

# Tema 7: REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOCIEDADES

7.1. Introducción

7.2. Reducciones de la base imponible

7.3. Rentas obtenidas de activos intangibles

7.4. Financiación de obras benéficas o sociales de las cajas y fundaciones bancarias

7.5. Reserva de capitalización

7.6. Reserva de nivelación para las empresas de reducción dimensión

7.7. Compensación de bases imponibles negativas

7.8 Ejemplos prácticos

# Tema 7

Los **objetivos** que se pretenden conseguir en este tema son los siguientes:

- Calcular la base imponible del IS.
- Determinar las reducciones que se deben aplicar en la base imponible previa del IS.
- Saber realizar la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar.

# Tema 7:

## Reducciones en la base imponible

Artículos 23 al 25 de la LIS, las **reducciones** :

La reducción por rentas obtenidas de activos intangibles.

La reducción por financiación de obras benéficas o sociales de cajas y fundaciones bancarias.

La reserva de capitalización.

La reserva de nivelación para el caso especial de las empresas de reducida dimensión (ERD).

Artículo 26 permite la **compensación de bases imponibles negativas** de ejercicios anteriores.

## Tema 7:

- (+) Resultado contable**
- (+/-) Ajustes extracontables
- (-) Reducciones
- (-) Compensación bases negativas anteriores
- (=) Base imponible fiscal**

## Rentas obtenidas de activos intangibles

Artículo 23 de la LIS y en los artículos 39 al 44 del RIS Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (RIS).

Cuantificación de la reducción

La reducción se calcula como el **60 % de las rentas positivas obtenidas de determinados activos intangibles multiplicado por el porcentaje o peso** que representan los gastos relacionados con la creación del activo, incluidos los de subcontratación con terceros no vinculados respecto de los gastos totales incurridos por la entidad relacionados con la creación y adquisición del activo.

Los gastos del numerador pueden **incrementarse en un 30 %** hasta el límite del denominador, es decir, sin que puedan superar los gastos totales.

## Reducción por rentas obtenidas de determinados activos intangibles: cálculo del peso de los gastos

Si el porcentaje o peso de los gastos es  $50/100 = 50\%$ , el numerador puede incrementarse en un  $30\%$  hasta el límite de  $100$ , esto es:  $50 \times 1,3 = 65 < 100$ . Por tanto, el porcentaje o peso de gastos pasa a ser:  $65/100 = 65\%$ .

Ejemplo

Si el porcentaje o peso de los gastos es  $80/100 = 80\%$ , el numerador puede incrementarse en un  $30\%$  hasta el límite de  $100$ , esto es:  $80 \times 1,3 = 104 > 100$ . Por lo tanto, actúa el límite del denominador y el porcentaje o peso de gastos pasa a ser  $100/100 = 100\%$ , y no  $104\%$ .

## Requisitos de los activos intangibles

Art. 23.1 de la LIS, para que se pueda aplicar la reducción, las rentas positivas deben generarse de la cesión del derecho de uso o explotación a entidades o de la transmisión a entidades no vinculadas de los siguientes **activos intangibles**:

- Patentes.
- Dibujos, modelos o planos.
- Fórmulas o procedimientos secretos.
- Derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Las patentes y los modelos de utilidad se regulan en la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes mientras que el diseño industrial se regula en Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial.

En el caso de **participaciones indirectas** con entidades de segundo o ulterior nivel, la LIS establece el requisito de que la participación indirecta sea de **al menos el 5 %, o superior a 20 000 000 €** cuando la entidad participada sea calificada como un *holding*.

Se entiende por *holding* aquella entidad participada por el contribuyente que obtiene dividendos, participaciones o rentas derivadas de la transmisión de valores por un valor superior al 70 % de sus ingresos. En caso contrario se califica como sociedad operativa.

Por el contrario, cuando la **entidad directamente participada** no haya tenido derecho a aplicar la exención ni la deducción para evitar la doble imposición, no se exige el requisito de la participación indirecta superior al 5 %. Tampoco será exigible el requisito cuando la entidad directamente participada realice cuentas consolidadas con sus filiales.

Por tanto, y atendiendo al artículo 23.5 de la LIS, la reducción **no se aplica** a los siguientes activos intangibles:

Marcas.

Obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas. Estos activos se regulan en la Ley de Propiedad Industrial.

Derechos personales (como los derechos de imagen).

Programas informáticos, de equipos industriales, comerciales o científicos.

Otros activos no señalados en el artículo 23.1 de la LIS.

## Tema 7

### Requisitos de los ingresos y los gastos

La renta objeto de reducción debe ser positiva.

Se calcula como la **diferencia positiva entre los ingresos de la cesión o transmisión de los activos y los gastos relacionados con la creación de los activos** que no se hayan incorporado al valor de los activos, las amortizaciones de los activos y otros gastos relacionados con los activos integrados en la base imponible.

**Renta positiva = ingresos cesión o transmisión activos – gastos directamente relacionados (amortizaciones y otros)**

## Tema 7

En caso de que se aplique la reducción a una renta positiva en un ejercicio y, posteriormente, en el ejercicio siguiente se obtenga una renta negativa, se deberá **aplicar la reducción sobre dicha renta negativa** según los cálculos anteriormente expuestos.

Para calcular el **peso de los gastos**, no se tendrán en cuenta en el cociente anterior los siguientes gastos:

- ▶ Los gastos financieros.
- ▶ Las amortizaciones de inmuebles.
- ▶ Otros gastos no relacionados con la creación del activo intangible.

## Requisitos de las entidades cesionarias

El cesionario debe utilizar los derechos de uso o explotación del activo intangible en una **actividad económica**. En caso de que las entidades cedente y cesionaria estén vinculadas, la actividad económica, materializada en una entrega de bienes o una prestación de servicios, **no debe generar gastos deducibles** para la entidad cedente.

El cesionario no debe residir en un territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que se trate de un país de la Unión Europea y se acredite que la operación se realiza por motivos económicos.

## Requisitos de las entidades cedentes

Por su parte, la entidad cedente debe realizar los **registros contables** de los ingresos y los gastos directamente relacionados con los activos intangibles cedidos. La entidad cedente también **debe haber creado el activo intangible**, al menos en un 25 % de su coste, y, por tanto, haber participado en los riesgos y beneficios de su producción cuando se realice a través de la contratación de terceros.

Además, según el artículo 23.2.c) de la LIS, cuando en un mismo contrato de cesión se incluyan prestaciones accesorias, se deberá distinguir en dicho contrato la **contraprestación** correspondiente a los activos intangibles y a los servicios accesorios.

## Acuerdo previo de valoración y calificación de activos intangibles

Arts.39 al 44 del RIS, la entidad podrá **solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración** de los ingresos y los gastos procedentes de la cesión y la transmisión de los activos intangibles.

La entidad podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos.

Para resolver estos acuerdos de calificación, la DGT deberá emitir un **informe vinculante**. A su vez, esta podrá solicitar un informe no vinculante al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

Reducción por rentas positivas obtenidas de activos intangibles =

$60 \% \times \text{porcentaje de gastos no vinculados} \times \text{renta obtenida}$

## Financiación obras benéficas o sociales de cajas y fundaciones bancarias. Concepto y cuantía de la reducción

Art. 24 de la LIS establece que se puede aplicar una **reducción** por las cantidades que las cajas y fundaciones bancarias destinen de sus resultados a financiar obras benéfico-sociales.

La dotación a la obra realizada por las fundaciones bancarias, así como los gastos de mantenimiento de la obra que según la norma contable se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, **podrán reducir la base de las entidades de crédito** en las que participen en la proporción que los dividendos percibidos de las entidades de crédito representen respecto de los ingresos totales de la fundación, hasta el límite de los dividendos.

Proporción reducción de la base imponible de entidades crédito = ingresos de la fundación por dividendos pagados por entidades de crédito ÷ ingresos totales de la fundación

## Requisitos

La cantidad que las cajas y fundaciones asignen a la obra realizada deberá aplicarse, al menos en un 50 % en el **período de la asignación o en el inmediato** siguiente a la realización de las inversiones o a sufragar gastos de sostenimiento de instituciones o establecimientos acogidos a aquella.

Se establece que **no se integrarán en la base imponible** —es decir, no serán deducibles— los gastos de mantenimiento de la obra con cargo al fondo de obra social, incluso cuando sean superiores a las cantidades asignadas a la misma. Sin embargo, estos gastos serán fiscalmente deducibles cuando se contabilicen en la cuenta de pérdidas y ganancias. Tampoco se permite la integración en la base imponible de las rentas de la transmisión de inversiones afectas a la obra.

## **Reducción por financiación de obras benéfico-sociales de cajas y fundaciones bancarias**

**La caja de ahorros X vende un inmueble afecto a una obra benéfico-social, por el que obtiene un beneficio de 200 000 €. El beneficio no se integra en la base imponible de X siempre que se aplique directamente al fondo de obras sociales de la misma.**

## Reserva de capitalización

La reserva de capitalización se regula en el artículo 25 de la LIS. Según este, se puede aplicar una **reducción en la base imponible previa** cuando la entidad que tribute al tipo general, al tipo incrementado de las entidades de crédito e hidrocarburos y al tipo de las entidades de nueva creación decida **incrementar su patrimonio neto**, es decir, que la entidad constituya una reserva indisponible.

### Cuantía y límites Cuantía de la reducción

La reducción por reserva de capitalización es el 10 % del incremento de los fondos propios.

El incremento de los fondos propios se calcula como la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios al inicio del ejercicio, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No se incluyen como fondos propios:

Aportaciones de los socios.

Ampliaciones de capital por compensación de créditos.

Ampliaciones por operaciones con acciones propias o de reestructuración.

Reservas legales o estatutarias.

Reservas de nivelación del régimen especial de las empresas de reducida dimensión (ERD) y reservas indisponibles del régimen económico y fiscal de Canarias.

Emisión de instrumentos financieros compuestos.

Variaciones en activos por impuesto diferido por disminución o aumento del tipo de gravamen.

## Límite de la reducción

Se establece como **límite máximo el 10 % de la base imponible previa**. Esta base se define como la base imponible previa a:

La reducción por reserva de capitalización.

La compensación de bases imponibles negativas.

La integración en concepto de dotación por deterioro de créditos por insolvencias de deudores o en concepto de dotaciones por aportaciones a sistemas de previsión social (artículo 11.12 de la LIS).

Cuando exista **insuficiencia de base imponible previa**, se permite aplicar la reducción en los períodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos al cierre del período de generación de la reducción. Para la aplicación del límite del 10 % de la base previa se tendrá en cuenta de forma conjunta los excesos no aplicados por insuficiencia de base de ejercicios anteriores y los incrementos del patrimonio del propio ejercicio.

## Requisitos

Se deben **incrementar los fondos propios y mantener ese incremento** durante cinco años desde el cierre del período impositivo al que corresponda aplicar la reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables por la entidad. Se debe **dotar una reserva indisponible** por el valor de la reducción, que deberá figurar en el balance de forma separada y con su título apropiado.

No se considera que se ha dispuesto de la reserva y, por tanto, se considera cumplido el requisito para la reducción cuando se elimine en los siguientes casos:

Separación de socios.

Obligaciones de carácter legal.

Aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS.

Reducción por reserva de capitalización =  
10 % del incremento de fondos propios

## Reserva de nivelación para las empresas de reducida dimensión

### Cuantía

La **reserva de nivelación** es uno de los beneficios fiscales establecidos en los artículos 101 al 105 de la LIS, en el capítulo XI, que regula el régimen especial de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión (ERD). Concretamente se articula en el artículo 105 de la LIS, que establece que cuando una entidad sea calificada como ERD y aplique el tipo de gravamen general del artículo 29.1 de la LIS, podrá **minorar su base imponible hasta el 10 %** de su importe y sin que supere 1 000 000 €.

Una entidad es ERD en un período cuando el importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo anterior sea inferior a 10 000 000 €.

## Requisitos

Según el artículo 105.2 de la LIS, **las reducciones se deberán adicionar a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos** a la finalización del período impositivo en que se realice la minoración, siempre que la entidad obtenga una base imponible negativa, y hasta dicho importe. Si hubiera resto, se suma a la base imponible del último ejercicio del plazo de los cinco años.

La ERD deberá dotar, con cargo a los resultados positivos del ejercicio, una **reserva indisponible por el importe de la reducción**. Esta reserva será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base.

No se considera que se ha dispuesto de la reserva y, por tanto, se considera cumplido el requisito para la reducción cuando se elimine en los siguientes casos:

Separación de socios.

Obligaciones de carácter legal.

Aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS.

Esta reducción se tendrá en cuenta para el cálculo de los pagos fraccionados. Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva de nivelación **no podrán aplicarse de forma simultánea** al cumplimiento de la reserva de capitalización del artículo 25 de la LIS ni a la reserva para inversiones en Canarias del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Según el artículo 105.6 de la LIS, el **incumplimiento de los requisitos** para aplicar la reserva de nivelación dará lugar a la integración en la cuota íntegra de las cantidades correspondientes a la cuota generada por las reducciones aplicadas incrementadas en un 5 %, además de los intereses de demora correspondientes.

**Reducción por reserva de nivelación (ERD) =**

10 % de base imponible, con el límite de 1 000 000 €

## Compensación de bases imponibles negativas: limitaciones

La compensación de bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación se regula en el artículo 26 de la LIS, por el que se permite la compensación de las bases negativas con las bases positivas de los ejercicios siguientes con el límite del **70 % de la base imponible previa** a la reserva de capitalización del artículo 25 de la LIS y a su compensación. En todo caso, se permite la compensación de bases imponibles negativas hasta el importe de 1 000 000 €.

D.T. 21.<sup>a</sup> de la LIS, las **bases imponibles negativas pendientes de compensación** al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir del 1 de enero del 2015 se podrán compensar en los períodos impositivos siguientes. Por tanto, la regla de compensación anteriormente descrita también se aplica a estas bases pendientes de compensar (Albi, Paredes y Rodríguez, 2018, p. 358). Esta disposición transitoria 21.<sup>a</sup> de la LIS permite la compensación de forma ilimitada en el tiempo de las bases negativas pendientes al comienzo del primer período impositivo iniciado con posterioridad al 1 de enero del 2015.

**Compensación de bases imponibles negativas pendientes al comienzo del primer período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2015:  
DT 21.<sup>a</sup> de la LIS**

**Una entidad obtiene en el año 2001 una base negativa de 50 000 €, que actualmente está pendiente de compensar.**

**Se debe determinar el plazo para compensar la base negativa.**

**Solución: la base negativa puede compensarse, según la disposición transitoria 21.<sup>a</sup> de la LIS, con las rentas positivas de los ejercicios siguientes, es decir, desde el 2002 hasta el actual incluido. Es decir, el límite temporal (de dieciocho años) que existía con anterioridad ha sido modificado con la referida disposición transitoria 21.<sup>a</sup> de la LIS.**

## Limitaciones

Para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012, 2013 y 2014 para las entidades con un volumen de operaciones superior a 6 010 121,04 € se aplicaba una **limitación a la compensación de bases negativas en función del importe de la cifra neta de negocios (CNN)** que se expone a continuación:

- ▶ El **75 % de la base imponible previa** cuando:  $20\,000\,000 \leq$  cifra neta de negocios del ejercicio anterior  $< 60\,000\,000$  €.
- ▶ El **25 % de la base imponible previa** cuando: cifra neta de negocios del ejercicio anterior  $\geq 60\,000\,000$  €.

## Limitaciones

Por su parte, la disposición transitoria 34.<sup>a</sup> de la LIS, de medidas temporales aplicables en el **período impositivo 2015**, expone en la letra g) que para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2015 no resulta de aplicación el límite antes referido del 70 % (es decir, el recogido en el artículo 26.1 de la LIS).

No obstante, la **compensación de ejercicios anteriores**, cuando el volumen de operaciones supere 6 010 121,04 € durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015 tendrán los siguientes límites:

- ▶ El **50 % de la base imponible previa** cuando:  $20\,000\,000 \leq$  cifra neta de negocios del ejercicio anterior  $< 60\,000\,000$  €.
- ▶ El **25 % de la base imponible previa** cuando: cifra neta de negocios del ejercicio anterior  $\geq 60\,000\,000$  €.

## Limitaciones

Por su parte, el límite del 70 % para el período impositivo iniciado en 2016 era del 60 %. A su vez, según la disposición adicional 15.<sup>a</sup> de la LIS, el límite porcentual antes referido en períodos impositivos iniciados **a partir del 1 de enero del 2016** para las grandes empresas se sustituirá por los siguientes límites:

- ▶ El **50 % de la base imponible previa** cuando:  $20\,000\,000 \leq$  cifra neta de negocios del ejercicio anterior  $< 60\,000\,000$  €.
- ▶ El **25 % de la base imponible previa** cuando: cifra neta de negocios del ejercicio anterior  $\geq 60\,000\,000$  €.

A continuación, en la tabla 1 se resumen las limitaciones anteriormente expuestas.

Período impositivo de liquidación	CIFRA NETA DE NEGOCIOS ejercicio anterior (CNN) (millones de euros)	LIMITACIÓN CUANTITATIVA A LA COMPENSACIÓN BI (-)
2011, 2012, 2013 y 2014	CNN < 20 M€	-
	20 M ≤ CNN < 60 M	75 % BI PREVIA
	CNN ≥ 60 M	50 % BI PREVIA
2015	CNN < 20 M€	-
	20 M ≤ CNN < 60 M	50 % BI PREVIA
	CNN ≥ 60 M	25 % BI PREVIA
2016	CNN < 20 M€	60 % BI PREVIA
	20 M ≤ CNN < 60 M	50 % BI PREVIA
	CNN ≥ 60 M	25 % BI PREVIA
2017 y POSTERIORES	CNN < 20 M€	70 % BI PREVIA
	20 M ≤ CNN < 60 M	50 % BI PREVIA
	CNN ≥ 60 M	25 % BI PREVIA

▪

**Las limitaciones a la compensación no se aplican** en los tres casos siguientes:

Las bases negativas que se vayan a compensar con las rentas correspondientes a quitas y esperas por acuerdos con los proveedores no tendrán en cuenta la aplicación del límite a la compensación. Asimismo, las rentas negativas no se tendrán en consideración respecto del límite de 1 000 000 €.

Las limitaciones no se tendrán en cuenta en el período impositivo de extinción de la entidad, salvo reestructuración regulada en el régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

Cuando se trate de entidades de nueva creación del artículo 29.1 de la LIS, en los tres primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva no existe ningún límite a la compensación de bases negativas acumuladas con anterioridad, excepto la cuantía de la propia base imponible previa positiva (Rodríguez, 2018, p. 696).

Restricciones a la compensación de bases negativas