

ÍNDICE

Consulta de la DGT

**IAE/IVA/IRPF.**

Consulta que analiza la tributación de un contrato entre unos propietarios de terrenos rústicos y una empresa fotovoltaica para la instalación de placas solares.

[\[pág. 2\]](#)

Resolución del TEAC

**LGT. INFRACCIONES Y SANCIONES.**

Facturas con datos falsos o falseados. Sanción al emisor de la factura, y al receptor que se la deduce. Alegación del principio "non bis in idem". No hay duplicidad en la sanción.

[\[pág. 5\]](#)**IS.**

Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español. Deducibilidad fiscal (art. 21.8 de la Ley 27/2014, Impuesto sobre Sociedades, LIS) de la pérdida producida por la amortización, vía figura de "resolución", sin compensación económica, de las acciones que un socio tenía de una entidad financiera.

[\[pág. 5\]](#)

Actualidad del Tribunal Constitucional

**IS.**

El Pleno del TC por unanimidad declara inconstitucionales determinadas medidas en el impuesto sobre sociedades introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre.

Esta Nota ya se puso en el boletín de 19/12/2024, ahora ofrecemos el enlace a la sentencia

[SENTENCIA DEL TC de 18/01/2024](#)

[\[pág. 7\]](#)

Actualidad de la CE

**INCUMPLIMIENTOS POR PARTE DE ESPAÑA**

La Comisión envía una carta de emplazamiento a España por incumplimiento de transposición de directivas europeas, entre ellas, la Directiva que fija un **tipo mínimo de imposición efectiva del 15%**.

[\[pág. 9\]](#)

Monográfico

IS. ERD

Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión (ERD)

[\[pág. 11\]](#)

Consulta de la DGT

IAE/IVA/IRPF. Consulta que analiza la tributación de un contrato entre unos propietarios de terrenos rústicos y una empresa fotovoltaica para la instalación de placas solares.



Fecha: 28/11/2023

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta de la DGT V3104-23 de 28/10/2023](#)



El consultante y otras dos personas más, son copropietarias de una finca rústica, habiendo suscrito un contrato con una empresa fotovoltaica para la instalación de placas solares. El contrato tiene una duración de 20 años, estipulándose un canon anual.

Se pregunta:

- Si tienen que tributar por el Impuesto sobre Actividades Económicas y presentar declaración censal (modelo 036).

En la consulta no se indica si las personas físicas titulares de las fincas se van a limitar a arrendar o ceder el uso de las fincas a la empresa fotovoltaica y que sea dicha empresa la que realice la explotación de la planta fotovoltaica de producción

de energía eléctrica; o si son las personas físicas las que, una vez instalada la planta de placas fotovoltaicas, van a realizar la explotación de la planta.

- **En el primero de los casos**, la actividad realizada será la de arrendamiento de inmuebles, que se clasifica en el grupo 862, "Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza rústica", de la sección primera de las Tarifas del IAE.

El grupo 862 tiene una cuota nacional de 0,10 por 100 del valor catastral asignado a los bienes de naturaleza rústica a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. De acuerdo con la nota 2ª de dicho grupo 862, los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero.

- **En el segundo de los casos**, la actividad realizada sería la de producción de energía eléctrica, que se clasifica en el epígrafe 151.4, "Producción de energía no especificada en los epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar, etc.", de la sección primera de las Tarifas. Este epígrafe tiene asignada una cuota municipal de 0,721215 euros por cada kw de potencia en generadores.

No obstante, en cualquiera de los casos, a los titulares de las fincas, como personas físicas, les correspondería **la exención en el IAE**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.1.c) del TRLRHL.

En cuanto a **las obligaciones censales**, como las tres personas físicas objeto de la consulta están exentas del pago del IAE, deberán comunicar a la Administración tributaria, a través de **las correspondientes declaraciones censales**, su alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

- Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de cada copropietario.

En resumen, la adquisición proindiviso del inmueble por varias personas determina la constitución de una comunidad de bienes, de conformidad con lo establecido en el artículo 392 del Código Civil. Sin embargo, **la condición de empresario o profesional la**

Mini Boletín FISCAL diario

tendrá cada uno de los copropietarios sólo si el inmueble adquirido se explota de manera independiente y separada por cada uno de los mismos, sin que exista una asunción conjunta del riesgo y ventura derivados de la citada explotación.

En el caso de que la asunción del riesgo y ventura sea **conjunta**, la condición de empresario recaerá en la comunidad de bienes.

A falta de otra información, de los breves hechos descritos en la consulta presentada, **parece deducirse que son los comuneros, que se dan de alta como empresarios a título individual, asumiendo el riesgo de la actividad individualmente** y no existiendo intención de explotar en común una actividad con asunción conjunta de riesgos, los que asumen la condición de sujeto pasivo de la actividad, sobre esta hipótesis se elabora esta contestación.

Por tanto, de acuerdo con los citados artículos 5, apartado uno, letra c) y 84, apartado tres, de la Ley 37/1992, serán sujetos pasivos de la actividad de cesión del derecho a instalar placas solares en una finca rústica de su propiedad, **cada uno de los tres copropietarios por separado, resultando procedente la repercusión del Impuesto de forma fraccionada e individual por los copropietarios.**

- Si es obligatoria la tributación conjunta o bien es posible la tributación individual en IRPF, según las cuotas de proindiviso de cada uno de los copropietarios.

Por tanto, a la hora de resolver esta consulta se van a contemplar esos dos posibles supuestos.

- Rentas que perciben los tres copropietarios por el arrendamiento o cese del uso de la finca a la empresa fotovoltaica

Partiendo de la hipótesis de que el mencionado arrendamiento **no constituye una actividad económica**, al no manifestarse la concurrencia del requisito establecido en el artículo 27.2 de LIRPF – consistente en que se cuente para el desarrollo de la actividad de arrendamiento con al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de dicha actividad–, **la calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de la finca constituyen rendimientos del capital inmobiliario.**

Los rendimientos del capital inmobiliario correspondientes al arrendamiento de la finca rústica procederá imputarlos de acuerdo con la titularidad jurídica de la misma entre sus tres copropietarios, en proporción al porcentaje que cada uno de ellos tiene en la propiedad de dicha finca.

- Rentas percibidas en caso de explotación de la planta fotovoltaica por parte de los tres copropietarios, una vez instalada dicha planta en su finca rústica

En el caso planteado no se aclara si la explotación de la instalación de referencia se realiza por las personas físicas cotitulares de la finca o por un tercero que sea el que realice la ordenación por cuenta propia de los factores de producción con ese objeto.

A ese respecto debe tenerse en cuenta que la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial está sometida al régimen de autorización administrativa previa que tendrá carácter reglado (artículo 28.1 de la Ley 54/1997, de 27 noviembre, del Sector Eléctrico (BOE de 28 de noviembre), por lo que únicamente podrá ser desarrollada por las personas que cuenten con dicha autorización.

Por tanto, **en el caso de que alguno de los copropietarios fuera persona autorizada administrativamente para la producción de energía eléctrica en régimen especial**, los rendimientos obtenidos en desarrollo de dicha actividad, en su caso, **tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF.**

En consecuencia, en el caso de que la explotación de la instalación se realizara por los cotitulares de la finca, al ser las personas autorizadas administrativamente para la producción de energía eléctrica en régimen especial, los rendimientos obtenidos en

Mini Boletín FISCAL diario

desarrollo de dicha actividad por aquéllos, tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF.

Resoluciones TEAC

LGT. INFRACCIONES Y SANCIONES. Facturas con datos falsos o falseados. Sanción al emisor de la factura, y al receptor que se la deduce. Alegación del principio "non bis in idem". No hay duplicidad en la sanción.



Fecha: 28/11/2023

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Resolución del TEAC de 28/11/2023](#)



Criterio:

En el caso de emisión de facturas con datos falsos o falseados, **cabe sancionar tanto al sujeto emisor de la factura como al receptor que se la deduce. No hay duplicidad en la sanción** pues se trata de dos infracciones distintas, cometidas por sujetos diferentes, basadas en hechos también distintos: uno es la emisión de facturas con datos falsos o falseados (Art. 201.3 LGT 58/2003) y otro el dejar de ingresar (Art. 191 LGT 58/2003) derivado de la no deducibilidad. No hay violación del principio "non bis in idem".

IS. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español. Deducibilidad fiscal (art. 21.8 de la Ley 27/2014, Impuesto sobre Sociedades, LIS) de la pérdida producida por la amortización, vía figura de "resolución", sin compensación económica, de las acciones que un socio tenía de una entidad financiera.



Fecha: 28/11/2023

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Resolución del TEAC de 28/11/2023](#)

Criterio:

En aplicación del artículo 21.8 LIS, en el presente caso, es deducible fiscalmente la pérdida producida por la amortización, **vía figura de "resolución", sin compensación económica**, de las acciones que el socio tenía de una entidad financiera.

La Inspección regularizó la pérdida declarada por el socio reclamante al considerar que se había producido una transmisión de acciones a la que le era de aplicación lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 21 de la LIS y que, al no haber sido debida a causa de extinción

Mini Boletín FISCAL diario

de la entidad participada, no le era de aplicación lo estipulado en el apartado 8 de dicho precepto.

Este Tribunal no comparte el criterio inspector. Los términos clave para llegar a dicha conclusión son los de "Transmisión" y "Extinción".

Transmisión.-

Este Tribunal considera que la amortización forzosa de las acciones que se produjo no puede considerarse como una "transmisión" de éstas por parte de los accionistas al emisor, a efectos de lo establecido en el artículo 21.6 de la LIS. Sino que lo que propiamente hubo fue una "amortización" de dichas acciones por parte del emisor, una "anulación" de sus propias acciones emitidas con la consiguiente extinción de la parte de capital que tales acciones representan.

Extinción.-

Aunque la verdadera extinción del emisor de las acciones amortizadas se produzca después de dicha amortización, este Tribunal entiende que se puede equiparar a una extinción del emisor ya que la "resolución" de una entidad bancaria no es sino un procedimiento administrativo especial de liquidación de entidades financieras de gran tamaño.

De no entenderlo así se haría de peor condición al socio de una entidad que se "resuelve" (por interés público) que al socio de una sociedad que, dada su no viabilidad, simplemente se "extingue".

Reitera criterio de Resolución TEAC de 24 de noviembre de 2022 (RG 6459-2020)

Sentencia TC de interés

IS. El Pleno del TC por unanimidad declara inconstitucionales determinadas medidas en el impuesto sobre sociedades introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre

Esta Nota ya se puso en el boletín de 19/12/2024, ahora ofrecemos el enlace a la sentencia

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
Gabinete del Presidente
Oficina de Prensa

Fecha: 18/01/2024

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Nota informativa](#)

[SENTENCIA DEL TC de 18/01/2024](#)

El Pleno del Tribunal Constitucional, en una sentencia de la que ha sido ponente el magistrado César Tolosa Tribiño, ha estimado por unanimidad la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional respecto de varias modificaciones del impuesto sobre sociedades (IS) introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

El Tribunal considera que la aprobación de dichas medidas **por Real Decreto-ley ha vulnerado** el art. 86.1 CE, pues mediante dicho instrumento normativo no se puede "afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I". En concreto, estima afectado el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE.

En particular, las modificaciones del IS enjuiciadas son:

- la fijación de topes más severos para la compensación de bases imponibles negativas;
- la introducción ex novo de un límite a aplicación de las deducciones por doble imposición; y
- la obligación de integrar automáticamente en la base imponible los deterioros de participaciones que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores. Las dos primeras medidas solo son aplicables a las grandes empresas, mientras que la tercera puede afectar a cualquier sujeto pasivo del IS.

El Tribunal Constitucional recuerda su doctrina establecida, entre muchas otras, en la STC 182/1997, según la cual **el decreto-ley no puede alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos** que inciden en la determinación de la carga tributaria, lo que debe valorarse en función del tributo concernido, los elementos a los que afecta la modificación y el alcance de esta.

A tal efecto, la sentencia verifica que el IS es un pilar básico del sistema tributario según afirmaron ya las SSTC 73/2017 y 78/2020; los elementos del IS a los que afecta la modificación son la base imponible y la cuota, que son parte esencial de la estructura del impuesto; y que los cambios introducidos, según reconoce el propio preámbulo del decreto-ley, son "de relevancia", y así lo confirman las previsiones de impacto recaudatorio aportadas por el Gobierno, que adoptó esta norma para dar respuesta al problema de déficit.

La sentencia subraya la conexión existente entre los Reales Decretos-leyes 2/2016 y 3/2016, a la que se refiere el preámbulo cuando afirma que el segundo "completa" las medidas adoptadas en el primero. El Real Decreto-ley 2/2016 ya fue enjuiciado y declarado inconstitucional, también por afectar al deber de contribuir, por la STC 78/2020 -

igualmente por unanimidad-. En él se incrementaban los pagos a cuenta del IS de las grandes empresas, mientras que el decreto-ley enjuiciado ahora incide sobre la cuantificación definitiva del impuesto, ensanchando la base imponible y aumentando también directamente la cuota.

En suma, al igual que se apreció respecto del Real Decreto-ley 2/2016, se concluye que los preceptos cuestionados han tenido, en conjunto y aisladamente considerados, un impacto notable en elementos estructurales de una pieza fundamental del sistema tributario como es el IS, afectando a la esencia del deber de contribuir de los obligados por este tributo, por lo que deben declararse inconstitucionales y nulos.

Por exigencias del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la sentencia declara que **no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en ellas aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto sobre sociedades que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme.** Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha. Se limitan así sus efectos hacia el pasado, en los mismos términos que hizo el Tribunal en la STC 182/2021, sobre la plusvalía municipal.

Ha anunciado la formulación de un voto particular concurrente el magistrado Enrique Arnaldo Alcubilla, quien comparte la fundamentación y el fallo de la sentencia, pero disiente de la decisión relativa a la modulación de los efectos de la nulidad de los preceptos legales declarados inconstitucionales. Aunque no tiene por qué ser absoluta la vinculación entre nulidad e inconstitucionalidad, no tiene por qué excepcionarse en relación las normas tributarias con la genérica y solitaria invocación de la seguridad jurídica.

El magistrado Juan Carlos Campo no ha participado en la deliberación de la sentencia por haberse abstenido.

Recuerda:

El [art. 3](#) del RD-ley 3/2026 aprobó modificaciones en la LIS, las más relevantes:

- **Añadió una DA 15ª** sobre los límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

1. Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley se sustituirán por los siguientes:

- El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

- El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 11 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta Ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente.

- **Se modifica la DT 16ª** sobre la reversión automática por quintas partes de deterioros del valor de participaciones

- **Modificación de la DT 16ª** sobre la compensación de BINS para grandes empresas

Actualidad de la CE

INCUMPLIMIENTOS POR PARTE DE ESPAÑA

La Comisión envía una carta de emplazamiento a España por incumplimiento de transposición de directivas europeas, entre ellas, la Directiva que fija un tipo mínimo de imposición efectiva del 15%



Fecha: 25/01/2024

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Nota](#)

La CE avisa a España por no transponer la Directiva que fija un tipo mínimo de imposición efectiva del 15% para las empresas multinacionales activas en los Estados miembros de la UE

Tras el acuerdo global alcanzado por el Marco Inclusivo del G20/OCDE, la [Directiva \(UE\) 2022/2523](#) (la 'Directiva del Pilar 2'), en vigor **desde el 1 de enero de 2024**, introdujo un tipo mínimo de imposición efectiva del 15% para las empresas multinacionales activas en los Estados miembros de la UE. Esta importante Directiva aporta mayor equidad y estabilidad al panorama fiscal en la UE y a nivel mundial al limitar la carrera hacia abajo en las tasas impositivas corporativas y reducir el incentivo para que las empresas transfieran sus ganancias a jurisdicciones con bajos impuestos. **Nueve Estados miembros** (Estonia, Grecia, **España**, Chipre, Letonia, Lituania, Malta, Polonia y Portugal) **no han comunicado medidas nacionales** de transposición de la Directiva antes de la **fecha límite del 31 de diciembre de 2023**.

Recuerda que el Consejo de Ministros de 19/12/2023 aprobó el [Anteproyecto de Ley](#) por la que se establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

OBJETIVO:

- Dar cumplimiento a la obligación de transposición de la Directiva (UE) 2022/2523.
- Adoptar medidas para reforzar la lucha contra la planificación fiscal agresiva en un mercado globalizado.
- Alcanzar una fiscalidad más justa y equitativa.
- Poner fin a las prácticas fiscales de las empresas multinacionales que les permiten trasladar beneficios a países o territorios en los que no están sujetas a imposición o están sujetas a una imposición baja.
- Limitar la competencia fiscal en relación con los tipos del Impuesto sobre Sociedades.

ENTRADA EN VIGOR Y VIGENCIA.

La norma, de acuerdo con la disposición final quinta, **entrará en vigor al día siguiente** al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» **y tendrá efectos** para los períodos impositivos que se inicien **a partir del 31 de diciembre de 2023**, excepto las disposiciones relativas a la regla de beneficios insuficientemente gravados que tendrá efectos para los períodos impositivos que se inicien **a partir del 31 de diciembre de 2024**.

No obstante, **la regla de beneficios insuficientemente gravados** tendrá efectos para los períodos impositivos que se **inicien a partir del 31 de diciembre de 2023**, cuando la entidad matriz última de un grupo multinacional radique en un Estado miembro, con un número de entidades matrices últimas radicadas en su territorio no superior a doce, y hubiere optado por la aplicación diferida de las reglas de inclusión de rentas y de beneficios insuficientemente gravados, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 50 de la Directiva del Consejo (UE) 2022/2523 de 15 de diciembre. En tal supuesto, las entidades constitutivas radicadas en España estarán sujetas al importe del impuesto complementario secundario, atribuido a territorio español, en virtud de la regla de beneficios insuficientemente gravados, en los períodos impositivos **que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023**.

El Consejo de Ministros **ha aprobado en primera vuelta el Anteproyecto de Ley** que permite transponer íntegramente la Directiva europea relativa a la garantía de un nivel mínimo global de **imposición del 15% para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud**. Esta medida, **que ahora iniciará el trámite de información pública** y de órganos preceptivos, sigue las recomendaciones formuladas en el denominado Pilar 2 del programa BEPS

(iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios) acordado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

El objetivo de este anteproyecto es adaptar al marco legal español los acuerdos de fiscalidad internacional alcanzados en los foros e instituciones globales como el G20, la OCDE o la UE, para luchar contra la planificación fiscal agresiva de las multinacionales.

Una política en la que el Gobierno de España ha sido pionero al establecer en 2022 un tipo mínimo efectivo de Sociedades para los grandes grupos empresariales. Con la transposición del Pilar 2 se completará y avanzará por ese camino en coordinación con más de un centenar de países.

Por tanto, el texto aprobado pretende establecer **un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales o los grupos domésticos, denominados grupos nacionales de gran magnitud, que tengan un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 750 millones de euros**, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última, en, al menos, dos de los últimos cuatro ejercicios inmediatamente anteriores.

De esta forma, la cifra coincide con la exigida a los grupos multinacionales para la presentación de la información país por país, que se introdujo en el ordenamiento jurídico español en 2015 y ya supuso un importante avance en cooperación fiscal internacional.

En cualquier caso, y siguiendo lo que establece la Directiva, la norma contempla la exclusión de diversos tipos de entidades en la aplicación de esta tributación mínima global. Es el caso, por ejemplo, de los denominados entes públicos, las organizaciones internacionales, las organizaciones sin ánimo de lucro o los fondos de pensiones, entre otras.

Impuesto complementario

La Directiva comunitaria recoge que los estados miembros podrán optar por aplicar **un impuesto complementario que grave a las multinacionales o grandes grupos nacionales** que radiquen en su territorio y que no alcancen una **tributación mínima del 15%**, en la jurisdicción de dicho estado miembro. España aplicará dicho impuesto complementario, que tiene tres configuraciones complementarias entre sí:

- **El impuesto complementario nacional.** Su finalidad principal es garantizar que las entidades constitutivas del grupo multinacional o nacional de gran magnitud radicadas en territorio español, y que no alcancen una tributación mínima del 15% en España, **lleguen a ese tipo a través de este impuesto. Por el contrario, si la imposición del grupo ya fuera superior al 15% no le afectaría este impuesto complementario.**

- **Es importante destacar que el impuesto complementario nacional es compatible con el tipo mínimo del 15% que aprobó el Gobierno en su legislación interna y que entró en vigor en 2022.** La diferencia es que el tipo complementario nacional exige una tributación mínima del 15% sobre el resultado contable ajustado, que se calcula con los parámetros que marca la Directiva y es igual para todos los países. En cambio, el tipo mínimo en el Impuesto sobre Sociedades se determina sobre la base imponible.

- **Impuesto complementario primario.** En este caso, el impuesto se aplicará cuando la matriz de un grupo multinacional se sitúe en España y obtenga rentas de filiales situadas en el extranjero que aplican un tipo impositivo inferior al 15%. Cuando eso suceda, se activará el impuesto complementario.

- **Impuesto complementario secundario.** Actúa como un sistema de cierre y que se activa cuando algunas de las empresas del grupo multinacional hayan obtenido rentas en el exterior que no hayan sido gravadas al 15%. La diferencia entre el impuesto primario y el secundario es que este último no recae sobre la matriz, sino sobre filiales del grupo ubicadas en España.

Una vez aprobado el anteproyecto de ley en primera vuelta del Consejo de Ministros el texto comenzará el trámite de los órganos consultivos antes de ser ratificado de nuevo por el Gobierno para ser remitido al Parlamento.

Cuando este proceso concluya y la norma sea aprobada definitivamente, España contará con una fiscalidad más justa, moderna y alineada con la política tributaria internacional.

Monográfico

Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión (ERD)

Ámbito de aplicación (art 101 LIS)

¿Tiene consideración de entidad patrimonial e 2023?

Los incentivos fiscales de ERD no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el art 5.2. de la LIS:

- Se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, a una actividad económica.
- El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.
- A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos, **no se computarán como valores:**

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año,....

ACTIVO		1T	2T	3T	4T	promedio
Bienes afectos a actividades económicas	[1]					
Bienes no afectos	[2]					
Deudores procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos o de valores no computables del propio ejercicio o de los 2 ejercicios anteriores	[3]					
Otros Deudores afectos a actividades económicas	[4]					
Valores no computables	[5]					
Otros valores	[6]					
Tesorería procedente de la transmisión de elementos patrimoniales afectos o de valores no computables del propio ejercicio o de los 2 ejercicios anteriores	[7]					
Tesorería afecta a la actividad económica	[8]					
Otra tesorería no afecta a la actividad económica	[9]					
Total Activo [1]+ [2]+ [3]+ [4]+ [5]+ [6]+ [7]+ [8]+ [9]	[10]					
Activo computable [1]+ [2]+ [4]+ [6]+ [8]+ [9]	[11]					
Activo afecto [1]+ [4]+ [8]	[12]					

Si el promedio de [12] es superior al 50% [11] NO se trata de una entidad patrimonial y, si se cumplen el resto de requisitos, podrá aplicar los incentivos de ERD.

Cálculo de la tesorería afecta a la actividad económica

[TEAC Resolución 00/02155/2012/00/00 de 12/03/2015](#), en relación con la reducción del artículo 20.2.c) de la LISD

No puede concluirse que todas las cuentas corrientes bancarias han de quedar excluidas de la posibilidad de considerarse elementos patrimoniales afectos a una actividad económica. A efectos de analizar la afectación de las cuentas corrientes, lo relevante es determinar si se trata de elementos patrimoniales realmente necesarios para el ejercicio de la actividad, es decir comprobar si el saldo y movimientos de las cuentas corrientes corresponden con las vicisitudes propias del ejercicio periódico de aquélla y si sirven para sus fines. La exclusión del dinerario por considerarse que no es un elemento afecto a la actividad empresarial, exigiría analizar la proporcionalidad entre el saldo medio existente en dicha cuenta bancaria con las necesidades de circulante, teniendo en cuenta el movimiento bancario de ingresos y pagos producido en un

Mini Boletín FISCAL diario

ejercicio. **Sólo en la medida que el saldo medio bancario supere las necesidades de circulante cabe hablar de la existencia de una tesorería ociosa o no necesaria para dicha actividad y por tanto, excluye a efectos del cálculo del beneficio fiscal.**

INFORMA 141201 Una sociedad, dedicada al arrendamiento de inmuebles sin personal y sin formar parte de un grupo, tiene su activo formado, mayoritariamente (más del 50%), por depósitos a plazo constituidos en ejercicios en los que desarrollaba la actividad económica de promoción inmobiliaria y en menor porcentaje por los inmuebles ahora arrendados. ¿Podrá aplicar el régimen de empresa de reducida dimensión?

El artículo 5.2 de la LIS establece que no se computarán el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o de valores no computables, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores. Por tanto, **los activos financieros a corto plazo, acumulados por la entidad al materializar los excesos de tesorería de los beneficios no distribuidos del desarrollo ordinario de su actividad económica, no procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales ni de valores no computables, se considerarán como elementos afectos a la hora de determinar si la entidad tiene o no la consideración de entidad patrimonial.** Así entendemos, que los depósitos al tratarse de activos financieros a corto plazo, acumulados por la entidad al materializar los excesos de tesorería de los beneficios no distribuidos, se considerarán como elementos afectos al desarrollo de una actividad económica para determinar si se trata de entidad patrimonial.

¿Importe Neto de la cifra de negocios en 2022 < 10 millones de euros?

[Consulta número 2 BOICAC 126 – junio 2021](#)

Sobre los componentes de la cifra de negocios, en el caso de una empresa que se dedica a la fabricación y venta de calzado, y percibe ingresos de carácter periódico que provienen entre otras, de las siguientes actividades:

a) Arrendamiento de un almacén

b) Dividendos procedentes de:

- Una sociedad dependiente al 100% dedicada al sector del calzado

- Una sociedad anónima considerada como asociada, de la que posee el 30% y está dedicada a otro sector de actividad

c) Ingresos financieros procedentes de la concesión de préstamos a la entidad dependiente y a la asociada

No se trata de una sociedad holding (de tenencia de valores), por lo tanto, no forman parte de la cifra de negocios:

b) Dividendos procedentes de:

- Una sociedad dependiente al 100% dedicada al sector del calzado

- Una sociedad anónima considerada como asociada, de la que posee el 30% y está dedicada a otro sector de actividad

c) Ingresos financieros procedentes de la concesión de préstamos a la entidad dependiente y a la asociada

- Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad.
- Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

[Consulta número 3 BOICAC 127 – septiembre 2021](#)

Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.11 de la RICAC de 10 de febrero de 2021 de ingresos

En lo relativo al cálculo de la elevación al íntegro anual, deberá realizarse la estimación oportuna que en general consistirá en una relación proporcional y directa entre la magnitud obtenida en el periodo de duración inferior al año y la magnitud anual deseada. **No obstante, en la estimación se tendrá en cuenta la experiencia de**

facturación del sector concreto en los supuestos en que dicha facturación sea irregular a lo largo del ejercicio

- Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable.
- Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

[CV2577-23 de 26/09/2023](#)

De acuerdo con este precepto, en el caso de un grupo familiar que participe en el capital de otras entidades, para que el importe neto de la cifra de negocios se determine en el conjunto de dichas entidades, es preciso que todos y cada uno de los miembros que integran el referido grupo familiar participen en el capital de todas y cada una de esas entidades que determine la mayoría de los derechos de voto en todas ellas.

Mini Boletín FISCAL diario

Si el Importe neto cifra negocios ejercicio 2022 > 10 millones €; Y, el Importe neto cifra negocios ejercicio 2021 y 2020 < 10 millones €

Aunque la entidad superara en 2022 el INCN de 10 millones de €, si en 2021 el INCN fue inferior, pudo aplicar en 2022 los incentivos de ERD. Si adicionalmente, en 2019 y 2020 el INCN < 10 millones de €, podrá aplicar los incentivos fiscales de ERD en 2023, 2024 y 2025.

2019	INCN < 10 millones €	ERD	
2020	INCN < 10 millones €	ERD	
2021	INCN < 10 millones €	ERD	
2022	INCN > 10 millones €	ERD	
2023	INCN > 10 millones €	NO ERD	Puede aplicar incentivos ERD
2024			Puede aplicar incentivos ERD
2025			Puede aplicar incentivos ERD

Quando se trate de una entidad resultante de una operación de restructuración empresarial de acogida al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los 2 períodos impositivos anteriores a este último.

[CV4798-16 de /11/2016](#)

	Sociedad A	Sociedad B	
2008	7,97 millones €	0,67 millones €	
2009	7,99 millones €	0,96 millones €	
2010	9,25 millones €	1,26 millones €	
2011	9,14 millones €	1,41 millones €	
2012	Pasan a ser grupo Cifra conjunta > 10 millones €		No puede aplicar régimen ERD que la cifra conjunta de 2011 y 2012 > 10 millones €

Incentivos fiscales**Libertad de amortización (art 102 LIS)**

Elementos **NUEVOS** del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

Incremento de plantilla total durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo respecto de los 12 meses anteriores

Compromiso de mantenimiento 24 meses adicionales.

[CV2577-23 de 26/09/2023](#)

Para poder disfrutar de la libertad de amortización establecida en el artículo 102 de la LIS, se exige que los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias estén afectos a la actividad económica desarrollada por el consultante y que sean puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de la LIS.

La entidad consultante, ha tenido la consideración de entidad de reducida dimensión en los ejercicios 2019, 2020 y 2021, puesto que las **cifras de negocios en los ejercicios 2018, 2019 y 2020, fueron, respectivamente, inferiores a 10 millones de euros.** Si bien es cierto que **en el ejercicio 2021 la consultante alcanzó la cifra de 10 millones de euros,** en virtud del apartado 4 del artículo 101 de la LIS la entidad **podrá seguir aplicando los incentivos fiscales** recogidos en el Capítulo XI del Título VII de la LIS durante los **ejercicios 2022, 2023 y 2024, en la medida en que cumpla las condiciones para ser considerada como de reducida dimensión tanto en el ejercicio 2021 como en los 2 períodos impositivos anteriores (2020 y 2019).**

INCN

Mini Boletín FISCAL diario

2018	< 10 millones €			
2019	< 10 millones €			
2020	< 10 millones €			
2021	> 10 millones €			
2022	NO ERD	Adquiere un terreno y edifica un almacén. Puesta en funcionamiento en 2022	Puede aplicar incentivos ERD: libertad de amortización	Incremento de plantilla respecto 2021 en 2022 y 2023
2023				
2024				Mantenimiento adicional en 2024 y 2025
2025				

[TEAC Resolución 00/01524/2017/00/00 de 14/02/2019](#)

(...) los sujetos pasivos que reúnan los requisitos necesarios para ello tienen derecho a disfrutar del beneficio fiscal de **"la libertad de amortización"**, que es de aplicación optativa o voluntaria; **y, si deciden acogerse** al mismo en una (s) determinada (s) cuantía (s), y así lo hacen en una declaración-autoliquidación, **al hacerlo estarán ejercitando una opción, con las consecuencias que para tal proceder contempla el art. 119.3** de la Ley 58/2003 General Tributaria, de que esa opción no podrán rectificarla con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración; **y lo mismo ocurrirá si** declaran y en la declaración que presenten **deciden no acogerse** al mismo, que esa opción -de no acogerse- no podrán rectificarla con posterioridad salvo que lo hagan en el período reglamentario de declaración.

Aunque, eso sí, **si un sujeto pasivo decide en un ejercicio no acoger a "la libertad de amortización" determinados bienes y/o derechos, posteriormente ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio; pero ello no le impedirá poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y /o derechos.**

Amortización de los elementos NUEVOS del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible (art 103 LIS)

Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

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
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40
Edificios		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y asimilados	15%	14
Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
Mobiliario y enseres		
Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6

Otros enseres	15%	14
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		
Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos.	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20

Los elementos del inmovilizado intangible calificados ahora mercantilmente como activos de vida útil definida, a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de la LIS, cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable, así como el caso del fondo de comercio, podrán deducirse en un 150 % del importe que resulte deducible de aplicar para ellos lo establecido en el citado apartado 2 del artículo 12 de la LIS

Contratos de arrendamiento financiero (art 106 LIS)

Si el contrato tiene por objeto bienes amortizables, será deducible por el arrendatario, en el período impositivo en el que tenga la consideración de empresa de reducida dimensión, la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas en el ejercicio correspondiente a la recuperación del coste del bien, con el límite del resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según las tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5.

Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (art 104 LIS)

La cuantía de la dotación no puede sobrepasar el 1% del saldo de los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

Reserva de nivelación de bases imponibles (art 105 LIS)

Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de la LIS en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de la misma, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe.

[¿Una entidad de nueva creación que tributa al tipo de gravamen reducido previsto en el artículo 29.1 de la LIS \(Ley del Impuesto sobre Sociedades\) puede aplicar el incentivo regulado en el artículo 105 de la LIS para las entidades de reducida dimensión, esto es la reserva de nivelación?](#)

En este sentido, el artículo 29.1 de la LIS establece en su párrafo primero que el tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento. Y en el párrafo segundo señala que, no obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento.

En consecuencia, **en la medida en que la entidad no ha tributado al tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de la LIS, sino al tipo de gravamen del 15 por ciento que se encuentra regulado en el segundo párrafo y siguientes de dicho apartado, no podrá reducir su base imponible en los términos establecidos en el artículo 105 de la LIS.**