos, incluido el de la indemnización por expropiación ([DGT V1172-16](#)).
- ⑥ Por otro lado, el importe percibido constituirá un rendimiento de la actividad si el bien expropiado se encuentra afecto a una actividad económica (y se califica como existencia). Según [sentencia de la Audiencia Nacional, de 21 de abril de 2017, N° de Recurso 178/2014](#), el incremento patrimonial derivado del mayor justiprecio debe imputarse al ejercicio de la ocupación, aunque el mismo se encuentre prescrito.

Condición suspensiva

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

Pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados

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

- ⑥ En el caso de un contribuyente que pierde su inversión a causa de su gestor, condenado por un tribunal de justicia por apropiación indebida, no se produce una pérdida patrimonial por la pérdida de la inversión, pues tiene un derecho de crédito contra el gestor por el mismo importe. Así, el contribuyente podrá imputar la pérdida patrimonial cuando transcurra el plazo del año. Esa pérdida

patrimonial formará parte de la base imponible general por no proceder de una transmisión (DGT [V0246-18](#)).

Aportaciones no dinerarias

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

- Ⓜ Hay que tener muy presente, cuando la aportación no dineraria es de una actividad económica entera o de una rama de actividad, que no se difiere lo correspondiente a la transmisión de las existencias, solo la de los elementos del inmovilizado, teniendo esto transcendencia también a efectos del valor de adquisición de las participaciones cuando se transmitan más adelante ([DGT V0160-17](#)).
- Ⓜ En estas aportaciones no dinerarias de participaciones que han aplicado el régimen de reestructuración empresarial, se debe de tener en cuenta que, si la entidad adquirente transmite las participaciones antes de que transcurran 2 años desde la adquisición, no podrá aplicar la exención de la plusvalía, salvo que demuestre que la persona física transmitió con anterioridad sus participaciones.
- Ⓜ En caso de matrimonio, casado bajo el régimen de sociedad de gananciales, los elementos patrimoniales comunes se consideran afectos para ambos cónyuges, aunque alguno de ellos no desarrolle la actividad.
- Ⓜ Las participaciones recibidas conservarán a efectos fiscales los valores que tenían los elementos patrimoniales aportados conservando la antigüedad ([DGT V1077-15](#)).
- Ⓜ Si la persona física (aportante) pierde la cualidad de residente en España, integrará la plusvalía que difirió al aplicar el régimen de reestructuraciones empresariales. (DGT [V0251-16](#)).

Ayudas públicas que pueden imputarse por cuartas partes

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

- Ⓜ Si se perciben ayudas públicas en concepto de compensación por defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual, que se destinen a la reparación de la misma, se puede optar por imputarlas en el ejercicio en el que se obtienen y en los 3 siguientes. Sin embargo, esto no se aplica si las ayudas son para reparar daños derivados del deterioro por el paso del tiempo.
- Ⓜ También pueden imputarse de la misma manera las ayudas de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, recibidas en pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), si bien esto no es aplicable a las ayudas de una Comunidad Autónoma en el ámbito de sus propios planes. Igualmente se imputan de la misma manera, por cuartas partes, las ayudas públicas a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio

Histórico Español destinadas a su conservación y rehabilitación, aunque deben cumplir el requisito de que respeten los deberes de visita y exposición pública de los bienes.

Fallecimiento del contribuyente

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

- ⑥ El abono de la prima del seguro de responsabilidad civil profesional que tengan que realizar los herederos después del fallecimiento de un arquitecto técnico, puede declararse como gasto en dicha actividad. Cada vez que la prima se devengue o se pague, según el criterio de imputación que tuviera el profesional, se podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio del fallecimiento para deducir el gasto en la misma (DGT [V1640-17](#)).

3. Rendimientos del trabajo

Pensiones procedentes del extranjero

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

- ⑥ La pensión pública que percibe un contribuyente de nacionalidad británica residente en España por haber sido funcionario del Estado Británico está exenta en el IRPF, conforme al Convenio Hispano-Británico (DGT [0134-05](#)). Si se trata de una pensión por trabajos prestados en el sector privado, la pensión tributaría exclusivamente en España.
- ⑥ La aplicación de la exención de la pensión de jubilación por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez a una pensión extranjera exige una equiparación por parte del INSS ([sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2019](#)).

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

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

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

- ⑥ En relación con algunos trabajadores de Telefónica, que realizaron aportaciones a la Mutualidad Institución Telefónica de Previsión antes de 1979, las cuales no pudieron ser objeto de deducción, el TEAC interpreta que ahora tienen derecho a integrar solo el 75 por 100 de las prestaciones que a ellas correspondan ([Resolución del TEAC nº 7195/2016, de 5 de julio de 2017](#)).
- ⑥ En sentido contrario parece interpretar la Dirección General de Tributos esa Disposición Transitoria, en relación con determinados trabajadores que realizaron aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca, descartando la posibilidad de que puedan integrar tan solo el 75 por 100 de las prestaciones como rendimientos del trabajo. Esta interpretación tiene su justificación en que con anterioridad a 1979 la normativa vigente no permitía la deducción de las aportaciones satisfechas a Mutualidades de previsión social, pero tampoco se podían deducir las aportaciones realizadas a la Seguridad Social, de manera que aplicar un tratamiento ventajoso a los trabajadores de la banca constituiría un agravio comparativo en relación con el resto de trabajadores que cotizaban a la Seguridad Social y que tampoco pudieron deducir antes de 1979 (DGT [V1574-19](#) y [V1578-19](#)).

Dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen

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

- ⑥ Respecto a la comprobación de estos gastos exceptuados de gravamen, es interesante la [Resolución del TEAC nº 3972/2018, de 6 de noviembre de 2018](#), que interpreta que la justificación de los gastos de locomoción en vehículo propio y los de manutención (día, lugar y motivo del desplazamiento), si bien puede ser requerida al trabajador, la acreditación deberá hacerse por el pagador, mientras que los de estancia, locomoción en transporte público, parking y peaje deberán ser justificados por el trabajador, a excepción del motivo del desplazamiento, que corresponde a la empresa. En todo caso, si el trabajador no tuviera los comprobantes de estos últimos gastos, la Administración, antes de regularizar al trabajador, deberá intentar obtener las pruebas de la empresa.
- ⑥ El administrador o socio trabajador que -por falta de alguna nota esencial, por ejemplo, falta de ajenidad como consecuencia de tener el control efectivo de la entidad- no tenga una relación laboral con la empresa, pero, sin embargo, le preste servicios distintos de los inherentes al cargo de administrador, tiene derecho a la aplicación del régimen de dietas, en la medida en que se cumplan los requisitos legales y reglamentarios (TEAR de la Comunidad Valenciana, Resolución nº 46/13482/2019, de 10 de mayo de 2019), siendo este criterio contrario al administrativo que niega sistemáticamente esta posibilidad, al entender que la relación de los administradores y de determinados socios con la entidad no es laboral.

Valoración de las rentas en especie

Cuando la retribución en especie no quede exenta hay que calcular su valoración aplicando las normas especiales que el legislador regula para las rentas del trabajo,

como sucede con el uso de la vivienda o del vehículo por parte de los trabajadores. Para rentas distintas a las del trabajo se atenderá al valor de mercado de las mismas.

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

- ⑥ En el caso de un vehículo que se utiliza tanto para fines laborales como para fines particulares del trabajador, resulta necesario establecer un criterio que nos permita cuantificar el uso para fines particulares. Según la interpretación administrativa, no son aceptables los criterios que cuantifiquen la retribución en función de las horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares (DGT [V0413-19](#)). En sentido contrario lo interpreta la Audiencia Nacional, en sentencia de 13 de abril de 2009, que aboga por tener en cuenta la utilización efectiva.
- ⑥ El valor de la retribución en especie comprende ya todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso por el empleado, como el seguro, gastos de mantenimiento o los impuestos municipales, sin que estos constituyan una retribución independiente. No obstante, sí serán una retribución en especie independiente los gastos de carburante si fueran satisfechos por la entidad (DGT [V0413-19](#)).
- ⑥ La renta en especie generada por la cesión del uso de un vehículo se podrá reducir hasta en un 30 por 100 cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente.
- ⑥ Cuando una sociedad pone a disposición de un socio, que presta servicios profesionales a la misma, un vehículo para que lo utilice, tanto para fines relacionados con la actividad de la sociedad como para fines particulares, el uso privado constituirá renta en especie y deberá valorarse a valor de mercado, al provenir de una actividad económica, y no por la regla especial para valorar el uso particular del automóvil por un trabajador (DGT [V2177-16](#)). En cambio, si únicamente se realizan funciones propias de administrador en la entidad, la retribución se valorará conforme a la regla especial de los trabajadores (DGT [V1984-18](#)).
- ⑥ Si la empresa pone a disposición del trabajador para su uso particular un vehículo alquilado en renting, la retribución en especie se cuantificará en un 20 por 100 anual del valor de mercado del vehículo si fuese nuevo. A estos efectos, si, como es frecuente, el contrato de renting dura más de un año, el valor de mercado del vehículo sobre el que se aplica el porcentaje o, lo que es lo mismo, la base para determinar la renta en especie, será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato. El valor de mercado incluirá los gastos y tributos que graven la operación (DGT [V1503-18](#)).
- ⑥ Los consumos gratuitos de agua, luz y calefacción, asociados a la cesión del uso de una vivienda, por el empleador al empleado, también constituyen retribuciones en especie que se valorarán por su valor normal de mercado (DGT [V5310-16](#)).
- ⑥ El descuento porcentual que una empresa ofrece a sus trabajadores en las compras realizadas por estos de los productos que aquella comercializa (cosmética) constituye para estos un rendimiento del trabajo en especie, pues comporta la obtención de bienes o servicios por precio inferior al normal de mercado; pero si ese descuento se aplica también a otros colectivos distintos

de los trabajadores, que pueden adquirir los productos con los mismos precios, condiciones y límites que los empleados, tal descuento puede considerarse ordinario o común, lo cual implicará la no existencia de retribución en especie para los empleados de la entidad (DGT [V0341-19](#)).

Reducción por obtención de rendimientos del trabajo

En 2019 los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825€ (antes 14.450€), siempre que no perciban rentas distintas de las del trabajo, excluidas las exentas, superiores a 6.500€, aplicarán las siguientes reducciones:

- Ⓜ Rendimientos netos del trabajo \leq a 13.115€ (antes 11.250): reducción de 5.565€ (antes 3.700).
- Ⓜ Rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 13.115€ (antes 11.250) y 16.825€ (antes 14.450): reducción de 5.565€ (antes 3.700) menos el resultado de multiplicar por 1,5 (antes 1,15625) la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 13.115€ (antes 11.250).

Gastos deducibles

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

- Ⓜ Los contribuyentes desempleados e inscritos en una oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual, siempre que el nuevo puesto de trabajo exija el cambio de dicha residencia, podrán deducir 2.000€ adicionales en concepto de otros gastos. En el caso de una contribuyente que aprueba una oposición que le exige el cambio de residencia, podrá aplicar este gasto adicional siempre que la inscripción en la oficina de empleo se hubiera producido antes de la publicación de la relación de aspirantes aprobados en las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo que le corresponda como funcionaria de carrera (DGT [V1194-18](#)).
- Ⓜ A efectos del incremento de 3.500€ en concepto de otros gastos deducibles de los rendimientos del trabajo para trabajadores activos con discapacidad, en relación a 2 cónyuges que tributan conjuntamente, uno de ellos discapacitado, operará como límite el rendimiento íntegro del trabajo del cónyuge con discapacidad (DGT [V0079-18](#)).
- Ⓜ Las cuotas satisfechas por un abogado por su colegiación en Italia se considerarán gasto deducible siempre que la colegiación sea obligatoria para prestar los servicios laborales que el contribuyente presta a su empleador (DGT [V0191-17](#)).
- Ⓜ Las cotizaciones al Convenio Especial con la Seguridad Social tendrán el tratamiento de gastos fiscalmente deducibles de los rendimientos del trabajo (DGT [V1741-17](#)).

Reducción por irregularidad

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

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

- Ⓜ Si un trabajador percibió de su empresa un rendimiento notoriamente irregular (de los determinados en el Reglamento) al que aplicó la reducción por irregularidad, y 2 años después recibe un rendimiento generado en más de 2 años, sí podrá reducir este último, ya que la limitación para reducir, cuando se han reducido rendimientos de los 5 años anteriores, solo se aplica a los generados en más de 2 años (DGT [V1572-18](#)).
- Ⓜ Si el contribuyente percibiera rendimientos del trabajo con período de generación superior a 2 años, el pagador ha de tener en cuenta este hecho y la satisfacción en los 5 años anteriores de otros rendimientos irregulares para practicar correctamente la retención. El contribuyente por su parte, si hubiera recibido rendimientos en ese período de tiempo y se le hubiera aplicado la reducción a efectos de retención, pero finalmente no se hubiera reducido el rendimiento en la autoliquidación, podrá comunicarlo a la empresa en el modelo 145 para que se tenga en cuenta en la percepción de otra retribución irregular (DGT [V2081-17](#)).
- Ⓜ Para que un “premio de jubilación” pueda disfrutar de la reducción, se exige una vinculación entre el premio percibido y la antigüedad en la empresa y, además, que el convenio colectivo, acuerdo, pacto o contrato en el que se haya establecido el premio supere también los 2 años (DGT [V3669-15](#)).
- Ⓜ Será posible aplicar la reducción en caso de extinción voluntaria de la relación laboral, percibiendo a cambio una indemnización de mutuo acuerdo, al tratarse de un rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular, siempre que se impute en un único período impositivo (DGT [V0676-18](#)).
- Ⓜ No resulta de aplicación la reducción por irregularidad a la indemnización por cese de un miembro del Consejo de Administración, cuando la indemnización nace ex novo ([TEAC Resolución nº 5739/2015, de 14 de febrero de 2019](#)).
- Ⓜ A la retribución del equipo directivo de una sociedad vinculada a la consecución de unos objetivos para el período 2017-2020, le será de aplicación la reducción del 30 por 100 solamente cuando sea exigible al finalizar el período 2017-2020, imputándose a un único ejercicio, y siempre que la misma tuviera un período de generación superior a 2 años, circunstancia que no se entenderá cumplida

cuando se trate de un mero diferimiento de la exigibilidad a 2020 de retribuciones anuales (DGT [V0216-18](#)).

Rescate de sistemas de previsión social

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

Los herederos beneficiarios de las prestaciones de planes de pensiones tributan en todo caso en el Impuesto sobre la Renta, con la consideración de rendimientos del trabajo, no estando las prestaciones sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Será el ejercicio en que acaezca el fallecimiento el que determine el límite temporal de aplicación de la reducción, de manera que podrá ser de aplicación la reducción a las prestaciones percibidas en dicho ejercicio, o en los dos ejercicios siguientes, siempre que se cumplan los requisitos anteriormente señalados ([DGT V1812-18](#)).

- Ⓜ Para aprovechar plenamente la reducción del 40 por 100 se debe de comunicar a la gestora que lo que se desea rescatar en forma de capital son prestaciones que provienen de aportaciones realizadas hasta 31-12-06.
- Ⓜ Si la contingencia de jubilación o discapacidad acaeció en 2011 o 2017, no ha cobrado prestaciones y quiere beneficiarse de un rescate en forma de capital con la reducción del 40 por 100, debe tener en cuenta que el plazo máximo para esta ventaja expira el 31 de diciembre de 2019.
- Ⓜ Si la contingencia se produjo de 2012 a 2014, el cobro de la prestación deberá realizarlo antes de que termine el octavo ejercicio siguiente al que tuvo lugar la contingencia.
- Ⓜ Si se ha jubilado en 2019 considere que, si no rescata el sistema de previsión antes de 1 de enero de 2022, perderá la reducción del 40 por 100, en caso de que tuviera derecho a la misma.
- Ⓜ Si el contribuyente rescata el plan en 2 años distintos, en un año por la contingencia correspondiente a la situación de desempleo de larga duración y en otro año por la contingencia de jubilación, en ambos rescates en forma de capital podrá aplicar la reducción si cumple los requisitos ([DGT V0033-18](#)).
- Ⓜ Si se perciben prestaciones en forma de capital por la misma contingencia en más de un período impositivo, la reducción solo procede en uno de ellos, a opción del contribuyente. Si el contribuyente dispone de más de un plan de previsión social, y los rescata todos en el mismo ejercicio por la misma contingencia, podrá aplicar la reducción a la totalidad. Asimismo, si se perciben las prestaciones en forma mixta, el receptor podrá identificar cuáles son las prestaciones que se corresponden a la parte de renta y cuáles a la de capital, pudiendo aplicar la reducción, en su caso, solamente por estas últimas ([DGT V2381-18](#)).
- Ⓜ Si se jubila activamente y rescata el sistema de previsión, la contingencia se entiende acaecida cuando se rescató. Por el contrario, si no se rescata el plan de pensiones durante la etapa de jubilación activa, se considerará que la

contingencia acaece cuando concluye la relación laboral y se accede a la jubilación total (DGT [V2170-18](#)).

4. Rendimientos del capital inmobiliario e imputación de rentas inmobiliarias

Arrendamiento de inmueble destinado a vivienda

La reducción del 60 por 100 de los rendimientos positivos obtenidos por el arrendamiento solo procederá cuando el destino del inmueble sea para vivienda habitual del arrendatario. Si se alquila a una sociedad para que vivan sus empleados, el propietario solo podrá aplicar la reducción si el contrato de arrendamiento recoge específicamente la identidad del trabajador que va a hacer uso de la vivienda ([TEAC, Resolución nº 5138/2013, de 8 de septiembre de 2016](#)).

Si la vivienda es para uso vacacional o por temporada no procederá en ningún caso la reducción.

Tampoco procede la reducción si se presta algún tipo de servicio de hostelería o de limpieza ya que, en este caso, la verdadera naturaleza de la actividad que se está desarrollando es una actividad económica.

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

- Ⓜ Si se prestan servicios propios de hostelería (lavado de ropa, limpieza, restaurante, recepción, etc.) se entiende que el contribuyente está ordenando factores de producción y, en consecuencia, la renta obtenida constituye un rendimiento de actividades económicas (DGT [V0398-19](#)).
- Ⓜ La reducción solo se aplica sobre los rendimientos declarados por el contribuyente en la correspondiente declaración con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance estén incluidos (Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2017). Precisamente, sobre el alcance de la expresión “rendimientos declarados por el contribuyente” se ha de pronunciar el Tribunal Supremo según Auto de 18 de julio de 2019.
- Ⓜ Si se arrienda una habitación de la vivienda habitual se podrá aplicar la reducción del 60 por 100, siempre que el arrendamiento no se realice por temporada. Además, por los días en que la habitación no está ocupada, no habrá que imputar ninguna renta inmobiliaria, pues esa parte de la casa, cuando no se alquila, pasa a formar parte de la vivienda habitual (DGT [V0537-19](#)).
- Ⓜ Tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario las obras de mejora realizadas en el inmueble por el arrendatario y que revertirán al propietario a la finalización del contrato (DGT [V0089-19](#)).
- Ⓜ La constitución de un derecho de usufructo a título gratuito sobre un inmueble genera, en principio, un rendimiento del capital inmobiliario que deberá valorarse a valor de mercado, salvo que se acredite la gratuidad. En este último caso, si el constituyente del derecho y la persona a cuyo favor se constituye son parientes, el constituyente deberá imputar un rendimiento neto mínimo cuantificado conforme a las reglas establecidas para la imputación de rentas

inmobiliarias por cada uno de los años de duración del derecho (DGT [V0284-19](#)).

Gastos deducibles

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

- Ⓜ Si se realizan obras en el inmueble, en la medida en que las obras se correspondan con el concepto de gastos de reparación y conservación, serán deducibles, junto con los gastos de financiación, con el límite de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en el período impositivo por el arrendamiento de la vivienda; el exceso podrá deducirse en los 4 años siguientes. En cambio, si constituyen una mejora del inmueble se considerarán mayor valor de adquisición del mismo y serán amortizables (DGT [V1869-18](#)).
- Ⓜ Son deducibles los saldos de dudoso cobro siempre que el deudor se encuentre en situación de concurso o, cuando entre la fecha de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y la de finalización del período impositivo, hubieran transcurrido más de 6 meses y no se hubiera renovado el crédito.
- Ⓜ El tanto por ciento de la cuota correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio satisfecho por la tenencia de los inmuebles arrendados no es un gasto deducible a efectos del cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario (DGT [V1145-17](#)).
- Ⓜ Si en un ejercicio no se obtienen alquileres, los gastos anuales relativos a la comunidad de propietarios, IBI, seguros y demás no serán deducibles. Sin embargo, los gastos de reparación y conservación para que la vivienda vuelva a ser alquilada podrán deducirse en los 4 ejercicios siguientes y no en el propio ejercicio, por estar limitada la deducción de los mismos, junto con la de los gastos de financiación, al importe de los ingresos (DGT [V1003-17](#)).
- Ⓜ El gasto de amortización no podrá exceder del 3 por 100 del mayor de los 2 siguientes: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el cómputo del suelo. El criterio administrativo es que no se puede tomar por valor de adquisición satisfecho el que figure en la escritura de declaración de obra nueva, sino el coste de la obra que se pruebe (DGT [V1936-17](#)). En caso de inmuebles adquiridos por herencia o donación solo podrá considerarse como "coste de adquisición satisfecho" el importe de los gastos y tributos satisfechos por la adquisición, es decir, la cantidad efectivamente pagada por el Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones (DGT [V0112-18](#)). La amortización acumulada a lo largo de su vida útil no podrá exceder del valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones (INFORMA 135501).

Imputación de rentas inmobiliarias

Los contribuyentes que sean propietarios o titulares de derechos reales de uso o disfrute de inmuebles urbanos o rústicos con construcciones que no sean imprescindibles para el desarrollo de una actividad agrícola, ganadera o forestal, que no constituyan su vivienda habitual, no estén afectos a actividades económicas, ni generen rendimientos del capital inmobiliario, deberán imputar una renta del 2 por 100

del valor catastral de los mismos (1,1 por 100 en el caso de valores catastrales determinados o revisados en el ejercicio o en los 10 anteriores).

- Ⓜ Esta renta imputada se prorrateará en función de los días del período impositivo que reúnan las condiciones para la imputación. Dicha imputación se producirá, por ejemplo, cuando durante el ejercicio un inmueble haya pasado a ser o dejado de ser vivienda habitual, o cuando haya estado sin alquilar en algún momento.
- Ⓜ Si el inmueble propiedad del contribuyente estaba desocupado y fue ocupado ilegalmente durante parte del período impositivo, si se demuestra dicha ocupación, no tendrá que imputar rentas inmobiliarias a partir del inicio del procedimiento judicial de desahucio, sin tener que esperar a la resolución del mismo (DGT [V1385-18](#)).
- Ⓜ En relación con los pactos de mejora, si la mejorante ha cedido a sus 2 hijas una mitad proindivisa del pleno dominio de un inmueble, será a ellas a las que les corresponda, en esa proporción, la imputación de rentas inmobiliarias, ya que son las mejoradas las titulares del pleno dominio por esa parte (DGT [V0192-19](#)).
- Ⓜ En los casos de desmembración del dominio, corresponde al usufructuario imputar los rendimientos por los inmuebles arrendados, así como la imputación de rentas inmobiliarias, en el caso de inmuebles no alquilados (DGT [V3141-18](#)).

5. Rendimientos del capital mobiliario

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

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

- Ⓜ En estas operaciones se tributa por el importe recibido que se corresponda con la diferencia entre los fondos propios de la entidad, según el último ejercicio cerrado antes de la distribución o de la reducción, y el valor de adquisición de nuestras acciones, de manera que el contribuyente tributará por la parte de la prima o de la reducción de capital, que corresponda a los beneficios no distribuidos durante la tenencia de la cartera, como rendimiento de capital mobiliario, como si la verdadera naturaleza de esa renta que percibe el contribuyente fuera un dividendo. En definitiva, tributará como rendimiento del capital mobiliario la menor de 2 cantidades: la cuantía entregada al socio, o la diferencia positiva entre la parte de los fondos propios proporcional a nuestras acciones y su valor de adquisición.
- Ⓜ No existe la obligación de practicar retención en relación con los rendimientos procedentes de la reducción de capital con devolución de aportaciones que no procedan de beneficios no distribuidos.

- ⑥ Si se ha tributado en una operación de distribución de prima o de reducción de capital, conviene considerar la posibilidad de distribuir dividendos porque el importe de los mismos no tributará hasta lo distribuido anteriormente, disminuyendo el valor de la cartera.
- ⑥ Si un socio transmite la totalidad de sus participaciones a la sociedad y, acto seguido, la sociedad las amortiza vía reducción de capital, resultará de aplicación la norma específica de valoración de separación de socio, considerándose el importe percibido como ganancia patrimonial, y no la aplicable a la reducción de capital con devolución de aportaciones, que produce rendimientos del capital mobiliario, como venía entendiendo la Dirección General de Tributos ([TEAC 6943/2014, de 11 de septiembre de 2017](#)).

Gastos deducibles

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

- ⑥ Tienen la consideración de fiscalmente deducibles los gastos de administración y custodia (depósito) de participaciones y acciones de instituciones de inversión colectiva cargados al cliente por la entidad comercializadora, siempre que se ajusten a los criterios establecidos para su exigibilidad por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (DGT [V2117-19](#)).

6. Rendimientos de actividades económicas

Calificación de los rendimientos como procedentes de actividades económicas

La calificación de las rentas como procedentes de una u otra fuente tiene mucha importancia, porque el rendimiento neto, según de dónde provenga, se determina de manera diferente.

Así ya hemos visto que, por ejemplo, el alquiler de inmuebles puede generar rendimientos del capital inmobiliario, de actividades económicas o, incluso, rendimientos del capital mobiliario.

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

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

Calificación de los rendimientos de socios de sociedades con actividad profesional

La ley del IRPF califica en todo caso como procedentes de actividades económicas - profesionales en este caso- los rendimientos obtenidos por socios profesionales de

sociedades que realizan este tipo de prestaciones de servicios a sus clientes, siempre que el socio esté encuadrado en el régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social, o en una mutualidad alternativa a ese régimen.

Arrendamiento de inmuebles

El arrendamiento de inmuebles se desarrolla como actividad económica cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Además, el criterio administrativo exige que exista una carga de trabajo suficiente que justifique la contratación de esa persona ([TEAC N° 4909/2009, de 28 de mayo de 2013](#)) y (TS de 7 de diciembre de 2016).

- Ⓜ A estos efectos, se computa como persona empleada un trabajador que de forma temporal pueda encontrarse de baja por enfermedad ([DGT V0858-17](#)).
- Ⓜ Por el contrario, no cumple el requisito de la persona un conserje, dado que no se dedica de manera exclusiva a la gestión del arrendamiento, al tener la categoría profesional de conserje, ocupándose de otras tareas como la recogida de basuras y vigilancia del edificio ([DGT V2693-07](#)).
- Ⓜ Tampoco se cumple el requisito contratando a 2 personas a media jornada ([DGT V1437-18](#)).
- Ⓜ Si el arrendamiento de inmuebles no se califica como actividad económica, los vehículos que se utilicen, total o parcialmente para gestionar los alquileres no tendrán la consideración de elementos afectos y, por lo tanto, no se podrán deducir ni las amortizaciones ni los gastos derivados de su utilización ([DGT V0080-18](#)).
- Ⓜ A diferencia del Impuesto sobre Sociedades, no se puede subcontratar la persona que se dedique a la gestión de los arrendamientos ([DGT V2508-18](#)).
- Ⓜ Si el servicio que prestan las familias a los estudiantes, en un programa de familias de acogida, no se limita al alojamiento, sino que se complementa con la restauración, limpieza y otros servicios propios de la industria hotelera, las rentas derivadas de los mismos se califican como rendimientos de actividades económicas ([DGT V0398-19](#)).

Devolución del céntimo sanitario

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

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

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

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

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

Micromecenazgo o crowdfunding

Si en 2019 ha buscado financiación para el desarrollo de algún proyecto acudiendo a la fórmula del crowdfunding y ha entregado un bien o derecho a los aportantes, la parte en que coincide el valor de lo aportado y el valor de mercado de los bienes y derechos recibidos por los aportantes, constituye un ingreso de la actividad económica.

- Ⓜ Si los aportantes no reciben contraprestación alguna, las aportaciones recibidas tributarán como donaciones, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ([DGT V2895-16](#)).

Elementos patrimoniales afectos y no afectos a la actividad económica

- Ⓜ Están afectos los bienes inmuebles donde se desarrolla la actividad, los destinados a servicios económicos y socioculturales del personal y cualquiera otro necesario para la obtención de los ingresos. Es posible la afectación parcial, excepto de los bienes indivisibles y la afectación será independiente de la titularidad de los bienes cuando, en caso de matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges.
- Ⓜ Se consideran no afectos los bienes que se utilicen simultáneamente para la actividad y para necesidades privadas, salvo que ésta última sea irrelevante y los que, siendo de titularidad del contribuyente, no estén contabilizados, excepto prueba en contrario.
- Ⓜ En caso de afectación parcial, solo se entenderá afecto aquella parte que realmente se utilice en la actividad.
- Ⓜ Se considerará que se utilizan de forma notoriamente irrelevante para necesidades privadas, si solo se usan en días u horas inhábiles, salvo los automóviles turismo, motos, aeronaves y embarcaciones deportivas, excepto en los casos enunciados en la norma, como pueden ser los vehículos que se utilizan para el transporte de viajeros o mercancías o los destinados al desplazamiento de agentes comerciales.

Deducibilidad de gastos

De suministros -agua, electricidad, gas, telefonía o Internet- cuando la actividad se desarrolle en una parte de la vivienda habitual del empresario o profesional.

Asimismo, se permite deducir determinados gastos de manutención del empresario o profesional en el desarrollo de su actividad con las siguientes condiciones: que se

produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando medios electrónicos de pago.

- Ⓜ Sobre la parte del gasto que corresponda a los metros cuadrados dedicados a la actividad en relación a los totales de la vivienda, se aplica el porcentaje del 30 por 100.
- Ⓜ Los gastos de manutención, cuando no se pernocta, son deducibles con el límite de 26,67€/día si el gasto se produce en España y 48,08€/día en el extranjero. Estos límites serán el doble si se produce pernocta.
- Ⓜ En la modalidad de estimación directa simplificada, se puede deducir el 5 por 100 del rendimiento neto, en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación, con el límite de 2.000€.

Gastos a tener en cuenta

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

- Ⓜ Adquisición de gafas graduadas para ejercer mejor la actividad porque no están correlacionadas con la actividad, siendo un gasto personal (DGT [V2249-18](#)).
- Ⓜ Adquisición de ropa y calzado por un procurador para ejercer su actividad, porque no tiene el carácter de ropa específica (DGT [V2019-18](#)).
- Ⓜ Las cuotas de renting de un vehículo cuando no esté afecto exclusivamente a la actividad (DGT [V0689-19](#)).
- Ⓜ Realización de un máster de tributación por un economista asesor fiscal, salvo si se prueba el principio de correlación de ingresos y gastos (DGT [V0899-14](#)).
- Ⓜ Clases particulares de idiomas que recibe un profesional, salvo que el idioma venga exigido para el desarrollo de la actividad (DGT [V0807-15](#)).
- Ⓜ La utilización de un móvil para fines profesionales cuando no se utilice exclusivamente para el desarrollo de la actividad (DGT [V2731-18](#)).

Atenciones a clientes y proveedores

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

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

Exclusión del método de estimación objetiva

En 2019 los límites de exclusión de la aplicación del régimen de estimación objetiva son los siguientes:

- Ⓜ El límite máximo del volumen de rendimientos íntegros del año anterior es de 250.000€. Quiere ello decir que no ha podido aplicar el régimen de módulos este próximo año un empresario cuyos rendimientos íntegros de 2018 superaron dicho límite.
- Ⓜ El límite máximo del volumen de rendimientos íntegros del año anterior correspondiente a operaciones por las que estén obligados a expedir factura los empresarios en módulos es de 125.000€.
- Ⓜ Asimismo, el límite máximo en el volumen de compras y servicios en el ejercicio anterior es de 250.000€.
- Ⓜ La magnitud específica máxima para aplicar el método de estimación objetiva en las actividades de Transporte de mercancías por carretera y Servicios de mudanzas es de 4 vehículos.

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

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

Incentivos fiscales

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

Reducción del rendimiento neto

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

Siempre ha sido conflictiva la posible reducción del rendimiento de actividades profesionales, aplicando la Administración unos criterios muy restrictivos. A este respecto hay que considerar, primero, que los rendimientos netos de actividades económicas se determinan e imputan conforme a lo prevenido en el Impuesto sobre Sociedades, el cual sigue la normativa contable. En segundo lugar, también hay que tener muy presente que para aplicar la reducción habrá que estudiar el caso de cada contribuyente en particular, sin que se pueda generalizar por la profesión, como expresa el Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de marzo de 2018.

7. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Ayudas de Comunidades Autónomas y entidades locales

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

- Ⓔ También existe la obligación de tributar por las subvenciones que se perciban del Plan de Impulso a la Movilidad con Vehículos de Energías Alternativas (MOVEA) (DGT [V1106-17](#)).
- Ⓔ Una ayuda percibida de la Comunidad Autónoma para el tratamiento de aluminosis en un edificio de locales y viviendas que se encuentran arrendadas, propiedad del contribuyente, tiene la consideración de ganancia patrimonial (DGT [V2236-18](#)).
- Ⓔ Las ayudas que concede un Ayuntamiento o una Comunidad Autónoma a comunidades de propietarios para instalar ascensores y por el Plan Renove de instalación de contadores eléctricos tributan como ganancias patrimoniales (DGT [V1042-17](#)).
- Ⓔ No hay que tributar por la ayuda percibida, del Servicio de Salud de la Comunidad Autónoma, para la adquisición de una silla de ruedas, cuando esta sea de las incluidas en la cartera de servicios comunes de la prestación ortoprotésica del catálogo de prestaciones del Sistema Nacional de Salud (DGT [V1882-18](#)).

Transmisión de participaciones en empresas que no cotizan

Si ha transmitido participaciones a título oneroso de valores no admitidos a negociación, debe tener en cuenta que el precio fijado en la venta, salvo prueba en contrario, no puede ser inferior al mayor de los 2 siguientes: el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos, resultante del balance según el último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, o el importe que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados

de los 3 ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

- Ⓜ Si va a transmitir participaciones antes de final de año por importe inferior a alguno de los que señala la ley, tal vez le convenga obtener una tasación para asegurarse del valor de mercado de sus participaciones, a fin de no tener problemas en un futuro con la Administración tributaria.
- Ⓜ Si la sociedad solo tiene un año de vida se tomará el resultado de dicho año.
- Ⓜ Para el cálculo del promedio de resultados se deben tomar los resultados tanto positivos como negativos (DGT [V2335-06](#)).
- Ⓜ A efectos del cálculo del valor de adquisición de sus participaciones, cuando la persona que se las vendió ha presentado reclamación económico-administrativa contra una liquidación que regularizaba su valor de transmisión aplicando esta norma especial, deberá tener en cuenta el valor que finalmente se establezca por resolución administrativa o judicial firme. No obstante, hasta que dicho valor se conozca, deberá considerarse como valor de adquisición el valor calculado conforme a esta regla especial (DGT [V0259-18](#)).
- Ⓜ La Administración puede determinar el valor teórico y el de capitalización de unas participaciones a partir de los datos del balance y cuenta de resultados contenidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada ([TEAC Resolución nº 2334/2018, de 10 de mayo de 2018](#)).
- Ⓜ Si la Administración ha girado una liquidación al vendedor, que aún no es firme, incrementando el importe, ese valor comprobado es el que hay que tener en cuenta como valor de adquisición para el comprador, sin perjuicio de que tenga que modificarlo si se determina otro como resultado de resolución judicial o administrativa firme ([DGT V0282-19](#)).

Valor de transmisión en transmisiones onerosas

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

- Ⓜ Hay que tener en cuenta que si el valor normal de mercado supera al importe real por el que se hubiera enajenado el bien o derecho, se tomará aquel como valor de transmisión a efectos de la cuantificación de la ganancia o pérdida patrimonial.
- Ⓜ El valor de transmisión se minorará con gastos como la plusvalía municipal. Si el propietario de una vivienda la transmite al margen de la inmobiliaria con la que había suscrito un contrato de exclusividad, el importe embargado judicialmente al transmitente se corresponde con los honorarios de la inmobiliaria y, por lo tanto, se considera gasto del valor de transmisión (DGT [V2413-18](#)).
- Ⓜ Si se transmite por un contribuyente un vehículo siniestrado, para calcular la ganancia o pérdida patrimonial, como se trata de un bien de consumo duradero usado por el que no se pueden computar las pérdidas debidas al consumo, habrá que restar, al importe por el que se ha transmitido, el valor de mercado del vehículo en el momento del accidente (DGT [V1761-18](#)).

Transmisiones lucrativas

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

- Ⓜ Si bien la ganancia patrimonial producida en caso de muerte del causante no tributa (plusvalía el muerto), en el caso de donaciones sí, excepto que se trate de las transmisiones de negocios o participaciones en empresas familiares con derecho a reducción del 95 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones según la normativa estatal, no bastando que se haya podido aplicar una reducción propia de la Comunidad Autónoma.

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

Si durante el año 2019 le han entregado acciones totalmente liberadas, en lugar de repartirle un dividendo, le habrán adjudicado derechos de asignación. Tenga en cuenta que cuando la entidad entrega tales acciones no está repartiendo un dividendo en especie, sino efectuando una ampliación de capital social con cargo a reservas.

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

- Ⓜ Si ha transmitido los derechos de asignación, debe tener en cuenta que, aunque las acciones coticen, el importe percibido se considerará ganancia patrimonial.
- Ⓜ Si no ha ejercido ni transmitido los derechos de asignación, la sociedad le habrá compensado con un importe que tiene la consideración de rendimiento de capital mobiliario procedentes de la participación en fondos propios, como un dividendo (DGT [V0042-18](#)).

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

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

A tal efecto, se tendrá en consideración no solo el valor de transmisión de los elementos patrimoniales de esa antigüedad transmitidos en 2019, sino también los valores correspondientes a todas las transmisiones a cuyas ganancias patrimoniales les hubieren resultado de aplicación los coeficientes de abatimiento que haya realizado un contribuyente desde 1 de enero de 2015.

- Ⓜ Si va a transmitir un elemento adquirido antes de 1995 y tiene otros en la misma circunstancia, le conviene analizar si le interesará reducir la plusvalía, porque si esta es pequeña, como el límite por contribuyente del importe de estas transmisiones es de 400.000€, podría ser más conveniente no reducirla y reservar límite para reducir una posterior.

- ⑥ Cuando el contribuyente sea propietario de una finca agrícola, en la cual viniera ejerciendo una actividad económica, y cesa en el ejercicio de la misma, en el supuesto de que la arriende a un tercero, el cual continúe con el desarrollo de la actividad, el criterio administrativo consiste en calificar la operación de arrendamiento de negocio en vez de arrendamiento de terreno rústico. En estos casos no es posible aplicar los coeficientes de abatimiento a la posterior transmisión de las fincas, al tener la consideración de elementos afectos (DGT [V3318-14](#)).

Ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones: se integrarán en la base del ahorro

Todas las ganancias patrimoniales que procedan de transmisiones se integrarán en la base imponible del ahorro, con independencia de su antigüedad.

- ⑥ Es indiferente transmitir un elemento patrimonial ahora o esperar a que transcurra un año, como ocurría anteriormente, ya que en cualquier caso la ganancia tributará a los tipos del ahorro.
- ⑥ Solo tributan en la parte general las ganancias que no derivan de transmisiones previas, como sería por ejemplo una ayuda recibida por una subvención pública.
- ⑥ Los intereses, en la medida en que tienen carácter indemnizatorio, constituyen una ganancia patrimonial para el contribuyente. Si el período de generación de esos intereses es superior a un año, según criterio administrativo, deberán integrarse en la base imponible del ahorro (DGT [V1528-18](#)).
- ⑥ Las cantidades percibidas por el aumento del justiprecio de la expropiación en virtud de sentencia judicial firme constituyen una ganancia patrimonial que se calculará por diferencia entre el importe percibido y los gastos de defensa jurídica en que haya incurrido el contribuyente para la defensa de sus intereses en el procedimiento expropiatorio (DGT [V1382-18](#)).

Arras penitenciales

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

Costas procesales

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

- ⑥ Con motivo de la percepción de las costas procesales se produce una incorporación al patrimonio del contribuyente de un crédito a su favor o de dinero en cuanto se ejercite el derecho de crédito, que constituirá, en general, una ganancia patrimonial a integrar en la base general del impuesto (DGT [V0163-18](#)).

- Ⓜ En el caso de una comunidad de propietarios que cobra la condena en costas de los copropietarios morosos e intereses indemnizatorios, ambos conceptos constituyen para los propietarios ganancias patrimoniales que deberán integrar en su IRPF, en la proporción que tengan su titularidad (DGT [V1772-18](#)).
- Ⓜ En los supuestos de condena en costas, la parte condenada no satisface los honorarios profesionales a los abogados de la parte vencedora, sino que indemniza a esta y, por ello, el pagador no está obligado a retener (DGT [V0262-18](#)).

Intereses de demora

- Ⓜ Los pagados por los contribuyentes a favor de la Administración tributaria no producen pérdidas patrimoniales (Tribunal Superior de Justicia de Valencia 8-10-18).
- Ⓜ Los intereses de demora que son abonados por la Administración como consecuencia de la devolución de ingresos indebidos o por el reembolso del coste de avales no pueden generar ganancias patrimoniales para los contribuyentes (Tribunal Superior de Justicia de Valencia 8-10-18), siendo este criterio contrario al administrativo.

Pérdida patrimonial en el caso de créditos no cobrados o en la transmisión de un derecho de crédito por precio inferior a lo adeudado (DGT [V0884-19](#))

- Ⓜ Créditos concedidos por una persona física a una sociedad, sin garantía hipotecaria: como el deudor es una concursada sobre la que ha concluido el procedimiento concursal por insuficiencia de masa activa, es posible computar la pérdida patrimonial.
- Ⓜ Créditos concedidos por una persona física a una sociedad, con garantía hipotecaria: si se recupera un importe menor al adeudado dará lugar a una pérdida patrimonial por lo no recuperado.
- Ⓜ Si este último derecho de crédito se transmitiera a un tercero por importe inferior a lo adeudado, dicha transmisión supondría una alteración en la composición del patrimonio del consultante, que daría lugar a una pérdida patrimonial que se cuantifica por diferencia entre el importe de la transmisión, que sería lo efectivamente satisfecho, excepto que fuera inferior al valor de mercado (prevalece este) y su valor de adquisición.

Pérdidas patrimoniales por robo

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

Premios

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

Indemnización por responsabilidad civil

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

No son ganancias patrimoniales

- Ⓡ Las cantidades percibidas de la entidad financiera, en la que se depositaron los anticipos para la adquisición de una vivienda a una promotora, porque no se llegó a realizar la construcción (DGT [V1240-19](#)).

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

Si durante el año 2018 ha sido residente en España, pero en 2019 ya no lo será y, además, durante al menos 10 de los 15 períodos impositivos anteriores al último que debió declarar por este impuesto ha tenido residencia fiscal en España, debe analizar si le corresponde tributar por las plusvalías tácitas de su cartera de valores.

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

- Ⓡ En estos casos para que se genere ganancia patrimonial tributable deben concurrir una serie de circunstancias: que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda de 4.000.000€, de no cumplirse este requisito, que el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por 100 y el valor de las acciones o participaciones mayor de 1.000.000€. En este último supuesto el contribuyente solo tributará por las plusvalías puestas de manifiesto en las acciones que cumplan los requisitos.
- Ⓡ La primera autoliquidación en la que, en su caso, se deben de incluir estas ganancias, se presentará en el plazo de declaración del IRPF 2019, mediante complementaria de 2018 y afectará a contribuyentes que en 2018 eran contribuyentes de este Impuesto y en 2019 dejaron de ser residentes en España.
- Ⓡ Si el traslado se produce a un país de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información, se puede optar por unas especialidades de tributación (solo se tributa si, en los 10 ejercicios siguientes al que se declaró en nuestro país, concurren una serie de circunstancias). Por otra parte, si el desplazamiento se produce a un país con convenio que contenga cláusula de intercambio de información se podrá solicitar el aplazamiento de la deuda por 5 ejercicios y, en determinados casos, incluso más. Si se aprueba el anteproyecto de ley de medidas de prevención del fraude, según la redacción que ahora se conoce, se endurecerá el régimen.

Ganancias patrimoniales no justificadas

A la hora de declarar hay que tener en cuenta que si la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos no se corresponde con renta o patrimonio

declarados por el contribuyente, o se incluyen deudas inexistentes en la Renta o en el Impuesto sobre el Patrimonio, la Administración tributaria puede liquidar una ganancia patrimonial no justificada, e integrarla en la base liquidable general del último período no prescrito, excepto que el contribuyente pruebe que es titular de esos elementos patrimoniales desde un período prescrito.

- Ⓜ Los obligados a declarar determinados bienes o derechos situados en el extranjero, y que no lo hayan hecho, deben examinar con cuidado su situación. Si estos elementos son descubiertos por la Administración, les liquidarán una ganancia no justificada de patrimonio, aunque hayan sido adquiridos con rentas de años prescritos, salvo que prueben que se adquirieron con rentas declaradas o con las obtenidas cuando no residían aquí.
- Ⓜ Las sanciones por la infracción consistente en la falta de presentación del modelo 720 será de 5.000€ por dato o conjunto de datos (mínimo 10.000€) y, si la presentación se realiza fuera de plazo sin requerimiento previo, de 100€ por dato o conjunto de datos (con un mínimo de 1.500€). La sanción sobre la cuota originada por la regularización en el IRPF es del 150 por 100, aunque se puede evitar la misma si se presenta declaración complementaria (a la que se le aplicarán los recargos del art. 27 de la LGT) (DGT [V1434-17](#)).
- Ⓜ Si decide retirar de una cuenta bancaria una cantidad importante de efectivo y, posteriormente, piensa ingresarla en otra, debe de tener en cuenta que la Administración tributaria puede requerirle para que justifique el origen de los fondos y, si no logra probar que el ingreso se corresponde con el saldo de efectivo anterior, o con otra renta declarada, puede ser que se califique dicho ingreso como ganancia no justificada de patrimonio y le hagan tributar por ello.

Préstamo multidivisa, intereses legales y costas procesales (DGT [V0285-19](#))

Si tiene a su favor una sentencia de nulidad de la cláusula multidivisa del préstamo hipotecario, las cantidades indebidamente pagadas y ahora devueltas no constituyen renta alguna para el consultante.

- Ⓜ Tenga en cuenta que, como las cantidades devueltas fueron base de deducción por adquisición de vivienda, se ha perdido el derecho a deducir por ellas, por lo que se deberá de regularizar el exceso de deducción, añadiendo todas las cantidades deducidas correspondientes a esos intereses en la declaración del ejercicio del incumplimiento, más los intereses de demora.
- Ⓜ Por lo que respecta a los intereses legales que se perciben por sentencia, se trata de intereses indemnizatorios, no tienen la calificación de rendimientos del capital mobiliario, sino de ganancias patrimoniales que habrán de incluirse en la base del ahorro.
- Ⓜ Lo percibido de la entidad bancaria, como condena en costas, no tiene que ser objeto de retención, al no considerarse un pago de honorarios, sino de una indemnización a la parte vencedora por los gastos de abogado y procurador que se le han producido en el litigio, calificándose como ganancia patrimonial que se debe de integrar en la renta general.
- Ⓜ Por lo tanto, la devolución de los intereses de un préstamo multidivisa tributa de manera diferente a la devolución de los intereses de las cláusulas suelo, para lo que existe una norma especial. En ese caso, el contribuyente no tributa por los

intereses indemnizatorios que perciba, y la regularización de las deducciones solo se hará por los períodos no prescritos, además sin añadir intereses de demora.

8. Reducciones de la base imponible

Aportaciones a sistemas de previsión social

Si hace aportaciones a un sistema de previsión social podrá ahorrarse impuestos por cada euro que destine a este tipo de productos hasta el menor de los siguientes límites: un máximo anual de 8.000€ o el 30 por 100 de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

- Ⓜ Este límite es para el conjunto de planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros privados de dependencia severa o gran dependencia.
- Ⓜ En caso de un contribuyente cuyo cónyuge obtenga ingresos del trabajo o de actividades económicas que no superen los 8.000€, también podrá reducir la base por las aportaciones al plan del cónyuge, hasta un máximo de 2.500€.
- Ⓜ En declaración conjunta los límites se aplican de manera independiente e individual por cada mutualista, y los importes del total de todas las reducciones no pueden dar lugar a unas bases imponibles, ni general ni del ahorro, negativas.
- Ⓜ Cuando un contribuyente acceda directamente a la jubilación, no podrá seguir realizando aportaciones a planes de pensiones que cubran esa contingencia. Solo podrá aportar para cubrir la de fallecimiento, aunque esas aportaciones también reducirán la base imponible.
- Ⓜ Las aportaciones a estos sistemas son tanto más interesantes cuanto mayor es el marginal máximo al que tribute el contribuyente (que, con los mismos rendimientos, puede diferir según la Comunidad de residencia), y agotar el límite anual puede constituir una buena estrategia para rebajar la tributación por este Impuesto.
- Ⓜ Cuando se supera el límite porcentual (30 por 100 de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas) o sea imposible reducir de la base todo lo aportado por insuficiencia de esta, puede solicitarse la reducción en la base imponible de los 5 ejercicios siguientes, aplicándose en ellos dentro de los mismos límites.

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

Si en 2019 se ha separado de su cónyuge o se ha divorciado, es interesante que en el Convenio regulador se especifiquen los conceptos de la pensión compensatoria al cónyuge y las anualidades que se satisfacen tanto al excónyuge como a los hijos. En el caso de anualidades por alimentos a los hijos por decisión judicial, cuando el importe es inferior a la base liquidable general, se lleva el mismo a la escala del Impuesto separadamente del resto de la base liquidable general y no constituyen renta para los hijos. La pensión compensatoria al excónyuge y otras anualidades por alimentos, distintas de las satisfechas a los hijos, reducen la base del que las paga y constituyen rendimientos del trabajo por el perceptor.

- ⑥ Si en el Convenio regulador o resolución judicial no se distinguen la parte que corresponde a pensión compensatoria de otros conceptos, no se aplica la reducción (por ejemplo, por fijarse una cantidad global). En estos supuestos lo recomendable es solicitar que judicialmente se especifiquen las cuantías.
- ⑥ Los pagos extraordinarios, como son los de dentista, ortopedias, óptica, campamentos, clases de inglés, actividades extraescolares, etc., pueden ser incluidos en el concepto de anualidades por alimentos a favor de los hijos, siempre que en el Convenio se establezca que dichos gastos serán asumidos por mitades por los progenitores ([Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Rec. Nº 498/2015, de 30 de enero de 2017](#)).
- ⑥ El régimen establecido para las anualidades por alimentos a favor de los hijos satisfechas por decisión judicial, debe extenderse a las acordadas en el convenio regulador formulado por los cónyuges ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario. Sin embargo, si el acuerdo entre los cónyuges se realiza con la participación de un mediador, dado que no existe una equiparación normativa de dicho acuerdo a una decisión judicial, no resultará de aplicación el tratamiento especial de las anualidades (DGT [V2295-18](#)).
- ⑥ La ausencia de resolución judicial de los pactos habidos en el convenio regulador suscrito por las partes, determina que el padre que satisface anualidades a su hijo no podrá aplicar las escalas estatal y autonómica separadamente a las anualidades y al resto de su base liquidable general (DGT [V0409-15](#)).
- ⑥ Se entiende por alimentos todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica. Los alimentos comprenden también la educación e instrucción del alimentista mientras sea menor de edad y, aún después, cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable. Entre los alimentos se incluirán los gastos de embarazo y parto, en cuanto no estén cubiertos de otro modo (DGT [V2090-18](#)).

9. Integración y compensación de rentas

- ⑥ Si ha obtenido alguna plusvalía transmitiendo elementos patrimoniales, aún está a tiempo de rebajar el coste de la factura fiscal transmitiendo otros elementos con pérdidas, independientemente del tiempo que hayan permanecido en su patrimonio. Estas pérdidas se restan de las ganancias derivadas de transmisiones.
- ⑥ Si se transmiten valores, con o sin cotización, obteniendo una pérdida patrimonial, esta no se puede computar si se adquieren valores homogéneos en los 2 meses anteriores o posteriores si se trata de acciones cotizadas (1 año si no cotizan). En ese caso las pérdidas se integrarán a medida que se vendan los nuevos valores. Con independencia de que estas últimas ventas generen ganancias o pérdidas, deben ser definitivas, esto es, que no se produzcan nuevas recompras en los plazos señalados (DGT [V1885-17](#)).
- ⑥ Si en ejercicios anteriores tuvo un saldo negativo originado por la transmisión de elementos patrimoniales, incluso cuando ese saldo se hubiera originado por transmisiones de bienes o derechos con menos de un año de antigüedad, y no hubieran pasado más de 4 años, puede realizar plusvalías y, de esta manera,

la tributación de las mismas se verá atenuada o anulada por el aprovechamiento de aquellos saldos negativos que de otro modo se perderán por exceder el plazo de 4 años para su compensación.

- Ⓜ Si tiene rendimientos positivos que van a la parte del ahorro, como los procedentes de intereses o dividendos, pueden reducirse en 2019 con el saldo negativo de la integración de ganancias y pérdidas patrimoniales originadas por transmisiones, hasta un máximo del 25 por 100 de aquél. El saldo negativo restante podrá compensar el saldo de los rendimientos del capital mobiliario en 2020 y siguientes.
- Ⓜ Asimismo, si tuviera rendimientos del capital mobiliario negativos, como los procedentes de un *unit linked*, podrá reducir con ellos la tributación del saldo de ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por transmisiones, con el límite del 25 por 100 del mismo.

Trasposos entre fondos de inversión

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

- Ⓜ Si queremos realizar una minusvalía latente en acciones o participaciones de estas instituciones para rebajar la tributación de otras ganancias, lo indicado será no seguir el procedimiento de reinversión que establece la norma.
- Ⓜ Para cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial en el momento de la venta definitiva de las acciones o participaciones objeto de reinversión, se deberá considerar que dichas acciones o participaciones han sido adquiridas o suscritas en la misma fecha y por el mismo valor de adquisición que tuvieran las acciones o participaciones de las que procedan, con independencia de la fecha en la que se hubiera realizado la reinversión y de su importe (DGT [V3640-15](#)).
- Ⓜ Si dispone de inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF), le interesa conocer que actualmente el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal contempla una modificación con el fin de homogeneizar el tratamiento fiscal de este tipo de inversiones, con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen.

Pérdidas derivadas del juego

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

En ningún caso se computarán las pérdidas ni las ganancias (estas tributan totalmente con la retención) derivadas de la participación en los juegos cuyos premios están

sometidos al gravamen especial, como son los correspondientes a las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, sorteos organizados por la Cruz Roja Española o juegos autorizados por la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

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

Integración y compensación de rentas en tributación conjunta

En tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del impuesto, las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas realizadas y no compensadas, por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas.

- Ⓜ Si durante 2019 ha transmitido acciones con pérdidas mientras que su cónyuge ha transmitido acciones distintas obteniendo una plusvalía, puede resultar interesante analizar la posibilidad de tributar conjuntamente en este ejercicio ([DGT V2500-15](#)).

10. Mínimos personales y familiares

- Ⓜ A efectos del cómputo de los mínimos familiares el concepto de “rentas”, referido al requisito de “no tener rentas anuales superiores a 8.000€”, en relación a los mayores de 65 años, es la suma algebraica de los rendimientos netos del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario y de actividades económicas, así como de imputaciones de rentas y de ganancias y pérdidas patrimoniales anuales, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Se deducen los gastos respecto de cada rendimiento neto, pero no se tienen en cuenta las reducciones, salvo en el caso de los rendimientos del trabajo ([DGT V0624-18](#)).
- Ⓜ Un contribuyente que mantiene económicamente a sus hijos, aunque no conviva y no tenga la guardia y custodia, tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes porque dependen económicamente de él, pero solo en el caso de que no aplique el tratamiento especial que la ley prevé para las anualidades por alimentos a los hijos ([DGT V1515-18](#)).

- Ⓜ Una contribuyente casada, tutora legal de su tío de 79 años, que ha convivido con él hasta el año anterior y que, en este, ya no convive porque ha sido ingresado en un centro especializado, puede aplicar el mínimo por descendientes por su tío si este depende económicamente de ella. Asimismo, si eso se cumple y el tío reúne el requisito de discapacidad, también podrá aplicar el mínimo por discapacidad (DGT [V1517-18](#)).
- Ⓜ El mínimo por descendiente y por descendiente discapacitado se puede aplicar por los ascendientes o tutores de los descendientes o tutelados que tengan discapacidad, cualquiera que sea su edad, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000€. A estos efectos, se asimila a la convivencia, la dependencia económica (DGT [V0334-19](#)).
- Ⓜ No es posible que un tutor de una persona discapacitada aplique el mínimo por descendientes cuando falta el requisito de convivencia o el asimilado, de dependencia económica, al tener el tutelado rentas suficientes (aunque estén exentas) para pagar su estancia en el centro especial (DGT [V0334-19](#)).

11. Deducciones

Por inversión en empresas de nueva o reciente creación

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

- Ⓜ Conviene recordar que uno de los requisitos que se deben cumplir es el mantenimiento mínimo de 3 años, transcurrido el cual, si se transmiten, no hay que tributar por la ganancia patrimonial que se produzca a condición de reinversión en participaciones de la misma naturaleza. Para quedar eximido del gravamen de la plusvalía es imprescindible haber aplicado esta deducción por inversión (DGT [V2071-17](#)).

Por adquisición de vivienda habitual

La deducción por inversión en vivienda habitual se regula a través de un régimen transitorio, pudiéndola aplicar aquellos contribuyentes que la hubieran adquirido con anterioridad a 1 de enero de 2013 y hubieran aplicado dicha deducción por cantidades satisfechas en períodos anteriores. El importe máximo de la deducción es el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en 2019, con la base máxima de deducción de 9.040€ anuales.

- Ⓜ Si durante 2019 sigue amortizando el préstamo que obtuvo para pagar la vivienda, le interesa evaluar si será interesante agotar el límite de 9.040€ haciendo una amortización extraordinaria antes de que finalice el año.
- Ⓜ Si está casado bajo el régimen matrimonial de gananciales, siendo la vivienda de ambos, y los 2 cónyuges presentan declaración individual, puede ser interesante que el matrimonio agote el límite de 18.080€ entre intereses y amortización para deducir cada uno hasta 1.356€.

- Ⓜ Si la entidad financiera le devuelve el exceso pagado por aplicación de la cláusula suelo y ese exceso formó parte de la deducción, se deberá añadir, a la cuota líquida estatal, la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas. Sin embargo, no procederá realizar ninguna regularización en aquellos casos en que las cantidades que hubieran formado parte de la base de deducción se destinen directamente (sin llegar a abonarse al contribuyente) por la entidad financiera (tras el acuerdo con el contribuyente afectado) a minorar el principal del préstamo (DGT [V1574-18](#)).
- Ⓜ Hay que reconocer el derecho a la deducción cuando la vivienda habitual se adquirió en plena propiedad por los cónyuges en pro indiviso o para la sociedad conyugal y, constituyendo aquella la vivienda habitual de ellos y de sus hijos, se produce involuntariamente la desmembración del dominio por el fallecimiento de uno de los cónyuges (DGT [V1568-17](#)).
- Ⓜ Si adquirió su vivienda habitual, residiendo en ella durante un plazo superior a 3 años y aplicó la deducción en esos años, posteriormente dejó de residir en ella y la alquiló durante un tiempo, habiendo vuelto a residir, de manera habitual, con posterioridad, en ese caso, también puede volver a aplicar la deducción, si bien dicha aplicación queda condicionada a que se cumpla nuevamente el plazo de 3 años de residencia (DGT [V0330-18](#)).
- Ⓜ El bajo consumo de electricidad no constituye prueba suficiente para impedir la aplicación de la deducción por vivienda habitual (Tribunal Superior de Justicia de Madrid, nº de Recurso 477/2017, de 31 de enero de 2019).
- Ⓜ Es de aplicación la deducción por adquisición de vivienda habitual cuando se firma un contrato de adhesión con una Cooperativa de viviendas, mediante el cual el socio asume el compromiso de adquirir la propiedad mediante el ejercicio de la opción de compra, siendo las cantidades abonadas al cuenta del pago de la vivienda ([Tribunal Supremo, de 13-03-2019](#)).
- Ⓜ Aunque el contribuyente no haya presentado declaración en algunos ejercicios, por no estar obligado, esto no es obstáculo para que pueda aplicar la deducción en los ejercicios siguientes en los que sí declare ([DT V0256-18](#)).
- Ⓜ No resulta aplicable el régimen transitorio de deducción a un contribuyente que adquirió su vivienda habitual en 2011, pero que venía aplicando desde 2010 el régimen especial de tributación de los trabajadores desplazados a territorio español, dado que no cumple el requisito de haber practicado la deducción en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, al no permitirlo el citado régimen especial (DGT [V0675-18](#)).
- Ⓜ Si tiene derecho a deducir por la que hasta ahora es su vivienda habitual y quiere ponerla en alquiler, a partir del año en que esté alquilada deja de ser su vivienda habitual y ya no podrá deducir cuantía alguna.

Por alquiler de vivienda habitual

Pueden aplicar esta deducción los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, antes de dicha fecha, cantidades en concepto de alquiler y sigan pagando como inquilinos.

- Ⓜ Esta deducción solo se puede aplicar cuando la base imponible no supera los 24.107,20€, siendo el porcentaje de deducción del 10,05 por 100 de las cantidades satisfechas por el alquiler. Cuando la base máxima sea igual o inferior a 17.707,20€ la deducción será de 9.040€ y, cuando esté comprendida entre 17.707,20€ y 24.107,20€, la deducción se calculará por la siguiente ecuación: $9.040 - 1,4125 \times [BI - 17.707,20]$.
- Ⓜ El Centro Directivo entiende que también tendrá derecho a la deducción el inquilino cuando, agotado el plazo del contrato y las prórrogas previstas en el mismo, se suscriba otro entre propietario y arrendatario, aunque se modifiquen algunas cláusulas como el precio o la duración (DGT [V0679-18](#)).
- Ⓜ Seguirá siendo posible utilizar este beneficio fiscal por el inquilino cuando el propietario transmita el inmueble y se firme con el nuevo otro contrato en las mismas condiciones que las del anterior (DGT [V2034-17](#)).
- Ⓜ Se incluyen en la base de la deducción, además del importe del alquiler, los gastos y tributos que corresponda satisfacer al arrendador en su condición de propietario de la vivienda y que, según las condiciones del contrato de arrendamiento, le sean repercutidos al arrendatario, tales como cuotas de la Comunidad de Propietarios e Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- Ⓜ No formará parte de la base de deducción el importe de la Tasa por Prestación del Servicio de Gestión de Residuos Urbanos (porque el arrendatario es el contribuyente de la misma), el importe de los gastos de suministros de la vivienda arrendada (agua, electricidad, gas, etc.), la fianza, las cantidades satisfechas a una agencia inmobiliaria que facilita el inmueble arrendado ni el aval bancario satisfecho (DGT [V0110-18](#)).
- Ⓜ Resulta de aplicación el régimen transitorio de la deducción por alquiler a un nuevo contrato de arrendamiento en la misma vivienda, aunque sea con distinto arrendador y renta (DGT [V0638-19](#)).

Donativos a entidades sin ánimo de lucro

Si está pensando en realizar algún donativo, debe saber que en 2019 se podrá deducir el 75 por 100 de los primeros 150€ donados.

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

El resto de las donaciones que superen los 150€ dan derecho a deducir el 30 por 100 del importe donado.

- Ⓜ Si usted es de los que realiza donaciones todos los años a la misma entidad, el porcentaje del 30 por 100 se incrementa al 35 por 100 si ha realizado donaciones por importe o valor igual o superior a las realizadas en los 2 ejercicios anteriores. A partir del tercer ejercicio, si continúa donando a la misma entidad por un importe igual o superior, podrá aplicar también el porcentaje incrementado del 35 por 100.
- Ⓜ Si el donante deja de donar o reduce su aportación un año, perderá el derecho por donación incrementada y deberá volver a donar el mismo o superior importe, a la misma entidad, al menos durante 3 años, aplicando el porcentaje incrementado el tercer año.

- Ⓜ La base de las deducciones, que en los donativos dinerarios es su importe, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente. Por el exceso no se podrá practicar deducción.
- Ⓜ Las cantidades donadas a las entidades previstas en la Ley 49/2002 que se destinen a la realización de actividades y programas prioritarios de mecenazgo, tendrán derecho a una deducción del 80 por 100 para los primeros 150€ y del 35 por 100 por el exceso. Además, si en los 2 períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos con derecho a deducción a favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje del 35 por 100 se elevará en 5 puntos porcentuales. En este caso, la base de la deducción de estos donativos no podrá exceder del 15 por 100 de la base liquidable del período impositivo.
- Ⓜ En el caso de una entidad sin ánimo de lucro declarada de utilidad pública que se dedica a realizar actividades de integración social de enfermos psíquicos, habilitando para ello plazas por las cuales las familias de los enfermos abonan una cantidad, no resultará de aplicación la deducción al tratarse del pago de un precio y no existir animus donandi (DGT [V1366-18](#)).

Deducción por maternidad

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

- Ⓜ La deducción se pierde por los meses en que se haya estado en situación de desempleo, aunque se mantenga la cotización a la Seguridad Social, dado que no se realiza una actividad ni por cuenta propia ni por cuenta ajena durante ese lapso de tiempo (DGT [V3018-16](#)).
- Ⓜ La baja por enfermedad no es motivo para perder el derecho a aplicar la deducción (DGT [V3236-15](#)). Asimismo, durante la propia baja por maternidad, la interesada no ha dejado de realizar una actividad por cuenta ajena con cotización a la Seguridad Social o mutualidad correspondiente, por lo que tiene derecho a la deducción por maternidad (DGT [V2992-11](#)).
- Ⓜ Por el contrario, no se puede aplicar la deducción cuando el trabajador se encuentre de baja por excedencia voluntaria, aunque sea excedencia para el cuidado de los hijos (DGT [V1552-14](#)). Tampoco tendrá derecho a aplicar la deducción la madre que se encuentre en situación de incapacidad (DGT [V0216-07](#)).
- Ⓜ El ejercicio de una actividad no implica necesariamente la percepción de ingresos y, por tanto, a los efectos de la deducción por maternidad, basta con el alta en el régimen correspondiente de Seguridad Social sin que la interesada deba efectuar ninguna justificación adicional, siendo la Administración quien debe acreditar que se está ante un alta formal que no se corresponde con ninguna actividad efectiva ([Resolución del TSJ de Galicia, de 24 de febrero de 2016](#)).

- Ⓜ La determinación de los hijos que dan derecho a la aplicación de la deducción se realiza de acuerdo con la situación el último día de cada mes, por lo que el mes en el que ha nacido el hijo se computa por entero (DGT [V2992-11](#)).
- Ⓜ Con efectos 1 de enero de 2018, las madres con derecho a la aplicación de esta deducción podrán deducir 1.000€ adicionales (83,33€/mes completo de guardería) cuando hubieran satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de 3 años en guarderías o centros de educación infantil autorizados, actuando como límite la menor de 2 cantidades: la cotización a la Seguridad Social o el importe anual del gasto en guardería no subvencionado. Dicha deducción, aunque se trate de un importe negativo (se paga al contribuyente con la declaración del IRPF aunque no se le haya retenido) no se podrá obtener por adelantado.
- Ⓜ Existe compatibilidad entre vales guardería y deducción por maternidad ([DGT V0156-19](#)).

Reducción por familia numerosa y por personas con discapacidad a cargo

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

- Ⓜ La normativa reguladora del impuesto no establece ninguna incompatibilidad entre la deducción por familia numerosa y la deducción por descendiente discapacitado. Por tanto, ambas deducciones son compatibles, siempre que se disponga de los justificantes necesarios (título reconociendo la condición de familia numerosa y certificación del órgano administrativo competente sobre el grado de minusvalía).
- Ⓜ Con efectos 5 de julio de 2018 se amplió la cuantía de la deducción en 600€ adicionales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda (3 hijos la general y 5 la especial).
- Ⓜ También con efectos 5 de julio de 2018 se incluyó la posibilidad de deducir por el contribuyente 1.200€ anuales (100€/mes) por su cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que este último no perciba rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000€, ni genere el derecho a la aplicación de las deducciones por descendiente o ascendiente con discapacidad.
- Ⓜ Tendrá derecho a la aplicación de la deducción por familia numerosa, siempre que concurren todos los requisitos, un contribuyente casado que tiene un hijo con la mujer actual, y que debe abonar pensión por alimentos a 2 hijos de anteriores parejas, sin que tenga la guardia y custodia de estos últimos ([DGT V1515-18](#)).
- Ⓜ Las deducciones por familia numerosa o por persona con discapacitado a cargo se pueden aplicar también por contribuyentes que estén percibiendo prestaciones por desempleo o pensiones.

Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

Con efectos 1 de enero de 2018 esta reducción se incrementa hasta el 60 por 100 (antes 50 por 100), tanto para los contribuyentes residentes en Ceuta y Melilla, como para los no residentes en dichos territorios que hubieran obtenido rentas en ellos.

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

Con efectos 1 de enero de 2018 se establece una deducción sobre la cuota a favor de aquellos contribuyentes cuyos restantes miembros de la unidad familiar residan en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, lo que les impide presentar declaración conjunta.

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

Deducciones autonómicas

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

12. Regímenes especiales

Tributación de impatriados

Si en el año 2019 ha adquirido la residencia fiscal en España, como consecuencia de su desplazamiento a territorio español por un contrato de trabajo o para administrar una entidad con una participación inferior al 25 por 100, podrá optar por tributar conforme a las reglas de los no residentes con ciertas especialidades, siempre que concurren determinados requisitos y que no se trate de una relación laboral especial de los deportistas profesionales.

- ® Tributan los primeros 600.000€ de renta del trabajo al 24 por 100 y, a partir de ese umbral, al 45 por 100. Por el resto de rentas tributará al tipo que corresponda según la fuente de la que procedan.
- ® Cuando el contribuyente permanezca un breve período de tiempo en situación de desempleo y a continuación inicie otra relación laboral que cumpla los requisitos del régimen, ello no constituye causa de exclusión (DGT [V0818-17](#)).
- ® No resulta de aplicación a este régimen especial la deducción por familia numerosa (DGT [V0884-17](#)).

100 apuntes para planificar la Renta 2019 antes de que termine el año

Para empezar

1. Aún está a tiempo de tomar decisiones antes de que finalice el año para rebajar su factura fiscal. Puede aprovechar para amortizar más hipoteca, hasta 9.040€ si aún tiene derecho a la deducción por adquisición de vivienda habitual o aportar hasta 8.000€ a su plan de pensiones o, quizás, 2.500€ al de su cónyuge. Incluso puede plantearse vender algún activo con pérdidas para reducir la tributación de las plusvalías.
2. Como la aplicación de varios incentivos fiscales quedan condicionados a la acreditación de estos a través de certificados oficiales, es necesario disponer de los mismos lo antes posible. Esto sucede por ejemplo si se quiere aplicar los mínimos por discapacidad.
3. Recopile las declaraciones de los años 2015, 2016, 2017 y 2018, y las notas que utilizó para elaborarlas, para ver si tiene saldos negativos en esos años que pueda compensar en esta declaración. También debe revisar esas declaraciones por si tiene rentas devengadas en aquellos ejercicios que tenga que imputar en 2019 o en años siguientes, por ejemplo, la ayuda concedida por daños estructurales de su vivienda que aún le resta por imputar.
4. Haga memoria de su vida económica en este año para recordar las rentas obtenidas por su trabajo, por actividades económicas o por arrendamiento; y analice si alguna de ellas ha sido excepcional en el sentido de que no sean regulares o porque puedan exceptuarse de gravamen. También conviene recordar si ha transmitido bienes o derechos, ha donado bienes o dinero, o si obtuvo alguna ayuda o subvención.
5. Es preciso que realice un precálculo de su cuota líquida y de lo que le saldrá a ingresar, con ello podrá ver si le interesa tomar alguna iniciativa, antes de que finalice el año, para rebajar su factura fiscal por este impuesto. Y si ha tenido operaciones de cuantía importante o complicadas, o piensa realizarlas en lo que resta del año, no dude en acudir a un profesional para que le ayude a instrumentarlas de la forma más ventajosa.

Rentas que no tributan

6. Si durante 2019 ha percibido prestaciones por maternidad o paternidad no va a tener que incluirlas en su declaración. Tampoco se tributa por las prestaciones reconocidas, para iguales situaciones, a profesionales por mutualidades que actúen como alternativas a la Seguridad Social, ni por las retribuciones percibidas por los funcionarios en los permisos de parto, adopción o guarda y paternidad.
7. Si en ejercicios no prescritos incluyó en su declaración las prestaciones citadas en el punto anterior, podrá solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos. La última declaración a rectificar será la correspondiente a la Renta de 2015 que prescribirá el 30 de junio de 2020. La AEAT ha facilitado en su web un formulario específico para solicitar dichas devoluciones.

8. Si le han despedido de su empresa, la indemnización obligatoria percibida no tributa hasta 180.000€. No olvide que la exención exige que se desligue de la empresa que le ha despedido o de otra vinculada, al menos, durante 3 años desde el despido. El exceso sobre la indemnización obligatoria por el que tiene que tributar se reduce el 30 por 100 por irregularidad.
9. No puede perder de vista, ante la inminencia de un despido improcedente, que para que la indemnización quede exenta es necesario que dicha improcedencia se reconozca en el acto de conciliación ante el SMAC o por resolución judicial, pero tenga cuidado de que la Administración no pueda percibir indicios de pacto entre la empresa y el trabajador. No obstante, esto no es necesario en el caso de despidos por causas objetivas.
10. Si durante 2019 ha realizado trabajos en el extranjero, puede que las remuneraciones percibidas por los mismos estén exentas. En ese caso, para no tener problemas en una comprobación administrativa, exija a su empresa que tenga en cuenta esta exención a la hora de que le practique retenciones. Para calcular la parte exenta no tenga en cuenta los días de viaje, salvo que dichos días permitan desarrollar una jornada de trabajo en horario laboral en el país de destino.
11. Están exentas las indemnizaciones percibidas por daños personales, ya sean morales, físicos o psíquicos, pero ha de tener en cuenta que debe de existir sentencia o, al menos, un acto de conciliación con allanamiento, renuncia, desistimiento o transacción judicial.
12. Están exentos los intereses de demora percibidos por el retraso en el pago de las indemnizaciones exentas. Si en las declaraciones no prescritas, períodos de 2015 y posteriores, tributó por esos intereses, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos.
13. Si se ha quedado en paro, tenga en cuenta que no tributan las prestaciones reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando sean satisfechas bajo la modalidad de pago único. Esto es posible cuando el importe de la indemnización se destina a emprender un trabajo por cuenta propia o el contribuyente se integra como socio en una cooperativa de trabajo asociado o en una sociedad laboral, pero vinculado a futuro por 5 años.
14. Si en la prestación por desempleo percibida en la modalidad de pago único se incluye una subvención del 100 por 100 de la aportación del trabajador a las cotizaciones sociales, le será aplicable la exención por dicho importe.
15. Si no ha pactado con su empresa recibir retribuciones en especie que no tributan, puede ser un momento para plantearlo de cara al año que viene. Es el caso del cheque-transporte, el cheque-restaurante o el seguro médico que paga la empresa. Para que este último sea retribución en especie exenta es necesario que el tomador del seguro sea la empresa que otorga tal retribución al trabajador.

16. Si su empresa le cede el uso de un coche, solicite que sea eficiente energéticamente. Cuanto menos contamine el vehículo mayor será el ahorro fiscal para el trabajador.
17. Si le han entregado acciones o participaciones de su empresa, lo que constituye una renta exenta o no, tenga en cuenta que, si las transmite en 2019, el valor de adquisición de estas será el valor normal de mercado en el momento de la entrega y, si cotizan, el valor de cotización.
18. Si tiene más de 65 años y quiere obtener liquidez, la primera opción que debe de contemplar es la transmisión de su vivienda habitual, ya que la ganancia patrimonial que obtenga estará exenta. Eso sí, si la vivienda también es de su cónyuge y este no ha llegado a dicha edad, quizás les convenga esperar a que la cumpla para formalizar la transmisión y no tener que tributar por el 50 por 100 de la plusvalía.
19. También los mayores de 65 años tienen la posibilidad de transmitir cualquier bien o derecho y no tributar por la ganancia patrimonial que se les produzca a condición de invertir lo obtenido, con un máximo de 240.000€, en una renta vitalicia, pero no se puede perder de vista que el plazo para realizar la reinversión es de solo 6 meses. En caso de que todavía no haya llegado a esa edad, valore si le interesa aplazar la operación hasta el año en que la tenga.
20. Cualquier contribuyente puede dejar exonerada la ganancia obtenida en la transmisión de su vivienda habitual pero, en este caso, solo si el importe obtenido lo reinvierte en otra vivienda habitual en un plazo de 2 años.
21. Si tiene necesidad de transmitir un inmueble, y por ello se le va a manifestar una ganancia patrimonial, le puede convenir vender uno adquirido entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012. En ese caso solo tendrá que tributar por la mitad de la plusvalía, salvo que el inmueble se hubiera adquirido o transmitido al cónyuge o a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco.
22. Aunque la rentabilidad de los depósitos y productos de seguro es muy baja en la actualidad, una opción para no tributar por la misma es aportar, hasta un máximo de 5.000€ anuales, durante 5 años, y recibir capital e intereses pasado ese tiempo.
23. Si durante 2019 se ha divorciado y estaba casado en régimen de gananciales, o si se disuelve la comunidad de bienes en la que participa, no tributará por la ganancia patrimonial derivada de la extinción del condominio, pero tenga cuidado porque esto solo es así cuando no se produzcan excesos de adjudicación.
24. Si en 2019 ha donado o va a donar un negocio o las participaciones en una sociedad a través de la que realiza una actividad económica, compruebe que se cumplan los requisitos de la norma estatal del Impuesto sobre Sucesiones y

Donaciones para aplicar la reducción en la transmisión de la empresa familiar y, en ese caso, no pagará por la ganancia patrimonial que se le haya puesto de manifiesto.

Imputación de una renta

25. Si ha transmitido algún activo, valore la opción de acoger la operación a la regla especial de operaciones a plazo. De esta manera la renta obtenida la puede declarar según sean exigibles los cobros, con lo cual, además de diferirla, puede rebajar el tipo al que tributa. Para aplicar esta norma especial debe existir un calendario de pagos pactado y con un vencimiento del último plazo que se produzca, como poco, trascurrido un año desde la venta.
26. Si en 2019 le han concedido algún tipo de subvención, pero no la ha cobrado, no deberá tributar nada este año. Deberá imputar la ganancia en el año en que se cobre la ayuda pública.
27. En caso de que tenga un derecho de crédito que no puede cobrar, puede imputarse una pérdida patrimonial, pero solo desde el momento en que sea eficaz la quita en convenio o acuerdo de refinanciación, conclusión del procedimiento concursal o cuando se cumpla un año desde que se inició el procedimiento judicial para instar el cobro. Por lo tanto, si sospecha que no le van a pagar una deuda, inicie ya el procedimiento judicial para poder imputar la pérdida cuanto antes.
28. Si ha hecho una aportación no dineraria de un negocio a una sociedad, acogiéndose al régimen especial de reestructuración empresarial, debe de tener cuidado porque la interpretación administrativa es que la renta correspondiente a la transmisión de las existencias no se difiere, al contrario de lo que ocurre con las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de los elementos afectos.

Rendimientos del trabajo

29. Si percibió en 2019 pensiones procedentes del extranjero, asesórese sobre lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición con el país de que se trate, pues seguramente deberá de tributar por ellas como una renta más del trabajo.
30. En caso de que su empresa le esté compensando por los gastos de viaje en que incurre cuando desempeña su trabajo, y todo o parte de los mismos se haya exceptuado de tributación, ante una eventual revisión administrativa, le conviene quedarse con los justificantes, por lo menos, de estancia, transporte público, parking y peajes.
31. Si va a percibir una retribución por incentivos generada en más de 2 años en este ejercicio, debe de saber que no podrá reducirla por irregularidad si, en los 5 años anteriores, ha cobrado otro incentivo y lo ha reducido. Si no fue así, tiene que analizar si es previsible que cobre otra retribución de este tipo en los 5 años siguientes para ver que será mejor: reducir esta en un 30 por 100, o hacerlo con la que cobre en el futuro.

32. Si en el año 2019 ha fallecido el titular de un plan de pensiones, los herederos deberán de estudiar cómo -en forma de renta o de capital- y cuándo les conviene rescatarlo, ya que las prestaciones percibidas tendrán que incluirlas en su Renta como rendimientos del trabajo, sin que se tribute por ellas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Rendimientos del capital inmobiliario e imputación de rentas inmobiliarias

33. Si piensa alquilar un inmueble, tenga en cuenta el beneficio fiscal de arrendarlo para vivienda -una reducción del rendimiento neto del 60 por 100-, y que no la va a poder aplicar si alquila por temporada o a una sociedad sin que se designe al empleado de la misma que la va a ocupar. Tampoco aplicará la reducción si el alquiler incluye la prestación de servicios propios de la industria hotelera.
34. Tenga cuidado si piensa permitir al arrendatario que subarriende el inmueble de su propiedad porque, si lo hace, no podrá aplicar la reducción del 60 por 100 pues ésta ha dejado de ser la vivienda habitual de su inquilino.
35. En el caso de que en 2019 tuviera alquilado un piso, y se le haya quedado vacío algún mes, debe de calcular los gastos correspondientes a ese plazo, que no serán deducibles (excepto los necesarios para volverlo a alquilar). Además, también deberá imputar rentas inmobiliarias por ese período.
36. Si tiene que realizar gastos en un inmueble alquilado, anticipélos en este ejercicio para disminuir el rendimiento neto y, de esta manera, estará difiriendo la tributación por el arrendamiento. Sin embargo, si adelanta obras de reparación y conservación, no pierda de vista que, conjuntamente con los gastos financieros, esos gastos tienen limitada su deducción hasta un máximo del importe de los ingresos.
37. A efectos de la cuantificación del gasto por amortización, que es el 3% del mayor del coste de adquisición satisfecho o del valor catastral de la construcción. si el inmueble ha sido adquirido a título gratuito, tenga en cuenta que, según criterio administrativo, "el coste de adquisición satisfecho" no es el valor declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino el importe pagado por dicho tributo, con el límite acumulado del valor a efectos de este Impuesto.
38. Recuerde que la constitución de un derecho de usufructo a título gratuito sobre un inmueble genera, en principio, un rendimiento del capital inmobiliario que deberá valorarse a valor de mercado, salvo que se acredite la gratuidad. En este último caso, si el constituyente del derecho y la persona a cuyo favor se constituye son parientes, el constituyente deberá imputar un rendimiento neto mínimo cuantificado conforme a las reglas establecidas para la imputación de rentas inmobiliarias por cada uno de los años de duración del derecho.
39. Cuidado si el dominio del inmueble se encuentra desmembrado, pues en estos casos corresponde al usufructuario imputar los rendimientos por los inmuebles arrendados, así como la imputación de rentas inmobiliarias, en el caso de inmuebles no alquilados ni afectos a actividades económicas.

Rendimientos de capital mobiliario

40. Si tiene pensado prestar a un familiar dinero deberá probar, si es el caso, que no se cobran intereses y destruir la presunción de onerosidad de la retribución de los intereses por cualquier medio válido en derecho. Esto puede hacerlo, por ejemplo, acudiendo a un notario o presentando el correspondiente modelo de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
41. Si ha tributado en una operación de distribución de prima o de reducción de capital, conviene considerar la posibilidad de distribuir dividendos, porque el importe de los mismos no tributará hasta lo distribuido anteriormente, disminuyendo el valor de la cartera.
42. Si un socio transmite la totalidad de sus participaciones a la sociedad y, acto seguido, la sociedad las amortiza vía reducción de capital, resultará de aplicación la norma específica de valoración de separación de socio, considerándose el importe percibido como ganancia patrimonial, y no la aplicable a la reducción de capital con devolución de aportaciones, que produce rendimientos del capital mobiliario, como antes venía entendiendo la Administración.
43. Si tiene participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva, que le han generado un rendimiento de capital mobiliario, podrá deducir los gastos de administración y custodia que le haya cargado la entidad comercializadora.

Rendimientos de actividades económicas

44. Para que el arrendamiento de inmuebles sea calificado como actividad económica no es suficiente tener contratada a una persona con contrato laboral y a jornada completa, sino que también es necesario que exista una carga de trabajo que justifique la contratación de dicha persona. A diferencia de lo que ocurre en el Impuesto sobre Sociedades, no sirve la subcontratación de personal.
45. Si va a realizar o está realizando una actividad económica a través de una sociedad, tenga en cuenta que, en general, tendrá que valorar a mercado las contraprestaciones por las entregas de bienes o por las prestaciones de servicios del socio a la sociedad y viceversa, si la participación alcanza o supera el 25 por 100, así como las retribuciones percibidas por los administradores, salvo las referidas al ejercicio de sus funciones.
46. Si en 2019 ha buscado financiación para el desarrollo de algún proyecto acudiendo a la fórmula del crowdfunding, y los aportantes van a recibir algún tipo de bien o derecho como contraprestación, tenga en cuenta que el importe que corresponda al valor de mercado de los bienes y derechos recibidos por los aportantes constituye un ingreso de la actividad económica.
47. En caso de que su actividad no haya superado en el año anterior los 10.000.000€, puede aprovechar los incentivos que la normativa del Impuesto sobre Sociedades prevé para las empresas de reducida dimensión. Por ejemplo, si en este ejercicio ha creado empleo, antes de final de año puede invertir en un elemento del inmovilizado material o de las inversiones

inmobiliarias y amortizarlo libremente, con lo que conseguirá un importante ahorro fiscal.

48. Tenga en cuenta que podrá deducir con cierta seguridad los gastos de suministros (agua, electricidad, gas, telefonía o Internet) si desarrolla la actividad económica en una parte de su vivienda habitual. Sobre la parte del gasto que proporcionalmente corresponda a los metros cuadrados dedicados a la actividad, en relación a los totales de la vivienda, puede aplicar el porcentaje del 30 por 100.
49. También, si es empresario o profesional, va a poder deducirse los gastos de manutención, realizados en el desarrollo de su actividad, con las siguientes condiciones: que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando medios electrónicos de pago. Los límites son los siguientes: cuando no se pernocta, 26,67€/día si el gasto se produce en España y 48,08€/día en el extranjero; y, si se pernocta, el doble.
50. Si ha satisfecho gastos de atenciones a clientes y proveedores durante 2019, le conviene tener en cuenta que el máximo deducible es el 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios, por lo que, desde el punto de vista fiscal, le conviene no pasarse en este capítulo.
51. Si quiere rebajar su factura fiscal, aún está a tiempo de adquirir algún activo nuevo y aplicar una deducción del 5 por 100 de la inversión realizada con los rendimientos netos de la actividad de 2018 o de 2019 -2,5 por 100 cuando se hubiera practicado la reducción por inicio de actividad-. El importe de la deducción no puede exceder de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del período impositivo en el que se obtuvieron los rendimientos netos invertidos.
52. Si aplica el régimen de módulos, le conviene hacer un cálculo del rendimiento neto que debería declarar si estuviera en estimación directa y, si le conviene más, renunciar a módulos, pero sepa que solo es posible si la renuncia se hace efectiva en diciembre de este año o, como muy tarde, cuando se presente el pago fraccionado del 1T de 2020 por estimación directa. Y si le interesa el régimen de estimación objetiva que está aplicando, vigile el cumplimiento de los límites en 2019 para no tener que pasar a estimación directa en 2020.
53. Si a final de año tiene pensado realizar una prestación de servicios o alguna venta importante, puede optar por posponer dichos ingresos para el próximo año y, así, atenuar la tributación de sus rendimientos de la actividad.

Ganancias y pérdidas patrimoniales

54. Si la comunidad de propietarios de algún inmueble de su propiedad ha recibido ayudas de un ente público, por ejemplo, para el tratamiento de aluminosis, para instalar un ascensor o para renovar los contadores de electricidad, sepa que tendrá que tributar por la parte proporcional de las mismas, según el coeficiente de propiedad en el edificio, como ganancias de patrimonio.
55. En caso de que en 2019 haya transmitido acciones de una sociedad que no cotiza, obteniendo una ganancia patrimonial, debe estar preparado para una posible comprobación si el precio fijado ha sido inferior al mayor de dos: el

valor del patrimonio neto de la sociedad que corresponda a los valores transmitidos, o el importe que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los 3 ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. Para ello lo mejor será disponer de una valoración de la empresa realizada por un perito, que acredite que el precio obtenido es el de mercado.

56. Si este año ha vendido o va a vender unas participaciones en sociedades que no cotizan, cuando la persona que se las vendió a usted haya presentado reclamación económico-administrativa contra una liquidación que regularizaba su valor de transmisión, conforme a la presunción de la norma, deberá tener en cuenta el valor que finalmente se establezca por resolución administrativa o judicial firme. No obstante, hasta que dicho valor se conozca, deberá considerar como valor de adquisición el calculado conforme a esta regla especial, lo cual puede beneficiarle.
57. Si es titular de algún fondo de inversión y está pensando en transmitirlo con ganancia, puede evitar tributar por la plusvalía si traspasa el capital de dicho fondo a otro. De esta manera diferirá el pago hasta que transmita definitivamente las participaciones en el fondo actual.
58. Si en 2019 ha transmitido un vehículo siniestrado, para calcular la pérdida patrimonial, como se trata de un bien de consumo duradero usado por el que no se pueden computar las pérdidas debidas al consumo, habrá que restar, al importe por el que se ha transmitido, el valor de mercado del vehículo en el momento del accidente.
59. En caso de que este año haya donado bienes o derechos, tenga en cuenta que, si el valor fijado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones supera al valor de adquisición, se considera que ha obtenido una ganancia patrimonial y tendrá que tributar por ella.
60. Si durante 2019 ha ganado un premio, que consiste en una tarjeta o cheque a canjear por productos que venden determinados establecimientos, deberá declarar en este ejercicio una ganancia por el importe del premio, aunque el canje se realice en otro año distinto.
61. Si va a transmitir un elemento adquirido antes de 1995 y tiene otros que también adquirió antes de esa fecha, le conviene analizar si le interesará reducir la plusvalía, porque si esta es pequeña, como el límite por contribuyente del importe de estas transmisiones es de 400.000€, podría ser más conveniente no reducirla y reservar límite para minorar una posterior.
62. Si va a vender el inmueble en el que realizó algunas mejoras, no se olvide computar el coste de estas como mayor valor de adquisición. En estos casos el valor de venta se desglosa entre el correspondiente a lo adquirido en origen y el que obedece a las mejoras.
63. Si se ha firmado un contrato de compraventa de un inmueble, entregándose una cantidad de dinero en concepto de arras y, con posterioridad, el vendedor

incumple el contrato, éste tendrá una pérdida a integrar en la base general y el comprador una ganancia a imputar también en la base general.

64. Si adquirió un inmueble por contrato privado y quiere elevar la compra a escritura pública porque quiere venderlo, tenga en cuenta que la fecha de adquisición a tomar en cuenta es la de la elevación a escritura pública, salvo que demuestre que el contrato privado se inscribió en algún registro público, que se entregó a un funcionario público o que demuestre, por otro medio, la fecha del documento privado. Cuestión importante para aplicar, en su caso, los coeficientes de abatimiento.
65. Si se tiene derecho a percibir costas procesales de la parte contraria porque ganó un juicio, el criterio administrativo es que ello constituye, normalmente, una ganancia patrimonial a integrar en la base general del impuesto.
66. En el caso de una comunidad de propietarios que cobra la condena en costas de los copropietarios morosos e intereses indemnizatorios, ambos conceptos constituyen para los propietarios ganancias patrimoniales que deberán integrar en su IRPF -los intereses dentro de la base del ahorro-, en proporción a su porcentaje de titularidad.
67. Si juega on-line, en casinos, en bingos, hace apuestas deportivas, etc., le conviene acumular las pruebas de sus pérdidas, y así solo tendrá que tributar por las ganancias netas.
68. En caso de que tenga determinados bienes o derechos en el extranjero que debería haber declarado en el modelo 720, si no lo ha hecho, sobre todo si la Administración tributaria va a tener conocimiento de ello, le interesa regularizar su situación de manera voluntaria, a fin de evitar una fuerte sanción, salvo que pueda probar que los elementos patrimoniales han sido adquiridos con rentas declaradas o con rentas obtenidas cuando no era contribuyente por el IRPF, casos en que solo le impondrán una sanción por el incumplimiento formal.
69. Si está pensando en realizar un ingreso en cuenta bancaria o adquirir un elemento patrimonial por un gran importe, sepa que la AEAT puede que quiera comprobar si se corresponde con su renta y patrimonio declarados y, en caso contrario, regularizará su situación considerando que se ha producido una ganancia de patrimonio no justificada.
70. Si ha prestado dinero a su empresa, en la que es el único socio, y decide condonar la devolución, el importe no devuelto será mayor precio de adquisición de las participaciones a tener en cuenta cuando se transmitan las mismas.
71. Si adquirió criptomonedas y en 2019 las ha vendido percibiendo un importe en euros, deberá de tributar por la diferencia entre el valor de adquisición y el importe obtenido en la venta. No se consideran monedas de curso legal.
72. En los casos de transmisión de un bien con desmembración del dominio, no existe una norma que determine el porcentaje del precio de venta que

corresponde a la nuda propiedad y al usufructo, por lo que su respectivo valor será el importe real por el que se efectúe su transmisión, siempre que no sea inferior al normal de mercado. Una opción razonable es aplicar las reglas del Impuesto sobre Transmisiones a efectos de determinar el porcentaje que representan el valor del usufructo y de la nuda propiedad sobre el valor total de venta del bien.

Reducciones de la base imponible y cobro de prestaciones de sistemas de previsión

73. Si hace aportaciones a sistemas de previsión social, como a planes de pensiones, podrá ahorrarse un porcentaje del importe destinado a este tipo de productos hasta el menor de los siguientes límites: 8.000€ o el 30 por 100 de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A final de año es el momento de pensar si nos interesa agotar el límite, sabiendo que el ahorro fiscal es nuestro tipo marginal máximo aplicado a la aportación.
74. En caso de un contribuyente cuyo cónyuge haya obtenido ingresos del trabajo o de actividades económicas que no vayan a superar los 8.000€ en 2019, también podrá reducir su base haciendo aportaciones al plan del cónyuge, antes de que termine el año, con el máximo de 2.500€.
75. Si su cónyuge o algún pariente tiene discapacidad, puede constituir un patrimonio protegido a su favor y reducir su base imponible con las aportaciones al mismo, hasta un importe anual de 10.000€, con un límite máximo conjunto reducible de 24.250€ si aportan varios familiares. Además, esta reducción es compatible con la del plan de pensiones.
76. Si en 2019 paga pensión compensatoria al excónyuge y otras anualidades por alimentos, distintas de las satisfechas a los hijos, esos importes reducen su base imponible, constituyendo rendimientos del trabajo para el perceptor. Eso sí, es preciso que el Convenio regulador o la resolución judicial especifiquen qué parte es pensión compensatoria y qué cuantía corresponde a otros conceptos.
77. Si se acerca el momento de la jubilación y se plantea la posibilidad de rescatar el plan de pensiones, es importante señalar que las prestaciones tributan como rendimientos del trabajo, y que, si se rescata en forma de capital, se puede disfrutar de una reducción del 40 por 100 sobre el importe correspondiente a las aportaciones realizadas con anterioridad al año 2007. En cambio, si se rescata en forma de renta, no se podrá aplicar dicha reducción. Por ello, antes del rescate debe de hacer cálculos y, además, evite acumular rentas para soslayar la progresividad de la tarifa.
78. Si usted se jubiló en 2011 o en 2017, tiene hasta final del año 2019 para decidirse a rescatar todo o parte del plan de pensiones y tener derecho a la reducción del 40 por 100. Si se jubiló en 2018 o en 2019 tiene hasta el final de 2020 y 2021, respectivamente, para rescatarlo con reducción.
79. En el supuesto de jubilación activa, puede rescatar el sistema de previsión y, en ese caso, la contingencia se entiende acaecida en ese año. Por el contrario, si no se rescata el plan de pensiones durante la etapa de jubilación activa, se considerará que la contingencia acaece cuando concluye la relación laboral y se accede a la jubilación total. También habrá que hacer cálculos, pero lo más

probable es que convenga esperar a que se deje definitivamente la actividad, ya que se acumularán menos rendimientos del trabajo a la prestación.

Integración y compensación de rentas

80. Si ha obtenido alguna plusvalía transmitiendo elementos patrimoniales, aún está a tiempo de rebajar el coste de la factura fiscal transmitiendo otros elementos con pérdidas, independientemente del tiempo que hayan permanecido en su patrimonio. Estas pérdidas se restan de las ganancias derivadas de transmisiones.
81. Si quiere compensar en 2019 las pérdidas obtenidas por la transmisión de valores, con o sin cotización, no podrá adquirir valores de la misma empresa en los 2 meses anteriores o posteriores si se trata de acciones cotizadas (1 año si no cotizan). En ese caso las pérdidas se integrarán a medida que se vendan los nuevos valores, siempre que dichas ventas sean definitivas, con independencia de que esas últimas ventas generen ganancias o pérdidas.
82. Si en ejercicios anteriores tuvo un saldo negativo originado por la transmisión de elementos patrimoniales, incluso cuando ese saldo se hubiera originado por transmisiones de bienes o derechos con menos de un año de antigüedad, y no han pasado más de cuatro años, puede aprovechar esos importes para eliminar o atenuar la tributación de las plusvalías que realice antes de fin de año.
83. Si tiene rendimientos positivos que van a la parte del ahorro, como los procedentes de intereses o dividendos, todavía está a tiempo de generar minusvalías por transmisiones, antes de que termine el año, que compensen hasta un máximo del 25 por 100 de aquellos. El saldo negativo restante podrá compensarlo, en los 4 años siguientes, con el saldo de plusvalías -sin límite- o reducir los rendimientos del capital mobiliario en 2020 y siguientes con el límite indicado del 25 por 100.
84. Si tuviera rendimientos del capital mobiliario negativos, como los procedentes de un unit linked, puede utilizarlos para reducir, primero, rendimientos positivos y, el resto, para minorar la tributación del saldo de ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por transmisiones, con los límites del 25 por 100 del mismo.
85. Si durante 2019 ha donado algún elemento patrimonial, tenga en cuenta que la pérdida que se le produce no la podrá computar y, por tanto, no podrá compensarla con ganancias que haya obtenido.

Mínimos personales y familiares y anualidades por alimentos a los hijos

86. Las anualidades por alimentos a los hijos por decisión judicial, cuando el importe es inferior a la base liquidable general, se llevan a la escala del Impuesto separadamente del resto de la base liquidable general y no constituyen renta para los hijos, incrementándose, además, los mínimos personales y familiares en 1.980€. Pero tenga en cuenta que, solo si el Convenio regulador ha sido aprobado judicialmente, suscrito ante secretario judicial o en escritura pública ante notario, podrá darle ese tratamiento fiscal.

87. Los pagos extraordinarios, como son los de dentista, ortopedias, óptica, campamentos, clases de inglés, actividades extraescolares, etc., pueden ser incluidos en el concepto de anualidades por alimentos a favor de los hijos, pero solo si en el Convenio se establece que dichos gastos serán asumidos por mitades por los progenitores.
88. El progenitor que mantenga económicamente a los hijos, aunque no conviva con ellos, tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes, pero esto es incompatible con el tratamiento fiscal de las anualidades por alimentos llevando su importe por separado a la tarifa.

Deducciones

89. Si puede aplicar el régimen transitorio de la deducción por adquisición de vivienda, agotar el límite de la base de deducción, 9.040€ -de amortización de préstamo más intereses- por contribuyente, amortizando préstamo antes de que finalice el año, puede ser una buena estrategia para reducir el importe a pagar por Renta, el 15 por 100 de lo aportado.
90. Tenga en cuenta que se puede deducir el 30 por 100 de las cantidades satisfechas en 2019 por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, sobre una base máxima anual de 60.000€, sin que formen parte de dicha base los importes respecto de los que practique alguna deducción establecida por una Comunidad Autónoma.
91. También debe de saber que la transmisión de estas participaciones tiene otra ventaja fiscal, que no se tributa por la ganancia patrimonial obtenida cuando se transmitan, a condición de reinversión, pero dicha ventaja solo se puede aplicar si se practicó la deducción en el año de adquisición, sin olvidar que se deben mantener en el patrimonio del contribuyente un mínimo de 3 años y un máximo de 12.
92. Los contribuyentes que viven en una casa alquilada y tienen una base imponible que no supere los 24.107€, si firmaron el contrato antes de 2015 pueden aplicar en 2019 la deducción del 10,05 por 100 por alquiler de vivienda.
93. Si está en el régimen transitorio de la deducción por alquiler y vence el plazo del contrato y la última prórroga, no se preocupe, porque podrá seguir aplicando la deducción, incluso si al renovarlo se modifican algunas cláusulas como el precio o la duración del contrato. Tampoco perderá el derecho a deducir si se transmite el inmueble a otro propietario con el que se firma un nuevo contrato de alquiler.
94. Si es fiel a las entidades sin ánimo de lucro y dona todos los años a las mismas el mismo importe o superior, además de la deducción del 75 por 100 por los primeros 150€ donados, el porcentaje del 30 por 100 sobre el exceso se incrementa al 35 por 100 si ha mantenido, al menos, el donativo de los 2 ejercicios anteriores.

95. Si considera realizar donativos, lo más beneficioso para el contribuyente será hacerlo a la realización de actividades y programas prioritarios de mecenazgo donde los porcentajes de deducción son 5 puntos porcentuales superiores.
96. Si tiene derecho a la deducción por maternidad y ha llevado a su hijo a una guardería, a la hora de calcular su cuota a pagar tenga en cuenta que podrá deducir 83,33€/mes completo, con el límite de la menor de dos cantidades: la cotización a la seguridad social o el importe anual del gasto de guardería.
97. Para que sea aplicable este incremento de la deducción por maternidad es preciso que los gastos de custodia del hijo menor de 3 años se satisfagan a una guardería o centro de educación infantil "autorizado". Para que cumplan con el requisito de autorización tiene que tratarse de establecimientos educativos que no solo cuenten con licencia municipal o administrativa, sino que tengan autorización de la administración educativa.
98. Aunque su empleador le esté retribuyendo en especie a través del cheque-guardería, que es una retribución por la que no tiene que tributar, si éste no cubre todo el coste de la guardería, podrá aplicar la deducción por guardería respecto al importe que satisface usted directamente.
99. Si forma parte de una familia numerosa ya tiene derecho a una deducción (1.200€ anuales y 2.400€ si es de categoría especial). Además, podrá deducir 50€/mes más por cada hijo que exceda del número necesario para ser familia numerosa (de 3, la general, o de 5, la especial). Pero, si no tiene el título de familia numerosa aún, es importante que lo solicite antes de que finalice el año, porque es un requisito que se exige para la deducción.
100. Si durante 2019 ha obtenido alguna renta en el extranjero y ha satisfecho por ello un impuesto en aquel país, no se olvide de guardar los justificantes para poder deducirse el impuesto pagado allí o el que hubiera correspondido pagar aquí si se hubiera obtenido la renta en España, en caso de que este último importe sea menor.

B) Cierre fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2019. 50 recomendaciones

1. Introducción

El período impositivo que las empresas están a punto de cerrar es, desde el punto de vista tributario, un año atípico porque apenas se han aprobado normas de interés que afecten a este Impuesto. La escasez en la publicación de normativa tributaria viene siendo habitual en los últimos años, sobre todo si se compara con años precedentes. Quizás lo más importante es tener presente la Resolución del ICAC, de 5 de marzo de 2019 que entra en vigor en 2020. Esta norma mercantil afectará al Impuesto cuando se realicen ciertas operaciones con instrumentos financieros o cuando se realice la aplicación del resultado a las distintas partidas.

A falta de nueva normativa, lo más adecuado para este cierre es tener en cuenta los criterios interpretativos tanto de la Administración como de los diferentes Tribunales de Justicia para, de esta manera, poder obrar en consecuencia.

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

El período impositivo que las empresas están a punto de cerrar es, desde el punto de vista tributario, un año atípico porque apenas se han aprobado normas de interés que afecten a este Impuesto. La escasez en la publicación de normativa tributaria viene siendo habitual en los últimos años, sobre todo si se compara con años precedentes.

Quizás lo más importante es tener presente la Resolución del ICAC, de 5 de marzo de 2019 que entra en vigor en 2020. Esta norma mercantil afectará al Impuesto cuando se realicen ciertas operaciones con instrumentos financieros o cuando se realice la aplicación del resultado a las distintas partidas.

A falta de nueva normativa, lo más adecuado para este cierre es tener en cuenta los criterios interpretativos tanto de la Administración como de los diferentes Tribunales de Justicia para, de esta manera, poder obrar en consecuencia.

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

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

A final de año es necesario calcular el INCN y para ello es imprescindible conocer los importes que deben formar parte de dicha magnitud, pues son varios los preceptos de la norma que se refieren a ella para aplicar, en unos casos, beneficios fiscales y, en otros, para limitar la utilización de ciertos créditos fiscales.

El INCN está integrado por la cuantía de las ventas, de las prestaciones de servicios y del resto de ingresos procedentes de las actividades ordinarias, sin incluir los importes por descuentos o bonificaciones. Ante la ausencia de norma fiscal sobre qué ha de entenderse por INCN, habrá que estar a lo establecido en la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991.

Para el cómputo, habrán de tenerse en cuenta los siguientes ingresos:

- Permutas de bienes del tráfico de la empresa (forman parte).
- Autoconsumos (no se incluyen las unidades de producto consumidas por la empresa).
- Subvenciones de capital (en general no forman parte ni siquiera las de explotación, excepto que se otorguen en función de las unidades de producto vendidas que forman parte del precio).
- Impuesto sobre el Valor Añadido y Especiales (no forman parte)
- Financieros, excepto las entidades de crédito.¹
- Descuentos y devoluciones (no se integran en el INCN).

Recuerde:

- Ⓜ Es la magnitud que va a determinar si es de aplicación el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD), cuando en el periodo impositivo anterior el INCN sea inferior a 10.000.000€.
- Ⓜ Las entidades con INCN a partir de 20.000.000€ ven más limitada la compensación de las bases imponibles negativas (en general el 70 por 100 de la base positiva previa con un mínimo de 1.000.000€), la reversión de determinados créditos fiscales, así como la cuantía para aplicar las deducciones por doble imposición interna e internacional generadas en el ejercicio o pendientes de ejercicios anteriores.
- Ⓜ Los gastos de atenciones a clientes o proveedores están limitados al 1 por 100 de la cifra de negocios del propio ejercicio.
- Ⓜ Se tiene en cuenta el umbral de 1.000.000€ para determinar si la entidad está exenta en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Ⓜ Si los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superan el 10 por 100 del importe neto de la cifra de negocios, la deducción de I+D podrá quedar excluida del límite general y aplicarse o abonarse con un descuento del 20 por 100.

3. Entidades patrimoniales

Elementos patrimoniales afectos

Aunque la normativa del Impuesto define lo que ha de entenderse por actividad económica, a diferencia del IRPF, no precisa los bienes que se consideran afectos a una actividad económica, por lo que habrá que estar a lo regulado en la normativa de este último Impuesto. En consecuencia, están afectos los siguientes:

¹ La consulta Nº 2 del BOICAC 79 establece que deberán incluirse en el INCN los dividendos y otros ingresos, como cupones o intereses, procedentes de la financiación concedida por una holding a las sociedades participadas, así como los beneficios obtenidos por la enajenación de inversiones, salvo que se pongan de manifiesto en la baja de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas.

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

En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

- Ⓜ La venta de viviendas en construcción por una promotora, sin haber iniciado materialmente la actividad promotora, no es una actividad económica, ya que exclusivamente se han realizado tareas administrativas sobre las viviendas en construcción y, por lo tanto, es una entidad patrimonial (DGT V0414-18).

Arrendamiento de inmuebles

Si la sociedad tiene inmuebles en alquiler y pretende que el arrendamiento sea calificado como actividad económica y, por lo tanto, considerar que dichos activos están afectos a la misma, debe tener de una persona que gestione los arrendamientos a jornada completa y con contrato laboral. Es indiferente la modalidad del contrato que regule la relación laboral del trabajador con la empresa y el régimen de cotización a la Seguridad Social (DGT V1458-15).

Recuerde:

- Ⓜ Según criterio administrativo y judicial es necesario probar que existe una carga administrativa mínima de trabajo que justifique la necesidad de contratar a la persona (Tribunal Supremo, sentencia de 7 de diciembre de 2016).
- Ⓜ Cumple el requisito de la persona un miembro de la unidad familiar, como es el cónyuge, si el contrato de trabajo es calificado como laboral (DGT V0953-17). También lo cumple el administrador único de una sociedad con contrato laboral y a jornada completa, percibiendo su remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su objeto social (DGT V1458-15).
- Ⓜ El requisito de la persona se puede alcanzar subcontratando con un tercero el servicio de gestión de los arrendamientos. En estos casos lo relevante no es el personal que el subcontratado tenga en nómina, sino qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplea en la gestión de la actividad de la entidad que subcontrata (DGT V0133-16)².
- Ⓜ No se entiende cumplido el requisito de la persona por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que al menos uno de ellos ha de tener contrato a jornada completa (DGT V1437-18).

Entidad patrimonial

Conviene analizar, a final de año, los balances trimestrales para saber si la sociedad tiene o no la condición de entidad patrimonial. Calcule la media de los activos de

² Este criterio no es extensible al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

dichos balances y, si más de la mitad está formado por bienes no afectos, o por acciones y participaciones, la entidad en principio será patrimonial.³

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

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

Recuerde:

- Ⓜ La Administración puede probar que, en alguno de los períodos impositivos de tenencia de la participación, y no solo desde 2009 a 2014, la entidad tuvo la condición de patrimonial. Pero también el contribuyente puede probar que no tuvo en algún período la condición de patrimonial (DGT V0696-16).
- Ⓜ En cuanto al último período impositivo en el que se produce la transmisión de la participación, se atenderá a la media de los balances trimestrales del ejercicio, existentes hasta la fecha de transmisión (DGT V5088-16).

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

- No podrá aplicar ningún incentivo de los regulados para las Empresas de Reducida Dimensión (ERD).
- Si un socio persona jurídica vende acciones de una sociedad patrimonial, no podrá aplicar la exención para evitar la doble imposición por la parte del beneficio de la venta de las participaciones que se corresponda con la plusvalía tácita.
- Si la empresa es patrimonial no podrá aplicar el tipo de gravamen reducido del 15 por 100 que aplican las empresas de nueva creación.
- No se podrán compensar las bases imponibles negativas si se adquiere una sociedad patrimonial en la que se participa en más del 50 por 100 si, al final del período impositivo en que se generó la base negativa, se ostentaba un porcentaje inferior al 25 por 100.

Recuerde:

- Ⓜ El saldo de tesorería generado por los ingresos procedentes de las actividades ordinarias, ventas de bienes o prestaciones de servicios, no convierten a una entidad en sociedad patrimonial, al no computarse dicho saldo como bien no afecto (DGT V3440-15).
- Ⓜ El saldo acumulado de tesorería y de las inversiones financieras correspondientes a dividendos se consideran elementos afectos cuando las participaciones de las que derivan los dividendos no se tengan que computar como valores (DGT V2262-18).

³ Las acciones o participaciones se consideran bienes afectos cuando otorguen al menos el 5 por 100 del capital y se posean como mínimo durante un año con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para ello.

- Ⓜ Son elementos afectos los valores a corto plazo, como participaciones en fondos de inversión, acciones en sociedades cotizadas o valores de deuda pública si se han adquirido con ingresos derivados de la actividad económica (DGT V2067-16).

4. Imputación temporal de gastos e ingresos

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

No obstante, los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un método de imputación temporal distinto, por ejemplo, el de caja⁴.

Ingresos y gastos contabilizados en períodos distintos al de devengo

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

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

Recuerde:

- Ⓜ Según el criterio administrativo, si a la fecha de actuaciones inspectoras se encuentra prescrito el ejercicio al que corresponde un gasto según devengo, no puede admitirse el gasto en el ejercicio en que se contabiliza, pues la tributación que se obtendría sería inferior a la resultante de aplicar el criterio de devengo.
- Ⓜ La prescripción debería de analizarse en el momento en que el sujeto pasivo debió autoliquidar el impuesto y no en el momento en que se desarrollan las actuaciones inspectoras (Audiencia Nacional de 3 de diciembre de 2009).

Cambios de estimación contable, criterio contable o errores contables

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

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

Cuando se trata de un error contable, y el gasto se contabilizó en un momento anterior o el ingreso en un momento posterior al devengo, se tiene que regularizar la situación

⁴ La solicitud deberá presentarse en los 6 meses antes de la finalización del primer período impositivo en que dicho criterio vaya a producir efectos. Si la Administración no contesta en un plazo de 6 meses, se entiende estimada la solicitud.

mediante complementaria. Cuando el gasto se contabiliza en un momento posterior o el ingreso en un momento anterior a devengo, se deja como está, salvo que exista perjuicio económico para la Hacienda Pública.

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

	Declaración complementaria/rectificativa	Ajuste +/- en el ejercicio de la contabilización/devengo
Cambio de criterio contable	NO	SI
Cambio de estimación contable	NO	NO
Errores contables	SI	NO
Errores en los ajustes fiscales	SI	NO
Ingresos y gastos modificados conforme a Derecho	NO	SI
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, sin perjuicio para Hacienda Pública	NO	NO
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, con perjuicio para Hacienda Pública	SI	SI
Ingreso contabilizado en un momento posterior a devengo/ Gasto contabilizado en un momento anterior a devengo	SI	SI

Saneamiento de saldos acreedores y descubrimiento de activos no contabilizados

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

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

Recuerde:

- Ⓜ Si en el balance existen deudas no pagadas de períodos prescritos civilmente, una vez transcurrido el plazo de prescripción civil⁵, se deberá de cancelar la deuda con abono a reservas y será ingreso fiscal, salvo que la cancelación de la deuda se registre una vez transcurrido el período de prescripción fiscal de 4 años.
- Ⓜ Cuando existan deudas de períodos no prescritos civilmente que la entidad no tenga que pagar, habrá que cancelarlas con abono a reservas, siendo este ingreso contable un ingreso fiscal.
- Ⓜ Cuando se contabilice un activo que estuviera oculto, en un período posterior, el ingreso contable será ingreso fiscal, excepto que se pruebe que la adquisición se efectuó en un ejercicio ya prescrito. Además, el valor de estos elementos, en cuanto se hayan incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales, por ejemplo para la deducción de gastos de amortización.

Ingresos procedentes de reclamaciones

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

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

Recuerde:

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

⁵ El art. 1.964 de C. Civil se modificó por Ley 42/2015, reduciendo el periodo de prescripción para las acciones personales, de 15 a 5 años. Las acciones hipotecarias siguen teniendo un período de prescripción de 20 años. Según la Disposición Transitoria 5ª de la ley 42/2015, solo se aplica el nuevo plazo a las acciones que no tengan término especial de prescripción y hayan nacido después de la fecha de entrada en vigor de dicha ley, el 07-10-15. No obstante, las obligaciones nacidas antes del 7 de octubre de 2015 prescribirán cuando transcurran 15 años desde su nacimiento o, si sucede antes, a los 5 años desde la entrada en vigor de la modificación, es decir el día 7 de octubre de 2020.

importe recibido coincidirá con la tasación de costas aprobada por el órgano judicial, que será la base más el IVA correspondiente ([DGT V1548-16](#)).

Recuperación de activos adquisición a entidades vinculadas

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

Ingreso de una sociedad en concurso por una quita

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

Si el importe de los gastos financieros es inferior a la cuantía del ingreso contable, se imputará este último según el porcentaje que resulte de prorratear los gastos financieros⁶.

Operaciones a plazo

Se considera que estamos ante una operación a plazo cuando se pacte que el último cobro de la contraprestación se perciba transcurrido más de un año desde la realización de la operación. En estos casos se imputarán las rentas, proporcionalmente, a medida que sean exigibles los cobros.

Es necesario que exista una transmisión, prestación de un servicio o incluso una indemnización, que a su vez comporta o determina una posición “acreedora” o “vendedora” del sujeto que recibe la citada contraprestación. Esto no ocurre cuando una entidad adquiere unos pagarés que, en aplicación de las normas contables, determinan un beneficio cuyo origen no se encuentra en una contraprestación exigible ([DGT V1402-16](#)).

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

Recuerde:

- ® Si llega la fecha de exigibilidad del cobro, y este no se produce, deberá integrar la renta correspondiente, pero podrá deducir el gasto contable por insolvencia de créditos si han transcurrido más de 6 meses desde el vencimiento hasta el final del período impositivo, siempre que se cumplan las condiciones para que el deterioro contable sea deducible.

⁶ Además, no se aplica la limitación regulada a la compensación de las bases imponibles negativas a las rentas correspondientes a quitas y esperas, consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

- Ⓜ Para tener derecho a la aplicación de la regla especial de operaciones a plazo es necesario que en el contrato se especifique el momento temporal en que se percibirá el precio.
- Ⓜ La imputación según el cobro se ha de realizar respecto a la exigibilidad, sin incluir el IVA de los cobros ([TEAC, Resolución nº 06065/2016, de 4 de abril de 2017](#)).
- Ⓜ Verifique que no se ha producido el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, de ser así deberá imputar la renta pendiente.
- Ⓜ El contribuyente no se acogió a la regla especial de operaciones a plazo porque el contribuyente no efectuó ningún ajuste extracontable en la autoliquidación del Impuesto (Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 26 de junio de 2018).

5. Chequeo de ingresos que no tributan

Transmisión de inmuebles urbanos

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

Recuerde:

- Ⓜ No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- Ⓜ Aunque no se prevé expresamente la posibilidad de aplicar este incentivo fiscal a la transmisión de inmuebles adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero, si a efectos contables, y por las circunstancias concretas del contrato, se califica como arrendamiento financiero, el arrendatario contabilizará el bien como un activo adquirido y se puede entender adquirido a título oneroso, por lo que se interpreta que se cumplen los requisitos exigidos para aplicar la exención del 50 por 100 de la renta (DGT V2129-12).

Capitalización de deudas

Si ha realizado una operación de aumento de capital por compensación de deudas y ha contabilizado un ingreso, por diferencia entre el valor contable de la deuda y su valor razonable, no deberá tributar dado que fiscalmente esta operación se valora desde el punto de vista mercantil, es decir por el importe escriturado.

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

Exención de dividendos o de rentas generadas en la transmisión de participaciones

Si ha contabilizado ingresos financieros que proceden del reparto de dividendos o de beneficios generados por transmisiones de participaciones puede que no tenga que

integrarlos en la base imponible si se cumplen los requisitos que citamos a continuación.⁷

- La participación directa o indirecta debe ser igual o mayor al 5 por 100 en el capital de la participada, o bien que el coste de la participación sea igual o superior a 20.000.000€. Además, es necesario haber mantenido las participaciones durante, al menos, un año antes de la percepción del dividendo (pudiendo cumplirse este plazo posteriormente) o de la fecha de transmisión.
- Si las participaciones se tienen en una entidad radicada en el extranjero, además de los requisitos anteriores, es necesario que la filial resida en un país con convenio, o bien que haya tributado por un impuesto análogo al del Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal mínimo del 10 por 100⁸. En el caso de transmisión, de no cumplirse estos requisitos en todos los ejercicios de tenencia, solo se aplicará la exención por la parte de las reservas generadas en los períodos impositivos en que se cumplieron, estando también exenta la parte de beneficio que se corresponda con la plusvalía tácita, la cual se entenderá generada de forma lineal.
- Si la entidad participada tiene a su vez filiales, en principio es necesario tener, al menos, un 5 por 100 de participación directa o indirecta en dichas filiales siempre que más del 70 por 100 de los ingresos de la participada procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones.

Recuerde:

- Ⓜ No hay que tener en cuenta la participación en las filiales cuando la participada sea la dominante de un grupo mercantil que consolide cuentas y los ingresos financieros del grupo sean inferiores al 70 por 100. Tampoco cuando la entidad participada no es la dominante de un grupo pero, tanto ella como todas las filiales, pertenecen a un grupo mercantil que consolide cuentas.
- Ⓜ Si la adquisición de las participaciones de entidades residentes se produjo en períodos impositivos iniciados antes de 2015, los dividendos percibidos, en principio, tendrán derecho a la exención. Pero hay que tener en cuenta que la distribución de los beneficios acumulados, o de las plusvalías tácitas generadas antes de la adquisición de la participación, no se considera renta y minora el valor de adquisición de la participación. En este caso, además de no integrar la renta, se podrá aplicar la deducción por doble imposición cuando se pruebe que un tenedor anterior de la participación tributó en una transmisión previa (DGT V0448-16).
- Ⓜ Si durante el ejercicio su sociedad ha realizado una escisión y ha canjeado sus títulos por otros emitidos por las entidades beneficiarias, tenga en cuenta que aunque tenga derecho a la exención por doble imposición, aplicará el régimen de diferimiento y no la exención. Cuando transmita con posterioridad los títulos nuevos podrá ya aplicar la exención por la plusvalía diferida.

⁷ Esto es así porque el legislador trata de evitar que se produzca una doble imposición económica.

⁸ No se entenderá cumplido este requisito si la entidad participada reside en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado de la Unión Europea y se acredite motivo económico válido y realización de actividades económicas.

Condonación de préstamos entre entidades del grupo

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

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

- Ⓜ No se puede entender que se ha condonado un préstamo mientras no ha transcurrido el plazo de prescripción civil para cobrarlo. Será cuando transcurra dicho plazo cuando se pueda entender que existe la condonación, pero no antes (Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Recurso nº 798/2016, de 15 de noviembre de 2018).

Subvenciones, donaciones y legados

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

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

- Ⓜ Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
- Ⓜ Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan (DGT V4233-16).

6. Valor de determinadas operaciones

Chequee si la empresa ha realizado alguna de las operaciones que el legislador establece que se valoren a valor de mercado. Si contablemente se han registrado por otro valor, surgirán diferencias temporarias o permanentes, dependiendo de cuál sea la operación.

Operaciones especiales a tener en cuenta

La norma fiscal obliga a reconocer ingresos, según los casos, por diferencia entre el valor de mercado del bien entregado y su valor fiscal, o entre el valor de mercado del bien recibido y el valor fiscal del entregado cuando se realiza alguna de las siguientes operaciones:

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo⁹.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación¹⁰.
- Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación, reducción del capital con devoluciones de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios¹¹.
- Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial¹².
- Los adquiridos por permuta¹³.
- Los adquiridos por canje o conversión.
- Cambios de residencia.

No existe obligación de documentar las operaciones anteriores cuando se realizan entre partes vinculadas, que también se han de valorar a mercado, porque prevalece la regla especial del artículo 17 sobre la regla general de las operaciones vinculadas del artículo 18, que es la que obliga a documentar las operaciones (DGT V0607-11).

Operaciones vinculadas

Se han de valorar obligatoriamente a valor de mercado determinadas operaciones que conllevan también la obligación de ser documentadas, si bien los requerimientos en este sentido son diferentes dependiendo de la facturación de la entidad o el grupo, de la naturaleza de las operaciones y del importe de las mismas. Asimismo, puede existir obligación de informar en el mes de noviembre sobre estas operaciones a través del modelo 232.

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

⁹ Para la entidad donante se pueden producir dos diferencias permanentes positivas: una por diferencia entre el valor fiscal del activo transmitido y su valor de mercado y otra por el gasto contable registrado en la operación que no es fiscalmente deducible.

¹⁰ Si se cumplen los requisitos para aplicar el régimen de reestructuración empresarial, la plusvalía se difiere hasta el momento en que se transmitan las participaciones recibidas.

¹¹ Los socios personas jurídicas, en su caso, podrán aplicar la exención para evitar la doble imposición.

¹² Se puede diferir la plusvalía si la operación se acoge al régimen especial de reestructuración empresarial.

¹³ La diferencia positiva se produce en el caso de que la permuta se califique de no comercial, dado que, en ese caso, no se genera beneficio contable y, sin embargo, la norma fiscal obliga a integrar en base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor fiscal del bien entregado.

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

Perímetro de vinculación

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

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

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

Recuerde:

- ® Las retribuciones de todos los socios que prestan servicios profesionales tienen que sumar, como mínimo, el 75 por 100 de la diferencia entre los ingresos y gastos antes de deducir dichas retribuciones.
- ® Se exige que más del 75 por 100 de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y que esta cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

- Ⓜ Es necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables en los estatutos o por un pacto interno de socios ([DGT V3963-16](#)).
- Ⓜ Para que a un socio no se le pueda revisar el valor pactado, su remuneración debe ser, al menos, 1,5 veces la media del salario de los trabajadores que desempeñen funciones análogas a las de los socios profesionales. En ausencia de estos trabajadores, la cuantía de las retribuciones no puede ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)¹⁴.

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

Retribución de fondos propios

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

- Los correspondientes a dividendos en especie, como es el gasto de compras de regalos que se entregan a los socios el día de la Junta de accionistas o la prima de asistencia a dicha Junta, o los gastos ocasionados por la utilización por parte del socio, que no presta servicios retribuidos a la sociedad, de un inmueble o de un vehículo.
- Los gastos financieros derivados de la remuneración a los titulares de acciones sin voto o de acciones rescatables.
- La remuneración de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Su remuneración se considera como un dividendo, aunque se contabilicen como gastos financieros, con derecho, si procede, a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional en la entidad que los percibe.¹⁵

Recuerde:

- Ⓜ Si la entidad recibe un préstamo participativo de una persona física, los intereses del mismo serán gastos fiscalmente deducibles porque no provienen de un préstamo otorgado por una entidad del grupo, pero sí podrá limitarse su deducibilidad según el artículo 16 ([DGT V2007-15](#)).

¹⁴ Para 2019 el IPREM anual (12 pagas): 6.454,03 euros/año. IPREM anual (14 pagas): 7.519,59 euros/año.

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

Gastos por donativos y liberalidades

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

Recuerde:

- ⑥ Es importante no confundir estos gastos con los de promoción de ventas, pues estos no quedan limitados, como son por ejemplo los gastos derivados de la entrega de obsequios (relojes, teléfonos móviles...) de escaso valor, con la intención de promocionar las ventas. Constituyen gastos de promoción, por lo que no se encuentran incluidos en la categoría de gastos por atenciones a clientes y proveedores y, consecuentemente, no están sometidos a ningún límite. [DGT V0242-17](#).

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

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

- ⑥ No se considera liberalidad la retribución que cobra un administrador por el desempeño de funciones de alta dirección, como por ejemplo por el cargo de gerente. Y no es necesario que en los Estatutos de la empresa figure la retribución por dichas funciones ejecutivas para que el gasto sea deducible¹⁶. No obstante, el Alto Tribunal interpreta que en los Estatutos de la empresa debe constar no solo la retribución que perciben los consejeros que tienen funciones deliberativas sino también la que perciben quienes, además, tienen funciones ejecutivas, debiendo aprobar la Junta General el monto anual de las retribuciones de los consejeros con funciones deliberativas y, también, con funciones ejecutivas (TS, de 26 de febrero de 2018)¹⁷.
- ⑥ Es deducible la retribución de un director comercial cuando también es consejero delegado de la compañía con cargo gratuito porque se ponen de manifiesto las notas de dependencia y ajeneidad, la responsabilidad limitada en el cargo como director general, que caracterizan a la relación laboral común y que son distintas de las funciones directivas y de gestión y de la titularidad de la empresa propias del consejero (Tribunal Superior de Justicia de Madrid nº 110/2018, de 11 de julio de 2019).

¹⁶Las que no son deducibles son las retribuciones de consejeros y administradores percibidas por el ejercicio del cargo si en Estatutos no se establece que ese cargo es remunerado.

¹⁷La Administración podría interpretar que si no figura en estatutos el carácter remunerado de los consejeros que realizan funciones ejecutivas podría ser no deducible el gasto al ser contrario al ordenamiento jurídico por aplicación del artículo 15.f) de la ley del Impuesto.

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

Se podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

Los gastos relativos al patrocinio de un equipo deportivo automovilístico constituyen un gasto de publicidad, siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, y justificación documental, en la medida que no tienen la consideración de gasto fiscalmente no deducible (DGT V1655-16).

La base de la deducción es la parte del coste de los envases y embalajes que cumpla una función estrictamente publicitaria (TEAC de 2 de noviembre de 2017). Si no resulta sencillo el deslinde entre el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria, por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria, se podrá aceptar como justificación suficiente del coste publicitario la demostración de lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

Gastos de sanciones y recargos

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

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

Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

Son gastos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos (DGT V1439-18).

Recuerde:

- ® Según la DGT, no son gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico y, por lo tanto, son deducibles en ejercicios iniciados en 2015 y siguientes. los intereses de demora tributarios, que vienen impuestos por el mismo ordenamiento jurídico ([DGT V1439-18](#)). Sin embargo, el TEAC, en Resolución de 4 de diciembre de 2017, respecto a la deducibilidad de los intereses de demora generados con la ley anterior, aplicable antes de 2015, los considera no deducibles porque nacen a raíz del incumplimiento de la norma tributaria.

Gastos por extinción de la relación laboral o mercantil

No son deducibles los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial (alta dirección), o de la relación mercantil de los administradores y miembros del Consejo de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos cuando excedan del mayor de 1.000.000€ o del

importe regulado en el Estatuto de los Trabajadores o en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

Recuerde:

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

Gastos financieros

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

En el resto de los casos, la cuantía deducible de los gastos financieros se limita al 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio¹⁸, con un mínimo de 1.000.000€, pudiendo trasladar la deducción del exceso a los ejercicios siguientes, sin límite temporal, pero sometidos cada año, junto con los gastos del propio ejercicio, a los indicados límites cuantitativos.

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

8. Pérdidas por deterioros de existencias y de créditos

Pérdidas por deterioro de existencias

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

¹⁸ El beneficio operativo se calcula a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, en el que no se tienen en cuenta amortizaciones, imputaciones de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, deterioros y resultados de enajenaciones de inmovilizado, conceptos que figuran recogidos en el modelo de cuentas de pérdidas y ganancias.

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

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

Pérdidas por deterioro de créditos comerciales y no comerciales

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

- Hayan transcurrido 6 meses desde que venció la obligación.
- Que el deudor esté declarado en situación de concurso, siendo suficiente con el auto que lo declare.
- Que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes, siendo suficiente que simplemente esté procesado por dicho delito, aunque no haya sentencia judicial firme.
- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

Recuerde:

- Ⓜ Sería conveniente reclamar al deudor judicialmente la cuantía del crédito, aunque se cumpla el requisito de los 6 meses (TEAC Nº 6419/2016). Para que el deterioro sea fiscalmente deducible se requiere una conducta tendente a exigir la satisfacción de la deuda, sin que la mera pasividad extrajudicial o judicial sustente la concurrencia de este requisito (Audiencia Nacional, de 27 de noviembre de 2014).
- Ⓜ Si en ejercicios anteriores no fue deducible el gasto por no haber transcurrido el plazo de los 6 meses y aún sigue sin cobrarlo, pero espera hacerlo, deberá revertir el ajuste extracontable positivo dotado en su día.
- Ⓜ Si en ejercicios anteriores fue deducible el gasto, y este año cobra el crédito, deberá revertir el deterioro contable dotado en su día.
- Ⓜ Aunque en principio no son deducibles los gastos por insolvencias cuando el deudor es un ente público, sí serán deducibles cuando el crédito es objeto de un procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía.
- Ⓜ Lo mismo ocurre con los gastos por insolvencias cuando el deudor es una persona o entidad vinculada, en cuyo caso el gasto será deducible solo si el deudor vinculado ha entrado en fase de liquidación en el concurso. No obstante, si el concurso concluye con una renovación de la deuda, concediéndose un nuevo plazo de vencimiento, no existe ya ninguna causa que justifique el riesgo de insolvencia, por lo que se deberá de revertir el deterioro.

9. Rentas negativas por transmisión de activos

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

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

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

Generadas en transmisiones de valores a empresas del grupo

Si difirió una pérdida como consecuencia de la transmisión de una participación a una entidad del grupo mercantil, la adquirente transmite dicha participación a un tercero y la pérdida es deducible por no tener una participación significativa,¹⁹tenga en cuenta que la renta negativa se minorará en las rentas positivas generadas en la transmisión. Si la participación fuera significativa, la pérdida no es deducible.

Generadas por transmisión de participaciones significativas

Si ha transmitido con pérdida participaciones de entidades residentes y no residentes no podrá deducirla en los casos de participación significativa. Se entiende cumplido este requisito si se alcanzó en cualquier día del año anterior a la transmisión el porcentaje del 5% o si el valor de adquisición supera 20.000.000€.

Asimismo, se impide la deducción de las pérdidas producidas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes en que, no alcanzando un porcentaje significativo de participación, la entidad participada no esté sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10 por 100. Se admite la aplicación parcial de lo dispuesto anteriormente si los requisitos también se cumplen de manera parcial. Sí se integrarán las rentas negativas por extinción de la participada que no sea consecuencia de una operación de reestructuración, pero se minorarán en la cuantía de los dividendos recibidos de la participada en los 10 años anteriores si no rebajaron el valor de adquisición y tuvieron derecho a la exención o a la deducción por doble imposición.

Generadas por transmisión de participaciones no significativas

Si ha transmitido participaciones con pérdidas de entidades residentes podrá computarlas fiscalmente solo cuando, en cualquier día del año anterior, no se haya alcanzado en la participada un porcentaje del 5 por 100 o un valor de adquisición de 20.000.000€ y, si la pérdida es por transmisión de participaciones en no residentes, solo en caso de no alcanzar tal porcentaje, pero si, además, se cumple el requisito de imposición mínima en el país donde radique la participada.

¹⁹ Se tiene participación significativa si se posee, al menos, el 5 por 100 del capital o un precio de adquisición superior o igual a 20.000.000€.

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

Generadas por valoración a valor razonable de carteras

Si ha tenido una disminución en el valor de las carteras de negociación por valoración de las mismas a valor razonable, que impactan en cuenta de pérdidas y ganancias, según lo establecido por la norma contable, tiene que tener en cuenta que no serán deducibles en el caso de que se tenga más de un 5 por 100, o bien un precio de adquisición de 20.000.000€, salvo hasta el importe del incremento de valor previamente integrado en la base imponible.

10. Amortizaciones

Hay que verificar si las amortizaciones contables coinciden con las fiscales. De no ser así habrá que realizar ajustes extracontables para computar el correcto gasto fiscal.

Amortización por tablas

Si un elemento patrimonial se ha amortizado contablemente por un importe superior al coeficiente máximo establecido en las tablas fiscales, el gasto se acepta siempre que en algún período impositivo anterior se haya contabilizado la amortización del activo por debajo del coeficiente mínimo (hasta el importe no amortizado por debajo del mínimo) y, además, no exista perjuicio económico para la Hacienda Pública²⁰. Esta situación es muy común cuando se produce la venta de un activo y aparece un gasto por pérdida porque nunca se amortizó o no se dotó el correspondiente deterioro en su momento.

Adquisición de elementos de escaso valor

Chequee los elementos patrimoniales nuevos adquiridos desde 2015 y, si el precio de adquisición unitario de los mismos no excede de 300€, con el límite de 25.000€ en el ejercicio, podrá aplicar la libertad de amortización a cada uno de ellos.

Adquisición de elementos usados

Si en su balance tiene algún elemento patrimonial usado, podrá amortizarlo aplicando el porcentaje máximo de tablas que le corresponda multiplicado por 2. Dicho porcentaje se aplicará sobre el precio de adquisición o, si no conoce el precio de adquisición originario, sobre el resultante de una peritación. No se consideran usados a estos efectos los edificios con antigüedad menor de 10 años.²¹

Regla especial de amortización 2013 y 2014

²⁰ La Administración entiende que existe perjuicio económico cuando el gasto corresponde a un ejercicio prescrito o, como consecuencia del menor gasto, la sociedad aprovechó por ejemplo este hecho para aplicar deducciones que caducaban en dicho ejercicio.

²¹ No es aplicable el método de amortización para bienes usados si se adquieren a entidad del grupo mercantil.

Hay que tener en cuenta que sigue revertiendo el 30 por 100 del gasto por amortización que no fue fiscalmente deducible en los años 2013 y 2014. Las empresas que vieron limitado este gasto son las que no tenían la condición de empresas de reducida dimensión en los ejercicios iniciados en aquellos años.

Cuando esta medida esté revertiendo en, 2019, como el tipo general se redujo del 30 al 25 por 100, podrán deducir en cuota un 5 por 100 de la reversión, para que no se perjudique su expectativa por el cambio de gravamen.

A partir de 2015 se recupera el gasto no deducido de forma lineal en los 10 años siguientes, salvo que hubiera optado por recuperarlo durante la vida útil restante del elemento patrimonial. Si se vendiera el activo se recuperaría vía ajuste negativo en los años que resten hasta los 10 en el primer caso, o en el ejercicio de la transmisión en el segundo²².

Activos adquiridos en 2003 y 2004

Detecte si la empresa aún mantiene activos que fueron adquiridos entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004. Si es así y aún se amortizan, los coeficientes lineales máximos se pueden multiplicar por 1,1.

Amortización degresiva según porcentaje constante y según números dígitos

Si se opta por aplicar el método del porcentaje constante, el gasto fiscal se determina aplicando, al valor pendiente de amortización del elemento patrimonial, un porcentaje que resulta de multiplicar el porcentaje correspondiente al período de vida útil, obtenido del período de amortización elegido según tablas, por un coeficiente que varía en función del período de amortización:

- 1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a 5 años.
- 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 5 e inferior a 8 años.
- 2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11 por 100. El importe pendiente de amortizar, en el período impositivo en que se produzca el fin de la vida útil, se amortizará en dicho período impositivo. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante este método.

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

²² DGT V3421-16: si la sociedad optó por la deducción durante la vida útil del bien, se producirá la reversión de todos los importes pendientes si se transmite el elemento patrimonial. No obstante, si se optó por la deducción de forma lineal durante un plazo de 10 años, se seguirá este método de integración en la base imponible aun cuando el elemento patrimonial se haya transmitido, por cuanto dicho método precisamente es ajeno a la vida útil del elemento patrimonial afectado.

Libertad de amortización

Se permite aplicar libertad de amortización, además de a los bienes de escaso valor, con los límites que hemos visto, en los siguientes casos:

- Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los 5 primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos edificios, afectos a I+D. Los edificios afectos a I+D se amortizan linealmente en 10 años.
- Los gastos de Investigación y Desarrollo (I+D) activados como inmovilizado intangible (salvo las amortizaciones de los elementos que aplican libertad de amortización).
- Los activos mineros.
- Luego veremos el incentivo en empresas de reducida dimensión de libertad de amortización con creación de empleo.

Recuerde:

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

Usufructo y nuda propiedad

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

La adquisición de un derecho de usufructo se contabiliza como un arrendamiento operativo y la adquisición de la nuda propiedad de un inmueble de la siguiente

manera: si el vendedor mantiene el usufructo a cambio de una renta vitalicia, se registra el inmueble por el valor razonable de la nuda propiedad.

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

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

Fondo de comercio por adquisiciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial

Aunque el fondo de comercio se amortiza contablemente a un mínimo del 10 por 100 anual (10 años), desde el punto de vista fiscal solo se permite una deducción máxima anual del 5 por 100 (20 años). Esta diferencia se materializa en la necesidad de hacer, durante los 10 primeros años, un ajuste positivo al resultado contable por el exceso de amortización contable sobre la permitida fiscalmente y, posteriormente, los correspondientes ajustes negativos.

Recuerde:

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

Tabla de amortización

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Obra civil		
Obra civil general.	2%	100
Pavimentos.	6%	34
Infraestructuras y obras mineras.	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas.	2%	100
Centrales nucleares.	3%	60
Centrales de carbón.	4%	50

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
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

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

11. Reversión de deterioros

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

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

Reversión de deterioros por inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

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

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

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

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

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

Valores representativos de deuda

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

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

Si se ha producido la recuperación del valor contable deberá integrar el ingreso contable en la base imponible, con independencia de que la reversión contable se registre en cuentas de patrimonio neto²³.

Valores de participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que no cotizan en un mercado regulado

A partir de 2016, el deterioro fiscal deducido en su momento se integrará como mínimo en una quinta parte cada año.

En caso de que se produzca una reversión superior, por incremento de los fondos propios de la participada o por reparto de dividendos, se integrará toda la renta positiva correspondiente a la misma y, si quedase deterioro aún por integrar, se adicionará a la base imponible por partes iguales en los ejercicios que resten hasta el iniciado en 2020.

Si en los ejercicios iniciados desde 2016 se transmite la participación, se integrarán las cantidades pendientes de revertir con el límite de la renta fiscal positiva derivada de la transmisión.

12. Provisiones para gastos

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

²³ Consulta nº 4 BOICAC nº 77: regula el tratamiento del deterioro de valor de acciones incluidas en la cartera de disponibles para la venta.

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

13. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles

Tipo de provisión		DEDUCIBLE	NO DEDUCIBLE
Retribuciones a largo plazo al personal			X
Retribuciones a largo plazo al personal: planes de previsión social empresarial		X (con requisito)	
Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio			X
Actuaciones medioambientales		X (con requisito)	
Contratos onerosos			X
Por reestructuraciones			X
Por reestructuraciones que se refieran a obligaciones legales o contractuales		X	
Devoluciones de ventas			X
Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas		X (con límite)	
Provisiones para el pago del Impuesto sobre Sociedades			X
Provisiones para el pago de otros impuestos distintos del de Sociedades		X	
Por reestructuración de plantilla que se realizará en el ejercicio siguiente			X
Provisiones por pago de indemnizaciones para ejercicios siguientes			X
Provisión por pago de indemnización futura en caso de despido del trabajador			X
Empresas constructoras	Provisión para indemnizaciones por fin de obra	X	
	Provisión para indemnizaciones del personal		X
	Provisión para terminación de la obra		X
	Provisión para pérdidas por obras		X
	Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	
Empresas inmobiliarias	Provisión para evicción y saneamiento	X	
	Provisión para cubrir la posibilidad de evicción, en cuanto determina la pérdida de la cosa vendida		X
	Provisión para terminación de promociones	X	
	Provisión para pérdidas en promociones		X
	Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	

14. -Patent Box-

La última ley de Presupuestos Generales del Estado modificó este incentivo con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2018. Por un lado, se especifica que solo las rentas positivas son las que tienen derecho a la reducción en la base imponible (antes se mencionaba solo a rentas sin diferenciar entre positivas o negativas). Por otro lado, se actualizan los supuestos en los que se puede aplicar la reducción. En concreto, por la cesión del derecho de uso o de explotación, por las patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos, o de software avanzado registrado que haya sido obtenido como resultado de proyectos de I+D.

Si en un período impositivo se obtienen rentas negativas, éstas se reducirán cuando no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores que hubieran aplicado la reducción.

Se regula un régimen transitorio de aplicación para los activos intangibles del contribuyente disponibles con anterioridad a 1 de julio de 2016.

Cesiones del derecho de uso o explotación realizadas con anterioridad al 27 de septiembre de 2013

Se podrá optar por aplicar, en todos los períodos impositivos que resten, hasta la finalización de los contratos correspondientes, el régimen establecido en el artículo 23 del RDL 4/2004. A partir del 1 de julio de 2021 se deberá aplicar el nuevo régimen.

Cesiones del derecho de uso o de explotación que se hayan realizado desde el 27 de septiembre de 2013 hasta el 30 de junio de 2016:

En estos casos el contribuyente podrá optar por aplicar el régimen establecido en la Ley del Impuesto según redacción vigente a 1 de enero de 2015. Lo dispuesto anteriormente resultará de aplicación hasta el 30 de junio de 2021, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016 a una entidad vinculada y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso lo dispuesto en este apartado resultará de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2017. A partir de 1 julio de 2021, o de 1 de enero de 2018, respectivamente, se deberá aplicar el nuevo régimen.

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

Podrán optar, del mismo modo, por el régimen establecido en el artículo 23, según redacción vigente a 1 de enero de 2015, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016 a una entidad vinculada y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso, únicamente podrán aplicar dicho régimen las que se realicen hasta el 31 de diciembre de 2017. Se ejercerá la opción en la declaración del período de transmisión.

15. Reserva de capitalización

Si la sociedad tributa al tipo general, es posible usar este incentivo para reducir la factura fiscal.²⁴

El incentivo consiste en reducir la base imponible en un 10 por 100 del incremento de los fondos propios²⁵ en el período impositivo (sin tener en cuenta el beneficio del ejercicio ni el del anterior), con un máximo del 10 por 100 de la base imponible previa a esta reducción y a restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuesto diferido (DTA) y de bases imponibles negativas (BIN's). Puede aplicarse una reducción menor al porcentaje citado.

Para aplicar el incentivo se deberá dotar una reserva indisponible durante 5 años y, en ese plazo, habrá que mantener el incremento de fondos propios, excepto que la entidad tenga pérdidas contables²⁶.

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

- Las aportaciones de socios, ya sean dinerarias o no dinerarias (DGT V1772-15).
- Las ampliaciones de capital por compensación de créditos.
- La ampliación de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración (DGT V5470-16).
- Las reservas legales o estatutarias (se incluye la reserva legal a dotar hasta el 20 por 100 del capital y el resto de reservas obligatorias, salvo la propia reserva de capitalización).
- La reserva de nivelación.
- La reserva para inversiones en Canarias (RIC).
- Los fondos propios correspondientes a emisión de instrumentos financieros compuestos o por variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de la disminución o el aumento del tipo de gravamen.

Recuerde:

- ® Si en 2017 ó 2018 aplicó este beneficio, pero por insuficiencia de base no pudo reducir todo el importe, aproveche este año para usar la reducción pendiente y no perderla (dispone solo de 2 años después del ejercicio en que consiguió el incremento de fondos propios).

²⁴ También pueden beneficiarse de este incentivo las entidades parcialmente exentas y las de nueva creación, aunque estas últimas no puedan aplicarla en el primer año.

²⁵ Derivados tanto de beneficios de actividad económica como no económica y de resultados ordinarios o extraordinarios.

²⁶ La reserva solo será disponible cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad, cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial o cuando una norma de carácter legal así lo prevea.

- Ⓜ Si la RIC u otra reserva indisponible deja de serlo, incrementa los fondos propios (DGT V1907-18).
- Ⓜ Si duda entre aplicar la reducción por reserva de capitalización o compensar bases imponibles negativas pendientes, puede que sea más interesante aplicar la reserva y dejar para un momento posterior la compensación de las bases imponibles negativas, porque para estas últimas no existe límite temporal para su aplicación.
- Ⓜ Para la aplicación de este incentivo fiscal en el seno de un grupo, la reducción y requisitos se referirá al grupo, pudiendo dotar la reserva cualquiera de las entidades que lo componen (DGT V0255-18).
- Ⓜ En grupos fiscales, el cómputo del incremento de los fondos propios se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo, y las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas, criterio que se ha cambiado con respecto a consultas anteriores (DGT V1836-18).
- Ⓜ Los importes destinados a la dotación de la reserva de capitalización deben ser considerados a efectos del cálculo del incremento de fondos propios (DGT V1854-19).
- Ⓜ Es un incentivo opcional. Si no se aplica, pasado el período de autoliquidación, la opción será irreversible.
- Ⓜ El incumplimiento en los requisitos implica agregar, a la cuota del ejercicio en el que se produjo el incumplimiento, la cuota correspondiente a la reducción practicada más intereses de demora.

16. Reserva de nivelación

Solo pueden aplicar este incentivo las entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (ERD) y apliquen el tipo general.²⁷ Consiste en reducir la base imponible del ejercicio como máximo en un 10 por 100 de su importe, con un límite cuantitativo de hasta 1.000.000€.

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

Por el importe minorado es obligatorio dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se reduce la base. Si no existen beneficios suficientes en el

²⁷ Las entidades de nueva creación no pueden aplicar este incentivo fiscal al tributar a un tipo inferior que el general.

ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible²⁸.

Recuerde:

- Ⓜ Si el período impositivo tuvo una duración inferior al año, el importe máximo de la reducción por esta reserva no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.
- Ⓜ Esta reducción por reserva de nivelación es opcional y, si opta por no aplicarla, no podrá rectificar posteriormente la declaración para aplicar el incentivo.
- Ⓜ De incumplirse los requisitos, se deberá integrar la cuota íntegra que se dejó de ingresar en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, incrementada en un 5 por 100, junto con los intereses de demora correspondientes.

17. Diferencias permanentes o temporarias

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

Ajustes positivos

- Gastos que representen una retribución de fondos propios, tales como los gastos por adquisiciones de regalos para los accionistas.
- Gastos contables derivados de multas, sanciones, recargos extemporáneos o ejecutivos.
- Gasto por el Impuesto sobre Sociedades, salvo el satisfecho en el extranjero si se puede aplicar la deducción para evitar la doble imposición jurídica por la renta que provenga de actividades económicas.
- Gasto por el importe satisfecho por el prestamista correspondiente a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la constitución de préstamos hipotecarios (pero solo para ejercicios iniciados a partir del 10 de noviembre de 2018).
- Retribuciones de administradores cuyo cargo no figure en Estatutos como retribuido.
- Las pérdidas del juego.
- Gastos por liberalidades.

²⁸ La reserva solo será disponible cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad, cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial o cuando una norma de carácter legal así lo prevea.

- Donativos y donaciones.
- Gastos por atenciones a clientes y proveedores que excedan del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.
- Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- Deterioros contables, a excepción de los correspondientes a existencias e insolvencias de deudores, ya que estos últimos sí serán deducibles cuando se cumplan determinados requisitos.
- Gastos derivados del exceso pagado con motivo de la extinción de una relación laboral o mercantil (que exceda de 1.000.000€ o del importe exento si es superior a esa cifra).
- Provisión por devoluciones de ventas.
- Excesos de amortizaciones o provisiones.
- Imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo, respectivamente, si no lo permite la norma fiscal.
- Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no.
- Amortizaciones contables de activos totalmente amortizados fiscalmente por haberles aplicado una libertad de amortización o una amortización acelerada.
- Integración de rentas, en el ejercicio del cobro, de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial prevista para las mismas.
- Rentas correspondientes a quitas y esperas en los ejercicios posteriores a su aprobación.
- Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados con posterioridad, cuando recuperan el valor.
- Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite del 30 por 100 del beneficio operativo si superan el 1.000.000€.
- Presunción de existencia de rentas por descubrimiento de bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente, no registrados en contabilidad (solo efectuará el ajuste la Administración, salvo presentación fuera de plazo del modelo 720).
- Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009.
- La reversión por recuperación de valor de las participadas o, cuando menos, por quintas partes del deterioro de las participaciones en empresas no cotizadas.

- La incorporación de la reserva de nivelación por pérdidas o por llegar a 5 años sin haberla consumido.
- Gastos imputables exclusivamente a actividades exentas y los imputables solo en parte a las actividades no exentas, en el régimen especial de entidades parcialmente exentas.

Ajustes negativos

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

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

Limitación cuantitativa a la compensación

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

Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en €	2019
INCN < 20.000.000	70%
20.000.000 < INCN ≤ 60.000.000	50%
INCN > 60.000.000	25%

Excepciones a la limitación

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

Limitación a la compensación de bases negativas cuando se compran entidades

No se pueden compensar las BIN's cuando la entidad que tiene dichas bases es adquirida por persona/as vinculada/as que, teniendo menos del 25 por 100 de titularidad en el ejercicio en que se generó la base negativa, adquieren, con posterioridad, una participación que les otorga, al menos, el 50 por 100 del capital y, además, concurre alguna de las siguientes circunstancias²⁹:

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

²⁹ Dado que no existe un régimen transitorio, la limitación a la compensación de bases imponibles negativas es aplicable con efectos en los períodos impositivos iniciados a partir de 2015, con independencia de que los requisitos y condiciones exigidos se hayan producido en períodos impositivos iniciados antes de esa fecha (DGT V1677-18).

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

Recuerde:

- Ⓜ Si la sociedad es de nueva creación y aplica el tipo del 15 por 100, puede ser interesante no compensar las bases impositivas negativas en los dos primeros años que obtenga bases positivas y aplazar dicha compensación a partir del tercer año, que es cuando comienza a tributar al tipo general, en lugar de hacerlo al reducido.
- Ⓜ Si el período impositivo es inferior al año, el importe de la base imponible negativa que puede ser compensada es el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del período impositivo con respecto al año entero.
- Ⓜ Las bases impositivas negativas generadas en la rama de actividad que recibió en una aportación no dineraria, acogida al régimen especial de reestructuración, la podrá compensar la entidad adquirente (DGT V0327-16).
- Ⓜ Según interpretación administrativa, las limitaciones a la compensación de BIN's son aplicables con efectos a partir de 1 de enero de 2015, siempre que haya saldos pendientes de compensar en los períodos iniciados a partir de esa fecha, con independencia de que los requisitos y condiciones se hubiesen producido antes (DGT V1677-18).
- Ⓜ Cuando se realiza una operación acogiéndose al régimen especial de reestructuración, y la adquirente participe en el capital de la transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.

Opción o derecho a compensar las BIN's

El criterio administrativo es que la compensación de las BIN's es una opción que se ejercita con la presentación de la declaración, de tal forma que, si se compensan BIN's en una autoliquidación presentada en plazo, hasta el límite de la base positiva del ejercicio, se entiende que se quiere compensar el máximo posible y, en caso de regularización administrativa o de presentación de complementaria, se puede utilizar el saldo restante.

Si no se declara o se declara fuera de plazo, se entiende que no se ejercitó la opción de compensar las BIN's y no se admite la misma, ya que la Administración interpreta que se trata de una opción de las del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (TEAC, Resolución N° 01510/2013, de 4 de abril de 2017).

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

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

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

Recuerde:

- Ⓜ La comprobación de las BIN's, dentro del periodo de prescripción de 10 años es plena, es decir, tiene la misma intensidad y con las mismas facultades que la comprobación de cualquier ejercicio no prescrito, con la exclusiva limitación que el objeto de dicha comprobación se restringe a la BIN's y no a una eventual deuda tributaria no ingresada, si ya hubiera prescrito el derecho a liquidar.
- Ⓜ A partir del transcurso del citado plazo de prescripción es cuando la acreditación de las BIN's se realizará mediante la exhibición de la declaración y la contabilidad que arroje el resultado declarado, sin que la Administración pueda comprobar si la contabilización es correcta y se corresponde con los hechos realmente habidos.

19. Tipos de gravamen

Para 2019 son los siguientes:

Entidad crédito	30%
Hidrocarburos	30%
General	25%
Pymes	25%
Micropymes	25%
Nueva creación	15%
Cooperativas de crédito y cajas rurales	25%
Mutuas	25%
SGR y de refinanciación	25%
Colegios y asociaciones profesionales	25%
Entidades sin ánimo de lucro no ley 49/2002	25%
Fondos de promoción de empleo	25%
Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas	25%
Entidades de derecho público, puertos del Estado	25%
Cooperativas protegidas	20%

Entidades sin ánimo de lucro ley 49/2002	10%
Sociedades de Capital Variable	1%
Fondos de Inversión, SII, FII y Fondos mercado hipotecario	1%
Fondos de pensiones	0%

Recuerde:

- ® Para aplicar el tipo de gravamen de entidades de nueva creación es necesario que la entidad realice actividades económicas. El incentivo se aplicará en el primer período impositivo en que la base imponible sea positiva y en el siguiente, siempre que la base sea también positiva en este último.
- ® No se entiende realizada una actividad económica cuando hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y fuera transmitida a la entidad de nueva creación. Tampoco cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación, superior al 50 por 100.

20. Deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

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

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

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

Deducción para evitar la doble imposición jurídica

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

Limitación de las deducciones para evitar la doble imposición

Recordamos que, a partir de ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2016, se limita al 50 por 100 de la cuota íntegra el importe a deducir de la cuota del saldo pendiente por deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio y por las pendientes de deducir que se hayan originado en ejercicios anteriores, para evitar la doble imposición jurídica internacional (art. 31 LIS), doble imposición económica internacional (art. 32 LIS), deducción por doble imposición interna de valores adquiridos antes de ejercicios iniciados a partir de 01-01-15 (DT 23ª LIS) y sobre la de impuestos soportados en el extranjero por una entidad en el régimen de transparencia fiscal internacional

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

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

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

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

Las deducciones por incentivos en el año 2019 son las siguientes:

Concepto de deducción	
Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%
Inversiones en inmovilizado material o intangibles afectos (I+D+i)	8%
Innovación tecnológica (I + D)	12%
Producción cinematográfica española	20-18%
Producción cinematográfica extranjera	15%
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%
Gastos o inversiones en conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso al monte por sociedades forestales	10%
Por contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	3.000 € -variable
Creación empleo minusválidos	9.000-12.000€

Recuerde:

- ® El plazo para aplicar las deducciones es de 15 años desde el periodo en que se generaron y no se pudieron deducir, siendo de 18 años para los saldos de la deducción por Investigación y Desarrollo e Innovación (I+D+i).
- ® El límite en cada ejercicio del total de deducciones es del 25 por 100 de la cuota íntegra menos, en su caso, las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. El límite anterior se eleva al 50 por 100 si los gastos de I+D+i exceden en más del 10 por 100 de la cuota íntegra.
- ® Si la empresa es de nueva creación, puede diferir el cómputo del plazo para la aplicación de las deducciones pendientes hasta el primer ejercicio, dentro del período de prescripción, en el que se produzcan resultados positivos.

Por actividades de investigación y desarrollo (I+D)

- Porcentaje de deducción: 25 por 100 de los gastos o el 42 por 100 cuando superan la media de los efectuados en los 2 años anteriores, más el 17 por 100 del importe de los gastos del personal investigador adscrito exclusivamente a la actividad de I+D, más el 8 por 100 por las inversiones en Inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos.
- Base de deducción: gastos de I+D más inversiones en elementos patrimoniales, excluidos los edificios y terrenos, que correspondan a actividades efectuadas en España, en la UE o en elEEE, menos subvenciones.
- Requisitos: los elementos en que se materialice la inversión deben permanecer en el balance de la entidad, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de I+D. Es recomendable aportar un informe motivado emitido por el Ministerio de Economía o presentar una consulta ante la Dirección General de Tributos. Asimismo, podrán solicitarse acuerdos de valoración previa con la Administración Tributaria.

Inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales³⁰

- Porcentaje de deducción: 25 por 100 por el primer 1.000.000€ y el 20 por 100 sobre el exceso de base de la deducción.
- Base de deducción: coste total + gastos obtención de copias + gastos de publicidad y promoción³¹ - subvenciones.

³⁰ Una Agrupación de Interés Económico (AIE) que se incorpore como productora a una película antes de la finalización de la producción, tiene la consideración de productor y podrá aplicar esta deducción (DGT V3771-16).

³¹ Los gastos de obtención de copias y de publicidad y promoción están limitados al 40 por 100 del coste de producción.

- Requisitos: el importe de la deducción no puede superar los 3.000.000€; se ha de contar con el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido; se debe depositar una copia nueva en la Filmoteca o en la Comunidad Autónoma que corresponda; y el importe de la deducción, más las ayudas recibidas, no pueden superar el 70 por 100 del coste de la producción. Además, al menos el 50 por 100 de la base de la deducción debe corresponder a gastos realizados en territorio español.

Producciones extranjeras de largometrajes y series audiovisuales

- Porcentaje de deducción: 20 por 100 de la base de deducción.
- Base de deducción: gastos de personal creativo, con el límite de 100.000€ por persona, más los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.
- Requisitos: el importe de la deducción no puede superar los 3.000.000€; los productores deben estar registrados en el Registro del Ministerio de Cultura; los gastos realizados en España deben superar el 1.000.000€; y el importe de la deducción, más las ayudas recibidas, no pueden superar el 50 por 100 del coste de la producción. Esta deducción queda excluida del límite conjunto de la cuota íntegra y existe la posibilidad de que se monetice.

Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

- Porcentaje de deducción: 20 por 100 de la base de deducción.
- Base de deducción: costes directos de carácter artístico, técnico y promocional menos subvenciones.
- Requisitos: el importe de la deducción no puede superar los 500.000€ por contribuyente; el importe de la deducción, más las ayudas técnicas, no puede exceder del 80 por 100 de los gastos; se necesita obtener un certificado; y destinar, del importe de los beneficios, al menos, el 50 por 100 a la realización de estas actividades en el plazo de 4 años.

Por creación de empleo

- Importe de la deducción por el primer trabajador contratado mediante un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores: si en 2018 ha contratado a su primer trabajador mediante esta modalidad de contrato, podrá deducir en este ejercicio 3.000€³². A las contrataciones de 2019 y siguientes ya no se aplica esta deducción.
- Importe de la deducción por el resto de los trabajadores (empresas con menos de 50 trabajadores). Si durante 2018 ha celebrado contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo, puede reducir en este ejercicio el 50 por 100 de la menor de las siguientes cantidades: el importe de la prestación por desempleo

³² Esta deducción se aplica en la cuota íntegra del período impositivo correspondiente a la finalización del período de prueba de un año exigido en el contrato.

que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación o el importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida. A las contrataciones de 2019 y siguientes ya no se aplica esta deducción.

Recuerde:

- Ⓜ Es obligatorio que estos trabajadores contratados hubieran percibido al menos durante 3 meses la prestación por desempleo. También es necesario mantener la relación laboral durante al menos 3 años desde la fecha de su inicio, salvo si el contrato de trabajo se extingue por causas objetivas, despido disciplinario declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente.

Por contratación de trabajadores con discapacidad

- Importe de la deducción: 9.000€ por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad, en un grado igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior. La deducción será de 12.000€ cuando la discapacidad sea igual o superior al 65 por 100.
- Requisitos: los trabajadores pueden ser contratados tanto a jornada completa como parcial por tiempo indefinido o de manera temporal y, además, no tienen que permanecer en la empresa un mínimo de tiempo.

Recuerde:

- Ⓜ No se tiene derecho a la deducción cuando la discapacidad del trabajador sobreviene con posterioridad (DGT V0155-15).
- Ⓜ Los trabajadores con discapacidad que dan derecho a esta deducción no se pueden computar a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo para inversiones realizadas por Entidades de Reducida Dimensión.

Deducción por reversión de medidas temporales

Si en los años 2013 y 2014 fue uno de los contribuyentes que solo pudo deducir el 70 por 100 de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar una deducción del 5 por 100 de las cantidades que integre en la base imponible³³.

Donativos a entidades beneficiarias del mecenazgo de la Ley 49/2002

El importe de la deducción es del 35 por 100 de la base de deducción del donativo, con el límite del 10 por 100 de la base liquidable. Será del 40 por 100 si en los 2 períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos,

³³ Esto es así porque en los años 2013 y 2014 la sociedad realizó un ajuste positivo al tipo del 30 por 100. Sin embargo, dicho ajuste revierte a partir de 2015 y en los años siguientes a los tipos de gravámenes actuales (28 por 100 en 2015 y 25 por 100 a partir de 2016). Ante este perjuicio, el legislador reacciona regulando esa deducción.

donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior.

La deducción puede alcanzar hasta un 40 por 100 cuando estos donativos y aportaciones se destinen a la realización y desarrollo de los programas prioritarios de mecenazgo determinados en los Presupuestos Generales del Estado.

Recuerde:

- Ⓜ Si una entidad no se ha acogido al régimen especial del mecenazgo de forma expresa, no resultan de aplicación los incentivos fiscales recogidos en la Ley 49/2002. En este caso, el donante no puede beneficiarse de la deducción prevista en la citada norma (TEAC, Resolución de 5 de febrero de 2015).

Deducción de sociedades forestales

Estas sociedades, creadas con efectos de 21 de octubre de 2015, tienen derecho a una deducción en cuota del 10 por 100 de los gastos o inversiones que realicen en el período impositivo en la conservación, mantenimiento, protección y acceso al monte.

21. Regímenes especiales

Incentivos fiscales aplicables a las Empresas de Reducida Dimensión (ERD)

Se aplican a las entidades con INCN, en el ejercicio anterior, inferior a 10.000.000€.

Si en 2019 el INCN superó los 10.000.000€, podrá seguir aplicando este régimen especial durante 2020 siempre que, en 2019, 2018 y 2017 también le fueran de aplicación los incentivos fiscales de ERD.³⁴

Si la entidad forma parte de un grupo de empresas podrá aplicar el régimen de ERD si el INCN conjunto es inferior a los 10.000.000€. Para este cómputo no se tienen en cuenta las operaciones realizadas entre entidades del grupo.

Los incentivos fiscales vigentes para el período impositivo 2019 son los siguientes:

- Libertad de amortización para inversiones en inmovilizado material e inversiones inmobiliarias generadoras de empleo.
- Amortización acelerada para bienes del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e intangibles sin mantenimiento de empleo.
- Reserva de nivelación.
- Pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias de deudores.
- Deducción en base incrementada de la recuperación del coste de bienes adquiridos en arrendamiento financiero.

³⁴ La norma establece que un contribuyente puede aplicar este régimen en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período en que se superan los 10.000.000€ de cifra de negocios, cuando se han cumplido las condiciones para ser ERD tanto en aquel período como en los 2 anteriores.

Recuerde:

- Ⓜ Si ha iniciado una actividad económica, el INCN a tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado la actividad efectiva elevándose al año.
- Ⓜ Si se aplica la libertad de amortización con creación de empleo, y la sociedad realiza más de una actividad económica, no es necesario que el elemento adquirido y el incremento de empleo se realicen en la misma actividad, pues el cómputo de creación de empleo se realiza a nivel de contribuyente y no de actividad.
- Ⓜ Si en un año el contribuyente ha perdido la condición de ERD, el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global de insolvencias revierte de forma fraccionada a medida que la entidad procede a registrar sus nuevas pérdidas por deterioro por el sistema individualizado. Es decir, las nuevas pérdidas por deterioro no serán fiscalmente deducibles hasta que se agote el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global registrada en ejercicios anteriores.
- Ⓜ Para aplicar la amortización acelerada se exige que el elemento tenga coeficiente en las tablas, cosa que no ocurre, por ejemplo, en las obras de acondicionamiento de un local arrendado (DGT V1957-12).

Arrendamiento de viviendas

Pueden aplicar este régimen especial las entidades que tienen en su activo 8 o más viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 3 años. Conforme establece el TEAC en Resolución 00622/2016, de 5 de julio de 2016, para utilizar este régimen especial es necesario que el arrendamiento se desarrolle como una actividad económica, esto es, debe de tener una persona con contrato laboral y a jornada completa.

El incentivo fiscal consiste en aplicar una bonificación del 85 por 100 a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas³⁵.

En el caso de reparto de dividendos, los socios personas físicas los integran en la base imponible del ahorro y los socios personas jurídicas, con participación significativa, podrán aplicar una exención del 50 por 100 cuando provengan de beneficios bonificados³⁶.

En el caso de que el socio persona jurídica transmita una participación significativa (igual o superior al 5 por 100 o un valor de adquisición superior a 20.000.000€), y la haya poseído de manera interrumpida durante el año anterior al día de la transmisión, en la parte que se corresponda con beneficios no distribuidos bonificados aplicará una exención del 50 por 100. A la parte de plusvalía que no se corresponde con rentas

³⁵ Cuando la sociedad realiza actividades complementarias, sin tener en cuenta las rentas procedentes de la transmisión de viviendas, una vez pasado el plazo de los 3 años mínimo de arrendamiento, las rentas susceptibles de gozar de bonificación tienen que ser al menos el 55 por 100 del total de las rentas o, alternativamente, que al menos el 55 por 100 del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación.

³⁶ Si la entidad ha obtenido rentas bonificados y otras no, se considera que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

bonificadas se le podrá aplicar la exención general regulada para la transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades residentes.

Recuerde:

- Ⓜ Para aplicar este régimen es necesario llevar una contabilidad separada para cada inmueble cuando la sociedad realice alguna actividad distinta de la propia del arrendamiento. De esta manera se tendrá desglose suficiente para conocer la renta imputable a cada vivienda, local o finca registral.
- Ⓜ Si las viviendas en alquiler se han adquirido a través de un contrato de arrendamiento financiero, se tendrán en cuenta, para determinar la base imponible, los ajustes que resultan de aplicar el régimen de arrendamiento financiero, pero, sin embargo, no se tienen en cuenta los ajustes negativos y positivos por la aceleración de las amortizaciones propia del régimen especial.
- Ⓜ Esta bonificación es incompatible con la reserva de capitalización. De esta manera se evita que sobre un mismo beneficio se tenga un doble incentivo fiscal.

Operaciones de reestructuración empresarial en general

Si durante este ejercicio ha realizado alguna operación de las que puede acoger al régimen especial de reestructuración empresarial, debe tener en cuenta que, aunque ya no hay que optar por el régimen especial para aplicarlo (se aplica por defecto), sí es obligatorio comunicar a la Administración la realización de la operación por la entidad adquirente en un plazo de 3 meses desde la realización de la operación. De no realizarse este trámite podrá ser sancionado con 10.000€. El incumplimiento de este requisito formal no impedirá aplicar el régimen especial.

Recuerde:

- Ⓜ Si realiza una fusión y la entidad absorbida aplicó la reserva por capitalización, será la absorbente quien deberá cumplir con el requisito de mantenimiento de los fondos propios.
- Ⓜ Si la Administración tributaria entendiera que no existe motivo económico válido en la operación, se quitará la ventaja fiscal obtenida, manteniéndose el resto de los beneficios fiscales (DGT V2894-15).
- Ⓜ La escisión de una entidad en la que participan dos socios, en dos sociedades en las que también participan, seguida de una donación recíproca, no es admitida, pues equivaldría a una escisión no proporcional, la cual solo se permite si cada escindida constituye rama de actividad. Por el contrario, la operación podría ir por el régimen de diferimiento si no se produce tal donación y se adjudica la sociedad a cada socio por disposición testamentaria ([DGT V2535-16](#)).

Aportación no dineraria especial

Para aplicar el régimen de reestructuración empresarial, la entidad que recibe la aportación tiene que ser residente en España, o bien tener un establecimiento permanente en España al que se aportan dichos bienes. También es necesario que la transmitente participe después de realizar la aportación en, al menos, un 5 por 100 en

el capital de la adquirente. Si el transmitente antes de realizar la aportación ya tiene el 5 por 100 se entiende cumplido este requisito (DGT V1215-08).

Recuerde:

- Ⓜ La entidad transmitente valora las participaciones recibidas por el mismo valor fiscal del activo aportado y no integra en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del bien transmitido y su valor fiscal. La entidad adquirente valora el activo recibido por el mismo valor fiscal que tenía en la entidad transmitente conservando también la antigüedad.
- Ⓜ Las bases imponibles negativas existentes en la rama transmitida se transmitirán a la entidad adquirente con los límites y condiciones establecidas en la norma (DGT V0327-16).
- Ⓜ Cuando lo que se aporta son participaciones en el patrimonio de empresas del grupo en una sociedad que se constituye, o ya constituida, de la que se reciben a cambio acciones que dan el control, la aportante reflejará la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable (BOICAC Nº 74) ³⁷.

Entidades parcialmente exentas

No están exentos los ingresos procedentes de las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

Estos contribuyentes no estarán obligados a presentar declaración cuando, simultáneamente, los ingresos totales no superan los 75.000€ anuales, los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen los 2.000€ anuales y todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

Recuerde:

- Ⓜ Si una entidad acogida al régimen especial percibe ingresos de cuotas de socios que en parte destina a una actividad económica y en parte a la defensa de los intereses de los asociados, hay que prorratear dichos ingresos para determinar que porción de los mismos queda exenta.
- Ⓜ Una asociación que organiza cursos formativos realiza una explotación económica, con independencia de que se financie con subvenciones públicas, por la propia federación o mediante la contraprestación de los alumnos socios o terceros (AEAT, Informa 128810).

Consolidación Fiscal

Recordamos que los requisitos y límites para cuantificar la base imponible se miden a nivel de grupo fiscal y no individual. Así ocurre por ejemplo con la reserva de

³⁷ La entidad beneficiaria aplica la norma de instrumentos financieros, según la cual las acciones se valorarán al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

capitalización y de nivelación, la limitación de los gastos por atenciones a clientes y proveedores o el límite de los gastos financieros.

La opción por el régimen especial se debe tomar por el órgano de Administración y no por la junta de accionistas.

Recuerde:

- Ⓜ El cálculo de la base imponible se realiza como se expone a continuación:
[(+/-) BI individuales] - [eliminaciones] + [incorporaciones] - [R. capitalización] - [DTAs] - [compensación BI (-) del grupo y entidades del grupo pendientes antes de integrar Grupo] - [R. nivelación]
- Ⓜ Las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel de grupo consolidado no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo.
- Ⓜ En la extinción del grupo fiscal, las eliminaciones pendientes de compensación se integran en la base imponible individual de las entidades que formaban el mismo.
- Ⓜ Si una sociedad se separa del grupo, y originó un resultado que fue eliminado, se incorporará dicha eliminación en la base imponible de dicha entidad, y no en la base imponible del grupo como se hacía antes de 2015.
- Ⓜ Cuando se transmiten participaciones de una sociedad del grupo, que deja de formar parte del mismo, obteniendo una renta negativa, esta se minorará en el importe de las bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida que hayan sido compensadas en el Grupo.
- Ⓜ Una entidad en desequilibrio patrimonial no puede formar parte de un grupo fiscal, salvo que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta situación se hubiera superado. Por lo tanto, una entidad que supera en 2018 la situación de desequilibrio podrá formar parte del grupo en 2017 (DGT V1834-17).

Régimen especial de adquisiciones por contratos de arrendamiento financiero

Cuando estos contratos cumplan ciertos requisitos, como que tengan una duración mínima de 2, ó 10 años en caso de inmuebles o establecimientos industriales, se encuentre diferenciada la parte que corresponde a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora de la carga financiera y, además, el importe anual de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien permanezca igual o sea creciente a lo largo del período contractual³⁸, la entidad podrá imputar como gasto fiscal el importe de la cuota de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien hasta el doble del coeficiente máximo de amortización según tablas fiscales, o del triple si se trata de una empresa de reducida dimensión, con independencia de la imputación contable.

- Ⓜ La cuantía que no ha podido ser deducida por exceder del límite será deducible en los periodos impositivos sucesivos, respetando igual el límite. Para el

³⁸ El citado requisito no se refiere estrictamente a las cuotas de arrendamiento financiero, sino a la parte de dichas cuotas que corresponde a la recuperación del coste del bien, considerada anualmente, excluida, por tanto, la parte de carga financiera y el gravamen indirecto que corresponda.

cálculo del límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.

- Ⓜ En aquellos contratos en los que se recibe un bien en arrendamiento financiero, entregando un elemento usado a sustituir, minorando esta entrega el importe de las cuotas de recuperación del bien que se financian, se incumplen las condiciones para aplicar este régimen especial (DGT V2282-11).

22. Otras cuestiones de interés

Inscripción en el Registro Mercantil

Hasta que la sociedad no quede inscrita en el Registro Mercantil no alcanzará la personalidad jurídica y, por lo tanto, tributará hasta dicho momento por el régimen de atribución de rentas. La fecha de inscripción será la del asiento de presentación, salvo que se anule como consecuencia de la calificación defectuosa por el Registrador. Si la sociedad que no tiene personalidad jurídica ha soportado retenciones, estas se atribuyen a los socios.

De la misma manera, hasta que una entidad no cause baja en el Registro Mercantil, estará obligada a presentar la declaración del Impuesto, con independencia de que la base imponible sea cero. El no hacerlo puede originar una infracción tributaria.

Recuerde:

- Ⓜ En un proceso de escisión hasta que no se produzca la inscripción en el Registro Mercantil de la operación, la entidad escindida está obligada a presentar la declaración, aunque sea con cuota cero.
- Ⓜ También en un proceso de escisión la entidad o entidades beneficiarias no se subrogarán en los derechos y obligaciones hasta que no se produzca la inscripción en el Registro Mercantil de la operación de reestructuración.
- Ⓜ Solo podrá una sociedad disuelta compensar las bases imponibles negativas sin límite alguno cuando se haya inscrito la disolución en el Registro Mercantil.
- Ⓜ Las sociedades civiles, con personalidad jurídica y objeto mercantil, son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. La personalidad jurídica se alcanza cuando la sociedad se manifiesta como tal ante la AEAT, y no tendrá personalidad jurídica cuando solicite un NIF como comunidad de bienes.
- Ⓜ No se considera que tienen objeto mercantil las sociedades civiles que realicen actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, de alquiler de inmuebles, mineras, así como las profesionales adaptadas a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, según [DGT V0166-17](#).

Transformación jurídica de la sociedad

Si ha transformado su forma societaria o ha modificado su estatuto de tal manera que ha pasado a tributar a un tipo impositivo distinto al que tenía, o bien le es de aplicación un régimen tributario distinto, ha de tener en cuenta que, si vende un activo adquirido con anterioridad a la transformación o a la modificación, la ganancia obtenida se

entiende generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido.

Recuerde:

- ® La parte de la renta generada hasta el momento de la transformación o modificación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma, estatuto o régimen originario.
- ® La transformación jurídica de una entidad producirá la conclusión del período impositivo cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias: la extinción de la entidad, un cambio de residencia al extranjero o la no sujeción al Impuesto sobre Sociedades de la entidad resultante. Asimismo, se producirá la conclusión si la transformación de la forma societaria de la entidad, o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, determina la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto.

Cambio de residencia “exit tax”

Si durante este año la empresa ha trasladado la residencia fuera del territorio español, debe integrar la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales, excepto que los mismos queden afectados a un establecimiento permanente (EP) de la mencionada entidad situado en territorio español.

No obstante, el pago de esta deuda tributaria, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE), será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de dichos elementos.

Recuerde:

- ® Si se adquirieron participaciones en una operación de reestructuración empresarial, en la que se aplicó el régimen especial, y el aportante pierde su condición de residente en territorio español, integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y el valor fiscal, salvo que las acciones o participaciones queden afectas a un EP situado en territorio español³⁹.

³⁹ Cuando el socio adquiera la residencia en un Estado miembro de la UE, o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de las acciones o participaciones afectadas.

50 recomendaciones a tener en cuenta a final de año por los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades

Aunque el impuesto de 2019, de las entidades cuyo ejercicio coincide con el año natural, se autoliquidará en julio de 2020, el gasto por impuesto sobre beneficio habrá que contabilizarlo a finales de 2019 y, por lo tanto, eso exigirá calcular el impuesto a pagar y realizar todos los ajustes al resultado contable, cuantificar la reserva de capitalización, decidir la compensación de BIN's o determinar el importe de las deducciones.

Es imprescindible recopilar las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de períodos anteriores para conocer las bases negativas o los saldos de deducciones pendientes de compensar.

También conviene tener a mano las declaraciones anuales de otros impuestos como el IVA, cuya base imponible podremos conciliar con nuestras ventas o ingresos, y las declaraciones informativas, como el modelo 190 de retribuciones y retenciones, que nos puede ayudar a chequear el importe de los gastos de personal.

Recomendaciones

1. Debemos solicitar las facturas que nos falten de proveedores, así como escrituras públicas u otros documentos que prueben las operaciones realizadas a lo largo del año. Asimismo, es preciso conseguir de las entidades bancarias los saldos a 31 de diciembre de las cuentas y la valoración y rendimientos de los activos financieros, así como el importe de las retenciones que se nos hayan practicado.
2. Interesa conocer al cierre del ejercicio el tipo de cambio en vigor, lo cual es necesario para valorar las cuentas de tesorería, créditos y débitos y las diferencias con el valor contabilizado, para cargarlas o abonarlas a Pérdidas y Ganancias.
3. Evaluar a cuánto ascenderá el importe neto de la cifra de negocios de este ejercicio y, si fuera a superar por poco 10.000.000€, podría diferirse la realización de algunos ingresos para el próximo año, a fin de no pasar ese límite y que ello nos pueda llevar a abandonar el régimen de empresas de reducida dimensión (ERD) o entrar en prórroga en el mismo.
4. Con la cifra anterior, también sabremos el límite al importe máximo deducible del gasto de atenciones a clientes y proveedores, que es el 1% precisamente del INCN. Si fuéramos a superar dicho límite, sería conveniente aplazar, en la medida de lo posible, ese tipo de gastos a 2020.
5. Si a la entidad le conviene obtener liquidez transmitiendo inmuebles con beneficio, le convendrá vender, en primer lugar, los adquiridos entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, ya que no tributará por la mitad del beneficio, salvo que lo hubiera adquirido o transmitido a una empresa del grupo.

6. Analizar las ventas o prestaciones de servicios de la sociedad que puedan acogerse a la regla especial de operaciones a plazo. En ese supuesto, se deberá hacer un ajuste negativo al resultado contable por la parte proporcional no cobrada. En sentido contrario, cuando se haya producido el vencimiento de un plazo de una operación de estas características, realizada en ejercicios anteriores, no se puede olvidar el necesario ajuste positivo por la parte proporcional de la renta que se corresponde con el plazo vencido.
7. En caso de que la operación aplazada sea un servicio, será necesario conocer el beneficio neto del mismo (restando al ingreso los gastos asociados), porque no se fracciona el ingreso, sino el beneficio neto de la prestación de servicios.
8. Si la entidad ha realizado una permuta inmobiliaria entregando terreno a cambio de recibir una edificación futura, en un plazo superior a un año, podrá acogerse a la regla de operaciones a plazo.
9. Si la entidad ha contabilizado un deterioro de algún elemento de inmovilizado material o inmaterial, no será deducible, por lo que se tendrá que hacer un ajuste positivo, si bien podrá ir imputando el gasto fiscal a medida que lo vaya amortizando.
10. Si la entidad está revertiendo, por quintas partes, el deterioro de participaciones de empresas no cotizadas, algún comprador está dispuesto a adquirirlas y se va a producir una pérdida en la transmisión, conviene venderlas este año para no tener que revertir el deterioro pendiente.
11. En caso de reversión de un deterioro de un elemento del inmovilizado, habrá que analizar qué sucedió cuando se dotó: si fue gasto deducible fiscalmente, ahora habrá que integrarlo en la base imponible pero, si no se pudo deducir, en este ejercicio habrá que hacer un ajuste negativo para que no forme parte de la base imponible.
12. Si durante 2019 se ha contabilizado una pérdida por venta de acciones o participaciones a una entidad del grupo, hay que tener en cuenta que no se puede deducir hasta que se transmitan a un tercero fuera del grupo, siempre que no se trate de una participación significativa y, si es de entidad no residente, es preciso que, además, se cumpla el requisito de convenio o impuesto análogo con tipo mínimo del 10%. Por el contrario, si fue en este año cuando las participaciones transmitidas dentro del grupo con pérdidas salieron fuera del grupo, se podrá reconocer la pérdida no deducida, pero teniendo en cuenta que se habrá de minorar en las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros.
13. Comprobar si se han transmitido con pérdidas elementos amortizables a una entidad del grupo. En este caso, lo recomendable es solicitar a la adquirente el

cuadro de amortización que va a aplicar, ya que solo se puede deducir la pérdida al mismo ritmo que se amortiza el elemento transmitido.

14. A final de año habrá que revisar si los ingresos y gastos contabilizados se han periodificado correctamente. En el caso de entidades concursadas que hayan aprobado una quita en 2019, deberán hacer un ajuste negativo al correspondiente ingreso contable que irá revertiendo en los siguientes años al ritmo en el que se devenguen los gastos financieros de la deuda.
15. Revisar si a la sociedad se le produjeron gastos en ejercicios anteriores, que no se hayan contabilizado ni deducido porque, si corresponden a un período no prescrito, en general, se podrán contabilizar y deducir en este ejercicio.
16. A final de año es un buen momento para analizar los métodos de amortización fiscal y aplicar el que mejor convenga para reducir la base imponible, e incluso aprovechar para solicitar un plan especial de amortización a la Administración.
17. Identificar los elementos del inmovilizado material nuevos, con valor inferior a 300€ y aprovechar para amortizarlos libremente, con un máximo conjunto de 25.000€ anuales.
18. Si la entidad va a deteriorar contablemente existencias, y a deducir fiscalmente este gasto, conviene ir preparando la prueba del deterioro, porque es posible que la Administración se la exija.
19. Si a final de año la entidad tiene saldos de clientes dudosos, habrá que distinguir entre aquellos respecto de los que a 31 de diciembre han pasado 6 meses desde el vencimiento de los que no han cumplido ese plazo. El gasto contable por deterioro de los de más de 6 meses será deducible, pero para que el gasto no se califique como liberalidad (y se niegue su deducción) será preciso que haya intentado cobrarlo. En principio, aunque haya transcurrido el mencionado plazo, tampoco se van a poder deducir los créditos contra Administraciones Públicas, salvo que exista un procedimiento arbitral o judicial, ni cuando el deudor sea una persona vinculada, salvo que esté en concurso.
20. Aparte de la deducibilidad del gasto por insolvencias de créditos expuesto, las ERD, por el resto de créditos de su balance (excluidos los que tengan contra Administraciones Públicas y personas o entidades vinculadas) pueden deducir un gasto de deterioro hasta el 1% de la suma de esos saldos. Si la entidad dejara de ser ERD, habrá que tener en cuenta en las dotaciones individuales la anterior dotación global.
21. Además del gasto por deterioro de créditos derivados de posibles insolvencias de deudores, hay que separar los créditos que definitivamente no se cobrarán. Si se ha reflejado la correspondiente pérdida contable, ese gasto será

- deducible, aunque, naturalmente, habrá que justificar la irreversibilidad de la pérdida.
22. Si la entidad ha ampliado capital, no debe olvidar hacer un ajuste negativo por los gastos de ampliación que se habrán contabilizado con un cargo a reservas.
 23. Chequear determinados gastos como los de regalos a los socios que asisten a la Junta de accionistas o los dividendos a acciones sin voto, contabilizados como gastos financieros, ya que no son deducibles fiscalmente por tratarse de retribuciones a los fondos propios.
 24. Prestar especial atención a los intereses de demora. Los devengados por aplazamientos o fraccionamientos serán deducibles, y los de actas de inspección solo si se han devengado en 2015 y siguientes. En ambos casos son deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo, junto con el resto de los gastos financieros.
 25. Conviene analizar operaciones societarias y permutas que, sin haber tenido incidencia en el resultado contable, haya que valorar a valor de mercado y, por lo tanto, originen una diferencia entre la base imponible y aquél.
 26. Identificar si durante el ejercicio la sociedad ha realizado operaciones con partes vinculadas, porque habrán de valorarse a valor normal de mercado y conviene ir preparando la documentación sobre las mismas que, salvo exoneración de esta obligación, pueda exigir la Administración.
 27. Si es socio profesional de una sociedad con actividad profesional y le presta servicios profesionales, la entidad tiene medios materiales y humanos y no quiere que le discutan su retribución, sepa que las retribuciones de los socios profesionales tienen que alcanzar, como mínimo, el 75% de la diferencia entre los ingresos y gastos antes de deducir sus retribuciones. Además, también es necesario que la retribución de cada socio iguale o supere la retribución media de los trabajadores que presten servicios similares multiplicada por 1,5. En caso de que no tenga esos trabajadores, el mínimo será 5 veces el IPREM.
 28. Si la sociedad ha transmitido participaciones de otra en la que tenía un 5% o más, obteniendo plusvalías, tiene que averiguar si dicha sociedad es patrimonial porque, en ese caso, la exención de las plusvalías solo alcanzará a la parte de la misma que se corresponda con el incremento de beneficios no distribuidos generados durante la tenencia de la participación, y no a la plusvalía tácita.
 29. En el supuesto de que la entidad haya percibido dividendos, es preciso conocer el organigrama empresarial y detectar el origen último de los mismos. La exención dependerá de si la participada es holding y del grado de

participación indirecta que se tenga en las subfiliales de segundo o ulterior nivel.

30. Si la entidad ha transmitido con beneficio participaciones de una entidad radicada en el extranjero, para aplicar la exención, además de que se trate de una participación significativa, hay que verificar si se trata de un país que tenga convenio con España para evitar la doble imposición. En caso contrario, habrá que ver si en dicho país existe un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a nuestro impuesto con un tipo nominal, en el ejercicio de la venta de, al menos, el 10%.
31. Si la entidad ha transmitido participaciones en pérdidas, dicho gasto es deducible, por tener una participación inferior al 5%, pero debe de tener en cuenta que en la autoliquidación tendrá que minorar dicha pérdida por los dividendos cobrados de esa participada desde 2009, salvo que tributase por ellos.
32. Si se trata de una sociedad socio de otra que se va a liquidar con pérdidas, no olvide que, desde el punto de vista fiscal, tendrá que minorarlas en los dividendos que haya recibido en los últimos 10 años si no tributaron en su día.
33. Si la entidad va a vender participaciones con pérdidas de una sociedad de la que posee más de un 5% del capital, no podrá deducir ese gasto, pero se puede plantear efectuar la venta en dos fases: primero, las participaciones hasta dejar la cartera por debajo de un 5% (sin que pueda deducir las pérdidas), y segundo, transcurrido un año el resto (siendo esa última pérdida deducible).
34. Si la sociedad tiene en su balance una cartera de negociación, a final de año habrá de ponerla a valor razonable y, cuando se trate de participaciones no significativas, tanto las disminuciones como los aumentos formarán parte de la base imponible (en caso de acciones de entidades no residentes, además, se deben cumplir requisitos de convenio o impuesto análogo y tipo mínimo del 10%).
35. Conviene comparar el importe de los fondos propios de la entidad, a final del ejercicio, sin tener en cuenta los resultados del año, con los fondos propios al inicio, sin tener en cuenta los beneficios del año anterior (y sin considerar otras partidas que la ley del impuesto establece). Si existe incremento, podremos reducir la base imponible con la reserva de capitalización, siempre con el límite del 10% de la base imponible previa a esta reducción y a la compensación de BIN's.
36. Si en un ejercicio anterior se redujo la base por la reserva de capitalización y dicha reducción se vio limitada por el 10% de la base imponible, conviene ver si en este ejercicio la entidad puede reducir el resto, además de lo que, en su

caso, proceda por el incremento de fondos propios del ejercicio, siempre con el límite del 10% de la base imponible.

37. Si en ejercicios anteriores aplicó la reducción por reserva de capitalización, no olvide comprobar que se ha cumplido el requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios porque, en caso contrario, deberá tener en cuenta que en la autoliquidación del impuesto habrá de añadirse a la cuota de este año el importe correspondiente de cuota más los intereses de demora.
38. Si la sociedad puede aplicar la reducción por reserva de capitalización y tiene bases imponibles negativas por compensar, será mejor no compensarlas y aplicar la reducción, pues las BIN's no tiene plazo de compensación y la reducción por reserva de capitalización tiene como límite el 10% de la base después de aplicar las bases negativas.
39. A efectos de reducir la base imponible utilizando la reserva de capitalización, conviene dotar la reserva legal por el mínimo que establece la norma mercantil. De esta manera la sociedad podrá dotar más reserva voluntaria y, por lo tanto, podrá reducir la base con la reserva de capitalización por un importe superior.
40. En caso de que la entidad traiga muchas reservas acumuladas del pasado, quizás sea conveniente repartirlas este año y dotar al siguiente la reserva de capitalización. De esta forma el cumplimiento del requisito de mantenimiento le obligará a inmovilizar menos fondos propios con el mismo beneficio fiscal.
41. Revisar los Estatutos de la sociedad para comprobar que el cargo del administrador es remunerado y poder deducir el gasto contable por su retribución. En el caso de los administradores con funciones ejecutivas, aunque el gasto de la remuneración es deducible, además de la mención estatutaria se recomienda que la Junta haya aprobado la cuantía global de la remuneración de todos los administradores, tanto de los que tienen funciones deliberativas como de los que tienen funciones ejecutivas.
42. Tratándose de una ERD que está incrementando plantilla (su plantilla media de 2019-20 se incrementará respecto a la de 2018, y supone que mantendrá el incremento otros 2 años), si invierte antes de fin de año en elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, podrá diferir el impuesto aplicando libertad de amortización a esos elementos a razón de 120.000€ por cada persona/año de incremento de plantilla.
43. Otra posibilidad de diferimiento para una ERD puede ser dotar la reserva de nivelación, con ello se logrará, como poco, un diferimiento de hasta el 10% de la cuota que se corresponda con el 10% de la base imponible (que se puede reducir hasta un máximo absoluto de 1.000.000 euros).

44. Si la sociedad, en un ejercicio anterior, redujo la base imponible por aplicar la reserva de nivelación, si en este ejercicio tiene una base imponible negativa, deberá compensarla hasta el importe de dicha base negativa con la reserva de nivelación de los ejercicios anteriores.
45. Si es el primer año en que una nueva sociedad obtiene beneficios y, por lo tanto, puede aplicar el tipo de gravamen del 15%, es posible que interese no compensar las bases imponibles negativas que tenga pendientes, aunque no exista un límite temporal para ello, y empezar a compensarlas cuando el tipo sea el general del 25%. De esta forma se aprovechará el beneficio fiscal del tipo reducido.
46. Chequear las deudas de la entidad para ver si, respecto a alguna, se ha superado el período de prescripción civil y, en ese caso, habrá que cancelarla con abono a reservas, realizando el correspondiente ajuste positivo para tributar por ese ingreso, salvo que también se hubiera producido la prescripción fiscal.
47. Si la sociedad, en 2013 y 2014, por su INCN vio limitado el gasto por amortización, pudiendo deducir un máximo del 70% de la amortización contabilizada, sobre el 30% que esté recuperando con ajustes negativos podrá aplicar una deducción del 5%, para compensar que la recuperación del gasto se efectúa a un tipo de gravamen inferior.
48. Si la sociedad va a efectuar donativos, desde el punto de vista fiscal será mejor hacerlo a la misma entidad que ya se donó en los últimos dos años, pues podrá beneficiarse de un 5% más de deducción, siempre que las cuantías hayan sido iguales o superiores cada año. Si no se trata de una donación en metálico, no se puede olvidar hacer el ajuste positivo para anular el gasto que se habrá contabilizado y que no es deducible.
49. Si ha incrementado la plantilla de trabajadores con discapacidad, podrá aplicar la deducción por creación de empleo por ello, si bien se ha de tener en cuenta que ese incentivo es incompatible con la libertad de amortización con creación de empleo que pueden aplicar las pymes.
50. Si la entidad ha realizado o está pensando en invertir en actividades de I+D+i, es conveniente que vaya solicitando un informe motivado al Ministerio de Economía y Competitividad u órgano adscrito a éste, o bien que presente consulta a la Dirección General de Tributos que será vinculante, e incluso que llegue a un acuerdo con la Administración tributaria sobre los gastos e inversiones a realizar.

III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

Validez de los avisos de recibo electrónicos para acreditar la notificación de los actos administrativos

La cuestión a dilucidar consiste en determinar si los acuses o avisos de recibo electrónicos, denominados también certificados de entrega o de imposibilidad de entrega, emitidos por la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, SA, son válidos para acreditar, respectivamente, la notificación o los intentos de notificación de los actos administrativos.

En esta ocasión, en lugar de cumplimentar el tradicional aviso de recibo o tarjeta rosa en soporte papel consignando las incidencias de la entrega, el cartero, debidamente autorizado para ello, reflejó dichas incidencias en un terminal PDA, cumplimentado a partir del vuelco de los datos incorporados a los terminales en el momento de la notificación, que permite garantizar la autenticidad del documento mediante su cotejo en la página web de Correos, en la que consta dicha herramienta.

El Tribunal determina que los acuses o avisos de recibo electrónicos, denominados también certificados de entrega o de imposibilidad de entrega, emitidos por la sociedad estatal Correos y Telégrafos, SA, son válidos para acreditar, respectivamente, la notificación o los intentos de notificación de los actos administrativos, siempre que contengan los datos necesarios requeridos por la normativa reguladora.

[TEAC Resolución nº 5252/2018, de 24 de septiembre de 2019](#)

Momento en que se pueden deducir las compensaciones a tanto alzado en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Se plantea si el derecho de deducción de la compensación a tanto alzado del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca nace con el pago de tales compensaciones o con el devengo y recepción del correspondiente recibo, con independencia de cuando se satisfaga la compensación.

El Tribunal determina que el derecho a la deducción de la compensación nace en el momento en que se devenga la compensación, lo que tiene lugar cuando los bienes se ponen a disposición del adquirente. Para poder ejercitar el derecho a la deducción de la compensación el sujeto pasivo ha de estar en posesión del recibo original firmado por el titular de la explotación agraria. El recibo ha de documentar el reintegro de la compensación, es decir, debe emitirse cuando ésta ha sido pagada o satisfecha.

De este modo, el derecho a deducir la compensación sólo puede ejercitarse cuando, estando en posesión del recibo original, el sujeto pasivo adquirente de los productos naturales ha pagado la compensación.

[TEAC Resolución nº 2852/2019, de 15 de noviembre de 2019](#)

La autorización judicial de entrada en el domicilio debe reputarse necesaria en cada caso

En esta sentencia el Tribunal Supremo analiza de forma genérica los requisitos para que una autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada. Señala que debe analizarse cada caso concreto a efectos de determinar el cumplimiento de los requisitos.

En este sentido, el “factor sorpresa” no puede justificar la entrada en la sede social de una empresa por la Inspección, si no es necesaria. En el caso examinado, tampoco justifica la entrada en el domicilio el riesgo de que el contribuyente pueda hacer desaparecer pruebas. No se entiende qué pruebas podía hacer desaparecer el contribuyente -como señala la Inspección en su solicitud de entrada- pues le corresponde a él acreditar, a través de esas pruebas, el beneficio fiscal que pretende aplicar.

El Tribunal concluye aseverando que la entrada y registro en el domicilio de la entidad no eran necesarios para que la Administración ejerciese sus potestades de comprobación e inspección.

[Tribunal Supremo, Sentencia nº 1343/2019, de 10 de octubre de 2019](#)

Se declara la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido

La sentencia examina el caso de un contribuyente que, como consecuencia de la transmisión de un terreno urbano, obtiene una ganancia económica real, cuantificada por la diferencia entre el coste de adquisición y el de transmisión del inmueble, arrojando un resultado de 3.473,90 euros. A efectos del pago del Impuesto, el incremento de valor derivado de aplicar la regla de cálculo prevista en la normativa fue de 17.800,12 euros, con una cuota tributaria a pagar de 3.560,02 euros, superior a aquel incremento. Siendo así, la cuestión que se dilucida es si, en este tipo de situaciones, se vulneran los principios de capacidad económica, de progresividad y de prohibición de confiscatoriedad.

Según interpreta el Tribunal, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente, lo que es contrario al principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad. De este modo, se declara la inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL por vulnerar el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

[Tribunal Constitucional, Recurso nº 1020/2019, de 31 de octubre de 2019](#)

IV. NOTICIAS DE PRENSA

1 de noviembre de 2019

Cinco Días

El Constitucional anula la plusvalía municipal cuando supera al beneficio gravado

El tribunal tumba el cobro del tributo cuando su coste es confiscatorio. El fallo abre la puerta a un nuevo aluvión de litigios por el impuesto.

4 de noviembre de 2019

Expansión

Los técnicos de Hacienda avisan de que se recaudan 59.000 millones menos que en la UE

Reducir la economía sumergida en 10 puntos aumentaría los ingresos en 38.000 millones.

6 de noviembre de 2019

El Economista

Tributos define las entidades de atribución de renta foráneas

Abre una resolución en audiencia pública para actualizar los requisitos que exigirá Hacienda para reconocerlas.

7 de noviembre de 2019

El Economista

Cien organizaciones piden a la nueva UE una reforma fiscal de la energía

Cifran en 5.000 millones el ahorro semanal en importación de carburantes.

12 de noviembre de 2019

El Economista

Hacienda crea un “cuerpo de élite” para vigilar a las multinacionales

El volumen de datos que maneja ya la AEAT les permitirá ver qué empresas tienen más riesgos.

13 de noviembre de 2019

Cinco Días

La banca tributa a un tipo real 10 puntos inferior a su nominal en Sociedades

Abona un 19,8%, frente al 30% que le correspondería. La empresa media tributa 3,4 puntos por debajo del tipo general 25%.

15 de noviembre de 2019

Cinco Días

El “factor sorpresa” no justifica “per se” que el fisco registre un domicilio

Hacienda no puede entrar en la sede de un negocio si no es estrictamente necesario. No basta el temor injustificado a que destruya pruebas.

El Economista

La OCDE consulta sobre el tipo fiscal mínimo para multinacionales

Con esta medida pretende desincentivar la competencia impositiva entre países.

18 de noviembre de 2019

Cinco Días

Cada negocio declara de media 21.000 euros de IVA al año

El tipo medio efectivo oscila del 10% al 17% según el mapa empresarial.

20 de noviembre de 2019

El Economista

El valor de los inmuebles en la renta activa difiere del IRPF

El Alto Tribunal determina que existe un sistema propio basado en el tipo de interés del dinero y no en el Catastro.

22 de noviembre de 2019

Expansión

El Supremo dicta que el directivo tiene derecho a despido con exención fiscal

El Alto Tribunal establece que el alto directivo tiene derecho a indemnización por despido incluso aunque hubiera pactado con la empresa que no haya indemnización por cese, y que ésta disfrutará de exención fiscal.

26 de noviembre de 2019

Cinco Días

El Supremo aclarará qué deducciones por gasto puede vetar Hacienda a las empresas

El tribunal decidirá hasta qué punto la inversión debe ir ligada a los ingresos. El fisco suele vetar que se desgraven pagos que no van atados al beneficio.

28 de noviembre de 2019

El Economista

Los españoles con plan de pensiones ahorran 1.772 euros en el IRPF al año

Solo un 14,8% del total de contribuyentes se beneficia de las ventajas fiscales para el ahorro. La mayoría de los partícipes del sistema individual ganan entre 30.000 y 60.000 euros anuales.

Bruselas lleva a España ante la Justicia, lo que facilitará reclamar la “plusvalía”

La norma para exigir daños al Estado podría ser contraria al Derecho de la UE.

V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

Diciembre

L	M	X	J	V	S	D
						1
<u>2</u>	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	<u>20</u>	21	22
23	24	25	26	27	28	29
<u>30</u>	<u>31</u>					

- **02-12-2019_Hasta el 2 de diciembre**
 - IVA
 - Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.
 - Impuestos Medioambientales
- **20-12-2019_Hasta el 20 de diciembre**
 - Renta y Sociedades
 - IVA
 - Impuesto sobre las Primas de Seguros
 - Impuestos Especiales de Fabricación
 - Impuesto Especial sobre la Electricidad
 - Impuestos Medioambientales
 -
- **30-12-2019_Hasta el 30 de diciembre**
 - IVA
- **31-12-2019_Hasta el 31 de diciembre**
 - Renta
 - IVA