

Capítulo 7. Rendimientos de actividades económicas. Método de estimación directa

Índice

- **Capítulo 7. Rendimientos de actividades económicas. Método de estimación directa**
 - **Concepto y ámbito de aplicación del método de estimación directa**
 - **Fase 1ª. Determinación del rendimiento neto**
 - **Incentivos fiscales aplicables a empresas de reducida dimensión**
 - **Fase 2ª. Determinación del rendimiento neto reducido**
 - **Fase 3ª. Determinación del rendimiento neto reducido total**
 - **Cuadro resumen**
 - **Tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos al ejercicio de actividades económicas**
 - **Caso práctico (determinación del rendimiento neto derivado de actividad profesional en estimación directa, modalidad simplificada)**
- **Glosario de abreviaturas**

Capítulo 7. Rendimientos de actividades económicas. Método de estimación directa

La Sede electrónica de la Agencia Tributaria incorpora un « [Asistente virtual de Renta](#) », donde podrá consultar cómo calcular los rendimientos derivados de su actividad económica, mediante el método de estimación directa (normal o simplificada) incluyendo información sobre los gastos deducibles.

Concepto y ámbito de aplicación del método de estimación directa

Normativa: Arts. 16.2 a) y 30.1 Ley IRPF

La estimación directa constituye el método general para la determinación de la cuantía de los distintos componentes de la base imponible del IRPF, entre los cuales se incluyen, obviamente, los derivados del ejercicio de actividades económicas. Este método se basa en las declaraciones presentadas por el contribuyente, así como en los datos consignados en los libros y registros contables que está obligado a llevar, comprobados por la Administración tributaria.

Cuando se trata de la determinación del rendimiento de actividades económicas en el IRPF el método de estimación directa admite dos modalidades: normal y simplificada.

Ámbito de aplicación de la modalidad normal

La modalidad normal del método de estimación directa debe aplicarse obligatoriamente en el ejercicio 2023 para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, salvo que el rendimiento neto de todas ellas se determine mediante el método de estimación objetiva, siempre que se cumpla cualquiera de los dos siguientes requisitos:

- **Que el importe neto de la cifra de negocios del año anterior**, correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente, **supere los 600.000 euros anuales**.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año, a estos únicos efectos.

- **Que se renuncie a la modalidad simplificada del método de estimación directa.**

A efectos de la delimitación del ámbito de aplicación de la modalidad normal del método de estimación directa, téngase en cuenta que las actividades económicas susceptibles de acogerse al método de estimación objetiva y los requisitos para su inclusión pueden consultarse en los Capítulos [8](#) y [9](#).

Ámbito de aplicación de la modalidad simplificada

Normativa: Art. 28 Reglamento IRPF

Requisitos

La modalidad simplificada del método de estimación directa tiene **carácter voluntario**, por lo que el contribuyente **puede renunciar a su aplicación**. En ausencia de renuncia, esta modalidad debe aplicarse en el ejercicio 2023 para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, siempre que:

a. No determine el rendimiento neto de todas sus actividades por el **método de estimación objetiva**.

A estos efectos señalar que las actividades económicas susceptibles de acogerse al método de estimación objetiva y los requisitos para su inclusión pueden consultarse en los Capítulos [8](#) y [9](#).

b. El importe neto de la cifra de negocios del año anterior, correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente, **no supere los 600.000 euros anuales**.

A los efectos de la determinación de este límite excluyente, no se computarán como ingreso el IVA devengado y, en su caso, el recargo de equivalencia repercutido, en los casos de que la actividad desarrollada tribute por el régimen general o por el régimen especial simplificado del IVA, puesto que en estos regímenes los contribuyentes están obligados a presentar las correspondientes liquidaciones del mismo.

Ahora bien, cuando las actividades tributen por el régimen especial del recargo de equivalencia o por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, las cuotas de IVA teóricamente repercutidas por el régimen del recargo de equivalencia o las compensaciones derivadas del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deberán incluirse dentro del volumen de ingresos de las mencionadas actividades, dado que en estos regímenes los contribuyentes afectados no tienen que hacer ninguna liquidación de IVA, siendo este impuesto, en todo caso, un mayor ingreso o un mayor gasto de la actividad.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año, a estos únicos efectos.

Cuando en el año inmediato anterior no se hubiese ejercido actividad alguna, se determinará el rendimiento por esta modalidad, salvo que se renuncie a la misma en los términos que más adelante se comentan.

c. Ninguna actividad desarrollada por el contribuyente se encuentre **en la modalidad normal** del método de estimación directa.

Importante: con excepción de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva, en el **primer año** de ejercicio de la actividad, el rendimiento neto se determinará por esta modalidad, salvo renuncia expresa a la misma, sea cual sea el importe neto de la cifra de negocios resultante al final del ejercicio.

Determinación del importe neto de la cifra de negocios

El importe neto de la cifra de negocios está constituido por la diferencia entre las siguientes partidas positivas y negativas:

Partidas positivas

- El importe de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos derivados de la actividad ordinaria de la empresa, entendiendo como tal la actividad que la empresa realiza regularmente y por la que obtiene sus ingresos de carácter periódico.

Téngase en cuenta que, en determinadas ocasiones, en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que podría denominarse multiactividad. En este caso, en relación a la determinación del "importe neto de la cifra de negocios", hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma.

En ningún caso se incluyen en el importe de la cifra anual de negocios los productos para la venta consumidos por la propia empresa, ni los trabajos realizados para sí misma.

- El precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representen gastos para la empresa.

No forman parte y, por ello, se excluyen de esta partida, las permutas de elementos **homogéneos**, como las permutas de materias primas fungibles entre dos empresas o las permutas de productos terminados, o mercaderías intercambiables entre dos comercializadores.

- El importe de las subvenciones que se concedan a la empresa individualizadamente en función y formando parte del precio de las unidades de producto vendidas o por el nivel de los servicios prestados.

No se incluye ni el importe de las restantes subvenciones ni los ingresos financieros.

Por tanto, las "subvenciones" en general no se incluyen para determinar el importe neto de la cifra de negocios, admitiéndose solo para casos excepcionales que se producen en el marco de algunas actividades concretas, en los que la subvención se concede de forma individualizada, en función de unidades de producto vendidas o servicios prestados.

Partidas negativas

Al importe obtenido conforme a lo previsto en el apartado anterior, se deducirán en todo caso las siguientes partidas:

- Los importes de las devoluciones de ventas.

- Los "rappels" sobre ventas o prestaciones de servicios.
- Los descuentos comerciales efectuados sobre ingresos computados en la cifra anual de negocios.
- Los descuentos por pronto pago concedidos fuera de factura.
- El IVA y los Impuestos Especiales (que gravan la fabricación o importación de ciertos bienes), si hubieran sido computados dentro del importe de las ventas o de la prestación de servicios y deban ser objeto de repercusión.

Véase el artículo 35.2 del Código de Comercio; la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 11ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre) y la NECA 9ª del Plan General de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), así como el artículo 34 de la Resolución de 10 de febrero de 2021 (BOE de 13 de febrero), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Renuncia o exclusión de la modalidad simplificada

• Renuncia a la modalidad simplificada y revocación a la renuncia

Normativa: Art. 29.1 Reglamento IRPF

Tal y como se ha indicado el método de estimación directa simplificada es un **método voluntario, lo que implica que el contribuyente puede renunciar** a la aplicación del mismo para la determinación del rendimiento neto de sus actividades económicas.

La renuncia deberá efectuarse durante el **mes de diciembre anterior al inicio del año natural** en que deba surtir efecto. En el año en que se inicia la actividad, la renuncia debe efectuarse con anterioridad al ejercicio efectivo de la misma.

Una vez presentada, la renuncia tendrá **efectos para un período mínimo de tres años**. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que en el plazo citado anteriormente **se revoque** aquella.

Tanto la renuncia como su revocación se efectuarán en la correspondiente declaración censal, de acuerdo con lo previsto en los artículos 9 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre).

La declaración podrá presentarse en los modelos de declaración censal 036/037 aprobados por las Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril (BOE de 10 de mayo), modificada por las Órdenes EHA/3695/2007, de 13 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), EHA/3786/2008, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), EHA/3111/2009, de 5 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), HAP/2215/2013, de 26 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), HAP/2484/2014, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), HFP/417/2017, de 12 de mayo (BOE de 15 de mayo) y HFP/1307/2017, de 29 de diciembre (BOE de 30 de

diciembre), Orden HAC/1416/2018, de 28 de diciembre (BOE de 28 de diciembre), Orden HAC/609/2021, de 16 de junio (BOE de 18 de junio) y Orden HFP /381/2023, de 18 de abril (BOE de 20 de abril).

- **Exclusión de la modalidad simplificada**

Normativa: Art. 29.2 Reglamento IRPF

La exclusión de la modalidad simplificada se produce por el hecho de que **el importe neto de la cifra** de negocios correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente **supere la cuantía de 600.000 euros anuales**.

La exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia. En consecuencia, en el año en que se supera el importe de 600.000 euros anuales, se permanece en la modalidad simplificada del método de estimación directa.

- **Consecuencias de la renuncia o exclusión de la modalidad simplificada**

Normativa: Art. 29.3 Reglamento IRPF

La renuncia o exclusión de la modalidad simplificada tiene como consecuencia que el rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente deba determinarse **durante un período mínimo de los tres años siguientes por la modalidad normal de este método**.

Incompatibilidad entre métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto

Normativa: Art. 28.3 Reglamento IRPF

El sistema de relaciones entre los métodos de determinación del rendimiento neto, estimación directa y estimación objetiva, se caracteriza por una rígida incompatibilidad entre ellos. Así, si el contribuyente determina el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por el método de estimación directa, modalidad simplificada, deberá determinar el rendimiento neto de todas sus restantes actividades por este mismo método, aunque se trate de actividades susceptibles de estar incluidas en el método de estimación objetiva.

De forma similar, si el contribuyente determina el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por la modalidad normal del método de estimación directa, deberá determinar el rendimiento neto de todas sus actividades por esta misma modalidad.

No obstante, **cuando se inicie durante el año alguna actividad económica por la que se renuncie a la modalidad simplificada**, la incompatibilidad no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que se venían realizando con anterioridad, con lo que dicho año se simultaneará el método de estimación directa, modalidad normal, para la determinación

del rendimiento neto de la nueva actividad y el método de estimación directa, modalidad simplificada, para el resto de actividades, tributando todas ellas en el siguiente ejercicio por estimación directa, modalidad normal, como consecuencia de la renuncia.

Entidades en régimen de atribución de rentas

Normativa: Art. 31 Reglamento IRPF

Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas aplicarán la modalidad simplificada del método de estimación directa, salvo renuncia expresa a la misma, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a. **Que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el IRPF.**
- b. **Que la entidad cumpla los requisitos anteriormente comentados, determinantes de la aplicación de la modalidad.**

En consecuencia, la aplicación del método de estimación directa a estas entidades no depende de las circunstancias que concurran individualmente en cada uno de sus miembros, por lo que la entidad podrá determinar su rendimiento con arreglo a este método, cualquiera que sea la situación de los socios, herederos, comuneros o partícipes en relación con las actividades que personalmente desarrollen.

La renuncia a la modalidad simplificada del método de estimación directa deberá efectuarse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes. Sin embargo, la revocación de dicha renuncia no requiere unanimidad, en los términos previstos por la normativa reguladora de la declaración censal.

El rendimiento neto determinado por la [entidad en régimen de atribución de rentas](#) se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si estos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

Téngase en cuenta que, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, las sociedades civiles con objeto mercantil son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, por lo que deja de resultarles de aplicación el régimen de atribución de rentas.

Ejemplos

Ejemplo 1:

Don S.M.G. abogado, además del ejercicio libre de su profesión que viene desarrollando desde 1990, ha iniciado en 2023 el ejercicio de una actividad agrícola susceptible de estar incluida en el método de estimación objetiva.

¿Cómo determinará los rendimientos netos de ambas actividades en 2023, sabiendo que el importe neto de la cifra de negocios de su actividad profesional no ha superado en el ejercicio 2022 el importe de 600.000 euros anuales?

Solución:

El rendimiento neto de la actividad profesional debe determinarse en la modalidad simplificada del método de estimación directa, al no haber superado en el ejercicio inmediato anterior (2022) el importe neto de la cifra de negocios los 600.000 euros anuales. Asimismo, dada la incompatibilidad entre el método de estimación directa y el de estimación objetiva, la determinación del rendimiento neto de la actividad agrícola debe efectuarse también en la modalidad simplificada del método de estimación directa.

Ejemplo 2:

Don J.J.C., empresario, determina el rendimiento neto de su actividad económica en la modalidad simplificada del método de estimación directa. El día 5 de mayo de 2023 inicia una nueva actividad económica no incluida en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva y para la que renuncia a la modalidad simplificada del método de estimación directa.

¿Cómo determinará los rendimientos netos de ambas actividades en los ejercicios 2023 y 2024?

Solución:

En el ejercicio 2023 determinará el rendimiento neto de la nueva actividad en la modalidad normal del método de estimación directa, permaneciendo en la modalidad simplificada la actividad económica que venía desarrollando. La incompatibilidad entre ambas modalidades del método de estimación directa no surtirá efectos hasta el año siguiente, 2024, en el que el rendimiento neto derivado de ambas actividades deberá determinarse en la modalidad normal del método de estimación directa.

Ejemplo 3:

Don A.V.C. inicia el día 1 de julio de 2023 una actividad empresarial a la que no resulta aplicable el método de estimación objetiva. El importe neto de la cifra de negocios en 2023 ascendió a 425.000 euros.

¿Cómo determinará el rendimiento neto de la actividad en los ejercicios 2023 y 2024?

Solución:

En el ejercicio 2023 determinará el rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa, al no haber renunciado expresamente a su aplicación.

En el ejercicio 2024 deberá aplicar la modalidad normal del método de estimación directa, ya que el importe neto de la cifra de negocios elevado al año supera los 600.000 euros anuales ($425.000 \times 12/6 = 850.000$).

Fase 1ª. Determinación del rendimiento neto

Introducción

Normativa: Arts. 28.1 y 30 Ley IRPF, 30 Reglamento IRPF; 12 a 16 LIS y 3 a 7 Reglamento IS

La determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el método de estimación directa se realiza de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades (IS), sin perjuicio de las reglas contenidas a estos efectos en la propia Ley y Reglamento del IRPF.

En virtud de esta remisión al bloque normativo del Impuesto sobre Sociedades, la determinación del rendimiento neto debe realizarse corrigiendo, mediante la aplicación de los criterios de calificación, valoración e imputación establecidos en la citada normativa, el resultado contable determinado de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y de sus normas de desarrollo, especialmente, las contenidas en el Plan General de Contabilidad.

No obstante, dado que en el ámbito del IRPF la obligación de llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio y demás normas de desarrollo no afecta a todos los contribuyentes titulares de actividades económicas, las correcciones o ajustes de naturaleza fiscal deben practicarse de la siguiente forma:

- **Contribuyentes obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio** (titulares de actividades empresariales de carácter mercantil cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad normal del método de estimación directa): deben aplicar las correcciones y ajustes de naturaleza fiscal sobre los componentes del resultado contable, es decir, sobre los ingresos y sobre los gastos.
- **Contribuyentes que no estén obligados a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio** (titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil, profesionales, artistas o deportistas, sea cual sea el método de determinación de sus rendimientos netos y titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa): deben aplicar estos mismos principios fiscales a las anotaciones registrales de ingresos y gastos que constan en sus libros registro para formular el rendimiento neto de la actividad.

En definitiva, la determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, debe efectuarse a partir de los conceptos fiscales de ingresos íntegros y gastos fiscalmente deducibles que figuran en el modelo de declaración.

Para ello, deberán aplicarse los criterios fiscales de imputación, calificación y valoración que a continuación se detallan en cada una de las partidas que tienen la consideración de ingresos computables y gastos deducibles, así como los [incentivos fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión](#).

Importante: a efectos de la declaración del rendimiento neto en el método de estimación directa, se consideran actividades económicas independientes la totalidad de las realizadas por el contribuyente que pertenezcan a cada uno de los siguientes grupos:

- A01 Arrendadores de bienes inmuebles urbanos
- A02 Ganadería independiente
- A03 Resto de actividades empresariales no incluidas en otros apartados
- A04 Actividades profesionales de carácter artístico o deportivo
- A05 Resto de actividades profesionales
- B01 Actividad agrícola
- B02 Actividad ganadera dependiente
- B03 Actividad forestal
- B04 Producción de mejillón en batea
- B05 Actividad pesquera, excepto la actividad de producción de mejillón en batea

Cuadro-resumen: Determinación del rendimiento neto (Ingresos - Gastos)

Cuadro-resumen: Determinación del rendimiento neto (Ingresos - Gastos)

	Estimación directa (modalidad normal)	Estimación directa (modalidad simplificada)
Ingresos	<p>(+) Ingresos de explotación</p> <p>(+) Ingresos financieros derivados del aplazamiento o fraccionamiento de operaciones realizadas en desarrollo de la actividad.</p> <p>(+) Ingresos de subvenciones corrientes</p> <p>(+) Imputaciones de ingresos por subvenciones de capital</p> <p>(+) Autoconsumo de bienes y servicios</p> <p>(+) IVA devengado (por ejemplo, recargo de equivalencia y recargo de agricultura, ganadería y pesca)</p> <p>(+) Otros ingresos</p> <p>(+) Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible.</p> <p>(+) Variación de existencias (solo si hay un aumento de existencias al final del ejercicio)</p>	<p>(+) Ingresos de explotación</p> <p>(+) Ingresos financieros derivados del aplazamiento o fraccionamiento de operaciones realizadas en desarrollo de la actividad.</p> <p>(+) Ingresos de subvenciones corrientes</p> <p>(+) Imputaciones de ingresos por subvenciones de capital</p> <p>(+) Autoconsumo de bienes y servicios</p> <p>(+) IVA devengado (por ejemplo, recargo de equivalencia y recargo de agricultura, ganadería y pesca)</p> <p>(+) Otros ingresos</p> <p>(+) Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible.</p> <p>(+) Variación de existencias (solo si hay un aumento de existencias al final del ejercicio)</p>
Gastos	<p>(-) Compra de mercaderías</p> <p>(-) Variación de existencia de mercaderías (solo si hay una disminución de existencias al final del ejercicio)</p> <p>(-) Otros consumos de explotación</p> <p>(-) Sueldos y salarios</p> <p>(-) Seguridad Social a cargo de la empresa</p>	<p>(-) Compra de mercaderías</p> <p>(-) Variación de existencia de mercaderías (solo si hay una disminución de existencias al final del ejercicio)</p> <p>(-) Otros consumos de explotación</p> <p>(-) Sueldos y salarios</p> <p>(-) Seguridad Social a cargo de la empresa</p>

	Estimación directa (modalidad normal)	Estimación directa (modalidad simplificada)
	(-) Seguridad Social o aportaciones a mutualidades alternativas del titular de la actividad (-) Indemnizaciones (-) Dietas y asignaciones de viaje del personal asalariado (-) Aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de trabajadores (-) Otros gastos de personal (-) Gastos de manutención del titular en el desarrollo de su actividad (-) Arrendamientos y cánones (-) Reparaciones y conservación (-) Suministro (luz, agua, gas, telefonía e Internet) (-) Otros suministros (-) Servicios de profesionales independientes (-) Primas de seguro (-) Otros servicios exteriores (-) Gastos financieros (-) IVA soportado (por ejemplo, recargo de equivalencia y recargo de agricultura, ganadería y pesca) (-) Otros tributos fiscalmente deducibles (-) Dotaciones del ejercicio para amortización del inmovilizado material (-) Dotaciones del ejercicio para amortización del inmovilizado inmaterial (-) Pérdidas por insolvencia de deudores (-) Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general	(-) Seguridad Social o aportaciones a mutualidades alternativas del titular de la actividad (-) Indemnizaciones (-) Dietas y asignaciones de viaje del personal asalariado (-) Aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de trabajadores (-) Otros gastos de personal (-) Gastos de manutención del titular en el desarrollo de su actividad (-) Arrendamientos y cánones (-) Reparaciones y conservación (-) Suministro (luz, agua, gas, telefonía e Internet) (-) Otros suministros (-) Servicios de profesionales independientes (-) Primas de seguro (-) Otros servicios exteriores (-) Gastos financieros (-) IVA soportado (por ejemplo, recargo de equivalencia y recargo de agricultura, ganadería y pesca) (-) Otros tributos fiscalmente deducibles (-) Dotaciones del ejercicio para amortización del inmovilizado material (-) Dotaciones del ejercicio para amortización del inmovilizado inmaterial (-) Pérdidas por insolvencia de deudores (-) Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general

	Estimación directa (modalidad normal)	Estimación directa (modalidad simplificada)
	(-) Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general (-) Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)	(-) Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general (-) Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)
Provisiones	(-) Provisiones fiscalmente deducibles	(-) Conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (7% sobre la diferencia positiva entre ingresos y gastos anteriores con un máximo de 2.000 euros)
= RENDIMIENTO NETO		

Ingresos íntegros computables

Tienen la consideración de ingresos íntegros computables derivados del ejercicio de actividades económicas, empresariales o profesionales, los siguientes:

1. Ingresos de explotación

Tienen esta consideración la totalidad de los ingresos íntegros derivados de la venta de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto propio de la actividad, incluidos, en su caso, los procedentes de servicios accesorios a la actividad principal.

Véase la norma de registro y valoración 14ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), dedicada a ingresos por ventas y prestación de servicios.

De acuerdo con dicha norma los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por **el valor razonable de la contrapartida**, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, **no formarán parte de los ingresos**.

Cuando medie contraprestación y esta sea notoriamente inferior al valor de mercado de los bienes vendidos y de los servicios prestados, la valoración de los mismos se efectuará por su valor normal en el mercado.

En las operaciones económicas realizadas con una sociedad con la que se den relaciones de vinculación en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS, las operaciones entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes condiciones que respeten el principio de libre competencia.

En estos casos el titular de la actividad deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V del título I (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE de 11 de julio).

Personas o entidades vinculadas:

Para determinar cuándo hay vinculación ha de atenderse a lo dispuesto en el artículo 18.2 de la LIS, en el que se consideran personas o entidades vinculadas:

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores, 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.

- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por 100. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho. En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 25 por 100.

En estos supuestos, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE de 11 de julio).

2. Ingresos financieros derivados del aplazamiento o fraccionamiento de operaciones realizadas en desarrollo de la actividad

Se entiende incluida en esta rúbrica la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.

3. Ingresos por subvenciones corrientes y por subvenciones de capital

Especialidades fiscales de determinadas subvenciones y ayudas públicas

A. Subvenciones de la Política Agraria Comunitaria y otras ayudas públicas (subvenciones corrientes)

Normativa: Disposición adicional quinta Ley IRPF

No se integrarán en la base imponible las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

- **La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:**

1. Abandono definitivo del cultivo de viñedo.
2. Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
3. Prima al arranque de plataneras.
4. Abandono definitivo de la producción lechera.
5. Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.
6. Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.

7. Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.

8. A partir del 1 de enero de 2023, ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (eco-regímenes).

- **La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria:**

1. Paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países.

2. Abandono definitivo de la actividad pesquera.

- **La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción**, por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales, de elementos patrimoniales.

Como consecuencia de la erupción del volcán de Cumbre Vieja en la isla de la Palma se modifica, con efectos desde el 1 de enero de 2021, la redacción del apartado 1.c) de la disposición adicional quinta de la Ley del IRPF por el artículo 4.1 del Real Decreto-ley 25/2021, de 8 de noviembre, Real Decreto-ley 25/2021, de 8 de noviembre, de medidas en materia de Seguridad Social y otras medidas fiscales de apoyo social de la isla de La Palma (BOE de 9 de noviembre), para incluir específicamente la erupción volcánica como causa para declarar exenta la percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción que ocasione la misma en elementos patrimoniales.

- **La percepción de ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera** satisfechas por el Ministerio de Fomento (actualmente, Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible) a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas.

Véase la Orden FOM/3218/2009, de 17 de noviembre (BOE de 30 de noviembre) modificada por la Orden FOM/2835/2012, de 17 de noviembre (BOE de 1 de enero de 2013), y la Orden FOM/64/2017, de 30 de enero, por la que se modifican las anteriores y se regula la tramitación electrónica de los procedimientos.

- **La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de animales destinados a la reproducción** de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades.

- **Las ayudas públicas** distintas de las anteriormente relacionadas **percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales** por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, solo se integrarán en la base imponible en la parte que excedan del coste de reparación de los mismos.

En ningún caso los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda, serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.

Tampoco se integrarán en la base imponible del IRPF las ayudas públicas percibidas para compensar el **desalojo temporal o definitivo** por idénticas causas del local en que el titular de la actividad económica ejerciera la misma.

Reglas para calcular la renta que no se integra en la base imponible del **IRPF**

Aunque la subvención o ayuda pública trata de absorber la posible pérdida experimentada en los elementos patrimoniales, en aquellos supuestos en los que el importe de estas subvenciones o ayudas sea inferior al de las pérdidas o disminuciones de valor que, en su caso, se hayan producido en los elementos patrimoniales, la diferencia negativa podrá consignarse en la declaración como pérdida patrimonial.

Cuando no existan pérdidas, solo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

El siguiente cuadro recoge el tratamiento fiscal de estas subvenciones y ayudas públicas en función del importe percibido y del resultado producido (ganancia o pérdida patrimonial) en los elementos a los que la ayuda o subvención se refiere.

Signo de la alteración patrimonial producida	Importe de la subvención o ayuda percibida	Renta que debe incluirse en la declaración
Pérdida	Mayor que la pérdida patrimonial	Ninguna
	Menor que la pérdida patrimonial	Pérdida patrimonial (diferencia entre la subvención o ayuda percibida y la pérdida experimentada)
Ganancia (**)	Cualquiera	Solo la ganancia patrimonial obtenida

Notas al cuadro:

(*) Determinado conforme a las reglas generales del **IRPF** para el cálculo del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales, sin computar el importe de la ayuda o subvención. [\(Volver\)](#)

(**) Este supuesto puede darse en aquellos casos en los que el valor de realización de los elementos patrimoniales dañados o destruidos sea superior al valor neto contable de los mismos elementos. [\(Volver\)](#)

B. Subvenciones forestales

Normativa: Disposición adicional cuarta Ley **IRPF**

No se integrarán en la base imponible las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, sea igual o superior a 20 años.

C. Ayudas económicas a deportistas de alto nivel

Normativa: Art. 4 Reglamento IRPF

En virtud de su exención que establece el artículo 7.m) de la Ley del IRPF para estas ayudas, no se incluirán entre los ingresos de las actividades profesionales que, en su caso, puedan desarrollar quienes tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva, con el límite de 60.100 euros anuales.

La exención está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE de 25 de julio).
- Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

Subvenciones corrientes y de capital: distinción

Las ayudas públicas dan lugar a un distinto tratamiento tributario según la calificación que proceda otorgar a las mismas: Subvenciones corrientes y de capital.

Subvenciones de capital

Las subvenciones de capital son aquellas que tienen como finalidad primordial la de favorecer la instalación o inicio de la actividad, así como la realización de inversiones en inmovilizado (edificios, maquinaria, instalaciones, etc.), o gastos de proyección plurianual y se imputan como ingreso en la misma medida en que se amorticen las inversiones o los gastos realizados con cargo a las mismas.

Por tanto, la subvención tendrá el carácter de subvención de capital siempre que tenga como finalidad la financiación de inmovilizado o capital fijo del empresario o profesional. No obstante, si su objeto es garantizar, durante el inicio de la actividad, unos ingresos mínimos o compensar gastos del ejercicio, deberá tratarse como una subvención corriente.

Las subvenciones de capital se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance, aunque el contribuyente haya optado previamente por el criterio de imputación temporal de cobros y pagos o criterio de caja, dada su especialidad y la remisión que la Ley del IRPF efectúa a la normativa específica del Impuesto sobre Sociedades y esta, a su vez, al resultado contable. Sentencias del Tribunal Supremo núm. 392/2022, de 29 de marzo, y 398/2022, de 30 de marzo, recaídas, respectivamente, en los recursos de casación núm. 3679/2020 (ROJ : STS 1456/2022) y 8193/2020 (ROJ : STS 1285/2022).

No obstante, en aquellos casos en que los bienes no sean susceptibles de amortización, la subvención se aplicará como ingreso íntegro del ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en inventario del activo financiado con dicha subvención, aplicando la reducción del 30 por 100 propia de los [rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo](#).

Subvenciones corrientes

Las subvenciones corrientes son aquellas que se conceden normalmente para garantizar una rentabilidad mínima o compensar pérdidas ocasionadas en la actividad y se computan en su totalidad como un ingreso más del período en que se devengan. Es decir, cuando se reconozca en firme la concesión de la subvención y se cuantifique la misma, con independencia del momento en que se perciba la misma.

No obstante lo anterior, si el contribuyente hubiese optado por el criterio de cobros y pagos, en los términos previstos en el artículo 7.2 del Reglamento del IRPE, que establece la opción de utilizar el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados de rendimientos de actividades económicas, la subvención deberá imputarse en el período impositivo en que se produzca el correspondiente cobro de la misma.

Importante: tenga en cuenta que tributan como subvenciones corrientes las siguientes **ayudas concedidas durante 2023**, con el fin de mitigar el impacto de la guerra de Ucrania en la escalada del precio de los carburantes:

- Ayuda directa extraordinaria y temporal para las empresas de transporte por carretera **que tienen derecho** a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional del artículo 52 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, prevista en los artículos 34 y siguientes del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad (BOE de 28 de diciembre).
- Ayuda directa extraordinaria y temporal para sufragar el precio de determinados productos energéticos para las empresas de transporte por carretera **que no se benefician** de la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional, del artículo 52 bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, prevista en los artículos 38 y siguientes del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad (BOE de 28 de diciembre).
- Ayudas concedidas, en cumplimiento del mandato establecido en el artículo 59 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), con el fin de compensar los costes adicionales debidos al aumento excepcional de los precios del gas natural durante 2022 para los consumidores industriales o sectores intensivos en consumo de gas natural, por Orden ICT/744/2023, de 7 de julio, por la que se regulan las bases de la línea de ayudas para la compensación de los costes adicionales debidos al aumento excepcional de los precios del gas natural.
- Ayuda directa extraordinaria y temporal para sufragar el precio del gasóleo consumido por los agricultores y ganaderos que tienen derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional del artículo 52 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales o del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles Derivados del Petróleo, prevista en los artículo 24 y siguientes del el Real Decreto-

ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad (BOE de 28 de diciembre).

- *Ayudas directas al sector agrario concedidas en compensación por el incremento de costes provocados por el aumento del precio de los fertilizantes, derivado de la situación creada por la invasión de Ucrania previstas en el artículo 30 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), desarrollado en la Orden APA/122/2023, de 8 de febrero (BOE de 13 de febrero), por la que se concretan determinados requisitos y condiciones.*

4. Autoconsumo de bienes y servicios

Normativa: Art. 28.4 Ley IRPF

Dentro de esta expresión se comprenden las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo destino sea el patrimonio privado del titular de la actividad o de su unidad familiar (autoconsumo interno), así como las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita (autoconsumo externo).

La valoración a efectos fiscales de los ingresos correspondientes a dichas operaciones debe realizarse imperativamente por el valor normal de mercado de los bienes o servicios cedidos, o que hayan sido objeto de autoconsumo.

Recuerde: *cuando exista contraprestación y esta sea notoriamente inferior al valor normal de mercado de los bienes cedidos o de los servicios prestados, se tomará como criterio de valoración de los ingresos el precio normal de mercado de los mismos.*

5. IVA devengado

No deberá computarse dentro de los ingresos íntegros derivados de las ventas o prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de la actividad empresarial o profesional, el IVA devengado cuyas cuotas deban incluirse en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a este impuesto.

Por el contrario, deberán incluirse entre los ingresos íntegros derivados de las ventas o prestaciones de servicios, el IVA devengado y, en su caso, las compensaciones percibidas cuyas cuotas no deban incluirse en declaraciones-liquidaciones correspondientes a este impuesto.

Entre otros supuestos, dicha circunstancia ocurrirá cuando la actividad económica desarrollada se encuentre en alguno de los siguientes regímenes especiales del IVA:

- Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.

En este régimen los proveedores repercuten en la factura al comerciante minorista en

recargo de equivalencia, el IVA correspondiente más el recargo de equivalencia, y lo ingresan.

Por su parte, el comerciante minorista en recargo de equivalencia debe repercutir a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo impositivo a la base imponible correspondiente a las ventas y demás operaciones que realicen pero, en ningún caso, pueden incrementar dicho porcentaje en el importe del recargo de equivalencia. Téngase en cuenta que el comerciante repercutirá la cuota resultante conforme a lo anteriormente indicado, que corresponda exclusivamente a las operaciones de carácter comercial, así como a las transmisiones de bienes o derechos utilizados exclusivamente en la actividad sometida a este régimen especial.

Por ello, solo el IVA que repercuta será el que se incluya como ingreso.

- Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial no están obligados a liquidar, repercutir e ingresar el IVA.

Perciben una compensación a tanto alzado en las entregas de productos naturales obtenidos en sus explotaciones a otros empresarios no acogidos al régimen agrícola y que no realicen exclusivamente operaciones interiores exentas. Esta compensación que reciben es la que debe incluirse como ingreso.

6. Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible

Normativa: Disposición adicional trigésima Ley IRPF

Cuando el ejercicio 2023 se produzca la transmisión de elementos patrimoniales que hayan gozado de la libertad amortización prevista en la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial a que, en su caso, pueda dar lugar la transmisión el valor de adquisición no se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquella.

El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

7. Variación de existencias (solo si hay un aumento de existencias al final del ejercicio)

La variación de existencias es la diferencia que se produce entre las existencias (mercaderías y materias primas) iniciales y las finales del ejercicio contable, valoradas estas por su precio de adquisición.

La variación de existencias tiene por objeto determinar el consumo de existencias del ejercicio y ajustar el resultado. Por ello, cuando la valoración de las existencias al inicio del ejercicio es menor que al final de este, dicha diferencia ha de reflejarse como ingreso ya que significa que parte de las existencias adquiridas en el ejercicio no se han consumido al finalizar este.

A diferencia de lo anterior, cuando la valoración de las existencias iniciales es mayor que la valoración de las existencias finales, dicha variación negativa ha de reflejarse como gasto. En este caso dicha variación significa que se han consumido en el ejercicio más existencias que las adquiridas a lo largo del mismo, considerando también las existencias que figuraban en el inventario a 1 de enero.

Véase dentro de los "Gastos fiscalmente deducibles" el apartado sobre "[Variación de existencias](#)" así como la norma de registro y valoración 10ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), dedicada a la valoración de las existencias. También véase la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

Ejemplo:

Don P.X.R dedicado a la venta de electrodomésticos dispone en su almacén de existencias valoradas al inicio del ejercicio 2023 por importe 40.000 euros. Al final del ejercicio el recuento e inventario de las existencias que existen en su almacén alcanza una valoración de 60.000 euros.

Determinar si la valoración de existencias debe figurar como ingreso o gasto del ejercicio para determinar el rendimiento neto de la actividad.

Solución:

Existencias finales: Valoración: 60.000

Existencias iniciales: Valoración 40.000

Variación de existencias $(60.000 - 40.000) = + 20.000$

Al ser el inventario final de existencias superior al inicial, la diferencia (20.000 euros) figurará como un ingreso del ejercicio por este concepto. Ello significa que durante el ejercicio se han consumido 20.000 euros menos de las existencias que se han adquirido a lo largo del ejercicio, lo que supone al final un aumento de las existencias finales por importe de 20.000 euros.

8. Otros ingresos

Dentro de esta rúbrica deben computarse, entre otros, los siguientes conceptos:

a) Trabajos realizados para la empresa, valorados con arreglo al coste de producción de los activos fijos producidos por la propia empresa.

b) Excesos y aplicaciones de provisiones y de pérdidas por deterioro.

c) Otros ingresos de gestión.

Como, por ejemplo, contraprestaciones por servicios de mediación realizados de manera accidental, o por la prestación eventual de ciertos servicios (transporte, reparaciones, asesoría, informes...), o ingresos por servicios al personal.

d) Indemnizaciones percibidas de entidades aseguradoras por siniestros que hayan afectado a productos de la explotación (existencias de mercaderías, materias primas, envases, embalajes, etc.), siempre que se produzca la **destrucción** de los mismos.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que:

- Si lo que se produce es un **desperfecto reparable**, la indemnización percibida de la compañía de seguros **será un ingreso de la actividad** que contrarresta el gasto de la reparación.
- Si las indemnizaciones afectaran a **elementos del activo fijo afecto**, su importe no se computará como ingreso, sino que deberá **formar parte del valor de enajenación** de los mismos a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial resultante.

Gastos fiscalmente deducibles

Atención: la declaración de los gastos deducibles se efectuará consignando los que, habiéndose producido en el desarrollo de la actividad, tengan la consideración de fiscalmente deducibles. Aquellos gastos deducibles que no aparezcan expresamente recogidos en las siguientes rúbricas de la declaración, se reflejarán en la correspondiente a "Otros conceptos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)".

1. Requisitos para considerar un gasto como deducible

Tienen la consideración fiscal de deducibles son gastos que cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que estén vinculados a la actividad económica desarrollada. Es decir, que sean propios de la actividad.

La deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

Para el caso de actividad de temporada (restaurante), el importe del alquiler del local satisfecho en el período de tiempo en que la actividad está cerrada, dado su carácter estacional, debe considerarse que tiene correlación con el desarrollo de la actividad de restaurante, pues se efectúan con la intención de volver a reiniciar la actividad en la temporada siguiente.

- b. Que se encuentren convenientemente justificados.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.4 de la LGT, los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la **factura** entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa

tributaria.

Ahora bien, y sin perjuicio de lo anterior, la factura **no constituye** un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

- c. Que se hallen registrados en la contabilidad o en los libros-registro que con carácter obligatorio deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas.

2. Compra, Variación de existencias y Otros consumos de explotación

Se incluyen dentro de esta categoría los siguientes conceptos que aparecen diferenciados en la declaración del IRPF.

a. Compra de existencias (mercaderías y materias primas)

Dentro de esta categoría se recogen las adquisiciones corrientes de bienes efectuadas a terceros, siempre que cumplan los dos siguientes requisitos:

1. Que se realicen para la obtención de los ingresos.
2. Que se trate de bienes integrantes del activo corriente.

En el precio de adquisición deben incluirse los gastos adicionales, tales como los de transportes, seguro, carga y descarga y otros atribuibles directamente a la adquisición, así como los impuestos que recaigan sobre las mismas **excepto** el IVA soportado deducible.

Por tanto, el IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición. Esta regla es igualmente aplicable, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios, que no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Dicho precio es el importe facturado por el vendedor (después de cualquier descuento, rebaja en el precio o similar, así como los intereses incorporados al nominal de los débitos), donde se incluirán los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes estén ubicados para su venta (transportes, aranceles, seguros...).

b. Variación de existencias (solo si existe disminución de existencias al final del ejercicio)

Para determinar el consumo de existencias producido durante el ejercicio es necesario que, además de tener en cuenta las compras realizadas, se determinen las existencias no consumidas en el ejercicio, es decir, la variación de existencias. De este modo, cuando las existencias iniciales sean mayores que las existencias finales, es decir cuando hay una disminución de estas últimas, dicha variación se reflejará como gasto del ejercicio.

A diferencia de lo anterior, cuando las existencias al inicio del ejercicio son menores que al final de este, es decir, cuando hay un aumento de existencias se reflejarán como ingreso.

Por lo que respecta a los criterios valorativos de las existencias, debe subrayarse que el valor de las finales, que debe coincidir con el valor de las iniciales del ejercicio siguiente, puede determinarse por su precio de adquisición o coste de producción, admitiéndose como criterios valorativos para grupos homogéneos de existencias el coste medio ponderado y el FIFO.

Véase dentro de los "Ingresos íntegros computables" el apartado sobre "[Variación de existencias](#)" así como la norma de registro y valoración 10ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), dedicada a la valoración de las existencias. También véase la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

c. Otros consumos de explotación

Se incluirá aquí el consumo de otros aprovisionamientos (distintos de las mercaderías y materias primas) destinados al proceso de producción o utilizados en la prestación de servicios (elementos y conjuntos incorporables, combustibles, repuestos, materiales diversos, envases, embalajes, material de oficina, etc.).

Tratamiento fiscal de la devolución parcial por el gasóleo de uso profesional y por el gasóleo empleado en agricultura, ganadería y pesca

Dado que a los contribuyentes del IRPE se les han de aplicar las normas previstas para los sujetos pasivos del IS, se ha de tener en cuenta la norma de registro y valoración 10ª (Existencias), que establece en su apartado 1 que los impuestos indirectos que gravan las existencias sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

El Impuesto sobre Hidrocarburos es un impuesto indirecto recuperable directamente de la Hacienda Pública, por lo que la parte que se devuelva no forma parte del precio de adquisición del carburante, es decir, no sería gasto fiscalmente deducible ni ingreso de la actividad.

Si excepcionalmente no fuese directamente recuperable, el pago del Impuesto sería gasto deducible y la devolución de parte del mismo constituiría un ingreso de la actividad.

Por elementos y conjuntos incorporables se entienden los fabricados normalmente fuera de la empresa y adquiridos por esta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.

En el caso de los combustibles se incluirá únicamente el consumo de materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

Son repuestos las piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes.

Por materiales diversos se entiende otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado.

El consumo del ejercicio será el resultado de sumar a las existencias iniciales de tales bienes, las adquisiciones realizadas durante el ejercicio, y de minorar dicha suma en el valor de las existencias finales del período.

Importante: a diferencia de las existencias de mercaderías y materias primas, en el caso de “Otros consumos de explotación” únicamente se va a reflejar lo consumido en el ejercicio.

3. Gastos de personal

Dentro de esta categoría se pueden incluir los siguientes conceptos que aparecen perfectamente diferenciados en la declaración del IRPF.

a. Sueldos y salarios

Se deben incluir las cantidades devengadas por terceros en virtud de una relación laboral. Entre las mismas, se incluyen los sueldos, pagas extraordinarias, retribuciones en especie (incluido el ingreso a cuenta que corresponda realizar por las mismas, siempre que no se haya repercutido a los perceptores), así como los premios.

Especialidades en el IRPF de las prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar

Normativa: Art. 30.2.2ª Ley IRPF

Tienen la consideración de gasto deducible las retribuciones satisfechas a otros miembros de la unidad familiar del titular, siempre que se cumplan todos los requisitos siguientes:

- Que el cónyuge o los hijos menores trabajen habitualmente y con continuidad en las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por el titular de las mismas.
- Que el cónyuge o el hijo menor del titular de la actividad convivan con este último.
- Que exista el oportuno contrato laboral, de cualquiera de las modalidades establecidas en el Estatuto de los Trabajadores y demás disposiciones de desarrollo.
- Que exista afiliación del cónyuge o hijo menor al régimen correspondiente de la Seguridad Social.
- Que las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, correspondientes a su cualificación profesional y al trabajo realizado, no sean superiores a las de mercado. Si fueran superiores, el exceso sobre el valor de mercado no será gasto deducible para el pagador.

Las retribuciones estipuladas tienen la consideración de rendimientos del trabajo para sus perceptores a todos los efectos tributarios.

No obstante, si el titular de la actividad pudiera probar que el cónyuge o los hijos menores trabajan en la actividad en régimen de dependencia laboral y se cumplen los restantes requisitos del mencionado artículo 30, en tales casos las retribuciones al cónyuge o hijos menores tendrían la consideración de gasto deducible. Por tanto, el titular de la actividad podrá deducir, como gasto de la actividad, las cuotas del RETA satisfechas por su cónyuge o hijos menores. En correspondencia con esta calificación, las retribuciones obtenidas por el cónyuge o hijos menores tendrán para estos la consideración de rendimientos del trabajo.

En consecuencia, si de acuerdo con lo expuesto las retribuciones al cónyuge no tuvieran la consideración de deducibles, las mismas tampoco tendrían la consideración de rendimientos para el perceptor.

b. Seguridad Social a cargo de la empresa

Se incluirán las cantidades satisfechas a la Seguridad Social por cotizaciones sociales a cargo de la empresa en base a los sueldos y salarios de su personal.

c. Indemnizaciones

Comprende las cantidades que se entregan al personal de la empresa para resarcirle de un daño o perjuicio, aunque resulten exentas para el perceptor. Se incluyen específicamente en este apartado las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

d. Dietas y asignaciones de viajes del personal empleado

Se incluirán las cantidades que abone la empresa para sufragar o compensar los gastos de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, así como los gastos de locomoción en que incurran sus trabajadores por desplazamientos a municipios distintos de su lugar de trabajo habitual (aunque resulten exentos del IRPF para el perceptor).

e. Aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de los trabajadores

• Contribuciones a planes de pensiones o a planes de previsión social empresarial

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.2 de la LIS, serán deducibles las contribuciones o aportaciones efectuadas por el empresario o profesional en calidad de promotor de un plan de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial del que resulten partícipes o asegurados sus empleados, siempre que las mismas se imputen a cada partícipe o asegurado en la parte correspondiente, salvo que se trate de las realizadas a favor de beneficiarios de manera extraordinaria cuando sea preciso para garantizar las prestaciones en curso o los derechos de los partícipes de planes que incluyan regímenes de prestación definida para la jubilación y se haya puesto de manifiesto, a través de las revisiones actuariales, la existencia de un déficit en el plan de pensiones.

Desde 1 de enero de 2013 se admiten los seguros colectivos de dependencia como contratos de seguros aptos para instrumentar los compromisos por pensiones asumidos por las empresas.

Véase al respecto la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones en la redacción dada por la Ley 27/2011, de 1 de agosto (BOE de 2 de agosto).

• Contribuciones efectuadas para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.2 de la LIS, serán deducibles las contribuciones empresariales efectuadas para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculan las prestaciones.
- Que el pagador transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
- Que el pagador transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Asimismo, serán deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo (FPE), siempre que se cumplan los requisitos enumerados anteriormente y las contingencias cubiertas sean las previstas para los planes de pensiones en su normativa reguladora.

Atención: téngase en cuenta que la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2016, derogó la Directiva 2003/41/CE a que se refiere el artículo 51 de la Ley del IRPF, con efectos a partir de 13 de enero de 2019, estableciendo que las referencias a la indicada Directiva 2003/41/CE se entenderán hechas a la citada Directiva (UE) 2016/2341.

Finalmente indicar en relación con las aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de los trabajadores que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1 de la LIS, **no serán deducibles los gastos por provisiones y fondos internos** para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre. Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se abonen las prestaciones.

f. Otros gastos de personal

Dentro de esta rúbrica pueden incluirse los gastos de formación del personal, tanto de carácter habitual como esporádico, primas por contratos de seguros sobre la vida, accidentes, enfermedad, etc., excepto las cuotas de la Seguridad Social y cualquier otro relacionado con el personal al servicio de la actividad que no pueda ser considerado como

pura liberalidad.

Los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa (obsequios, cestas de Navidad, etc.) no se consideran como puras liberalidades, por lo que pueden constituir gastos deducibles.

4. Gastos del titular de la actividad

Se incluyen dentro de esta categoría los siguientes conceptos a que aparecen diferenciados en la declaración del IRPF:

a. Seguridad social o aportaciones a mutualidades alternativas del titular de la actividad

Se incluyen:

1. Las cotizaciones del titular de la actividad al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) o,

Novedad 2023: regularización de las cuotas del RETA satisfechas en el ejercicio anterior

Téngase en cuenta que el Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio, por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se mejora la protección por cese de actividad (BOE de 27 de julio), ha modificado el artículo 308 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre).

El Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio, por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se mejora la protección por cese de actividad (BOE de 27 de julio), ha modificado el artículo 308 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre).

Como consecuencia de esta modificación, **a partir del 1 de enero de 2023**, todas las personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas incluidas en este régimen especial **cotizarán en función de los rendimientos anuales obtenidos en el desarrollo** de sus actividades económicas, empresariales o profesionales, debiendo elegir la base de cotización mensual que corresponda en función de su previsión de rendimientos netos anuales, dentro de la tabla general fijada en la respectiva Ley de Presupuestos Generales del Estado y limitada por una base mínima de cotización en cada uno de sus tramos y por una base máxima en cada tramo para cada año, si bien con la posibilidad, cuando prevean que sus rendimientos van a ser inferiores al salario mínimo interprofesional en cómputo anual, de elegir base de cotización dentro de una tabla reducida.

Las bases elegidas tendrán carácter provisional, hasta que se proceda a su regularización en función de los rendimientos anuales obtenidos y comunicados por la Administración tributaria a partir del ejercicio siguiente respecto a cada trabajador autónomo.

Partiendo de lo anterior, las cantidades calculadas en el ejercicio anterior tendrán la consideración de cantidades legalmente debidas aunque provisionales, motivo por el que no procederá la presentación de una rectificación de autoliquidación o de una declaración complementaria respecto a la declaración realizada en dicho ejercicio.

Si como consecuencia de la regularización de las cuotas del RETA efectuada en el ejercicio siguiente, en función de los rendimientos reales obtenidos, resultara un **importe adicional** a satisfacer o a devolver en concepto de cuotas del RETA, dicho importe tendrá el siguiente tratamiento fiscal en el IRPF:

- Si resultara un importe adicional **a satisfacer** por el contribuyente en el ejercicio siguiente, dicho pago adicional se deberá tratar como **mayor gasto deducible** por cotizaciones a la Seguridad Social **en ese ejercicio siguiente**.
- Si, por el contrario, resultara una cantidad **a devolver** al contribuyente, se tratará como **menor gasto deducible** por cuotas satisfechas a la Seguridad Social **en ese ejercicio siguiente**, y si el importe supera el de las cuotas satisfechas a la Seguridad Social, **el exceso deberá reflejarse como un mayor rendimiento en ese ejercicio**.

Caso particular: deducibilidad de la cuota en el caso de un contribuyente que obtiene rendimientos del trabajo (por ejemplo, como administrador de una sociedad) y rendimientos de una actividad económica

De acuerdo con el apartado 3 del Reglamento general sobre inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores en la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 84/1996, de 26 de enero. "cuando los trabajadores autónomos realicen simultáneamente dos o más actividades que den lugar a la inclusión en este régimen especial, **su alta en él será única**, debiendo declarar todas sus actividades en la solicitud de alta o, de producirse la pluriactividad después de ella, mediante la correspondiente variación de datos (...)".

Con esta configuración de las cuotas del régimen especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA) -que establece la obligación de declarar la pluriactividad en este régimen-, para determinar la incidencia del gasto correspondiente a estas cuotas en el IRPF del contribuyente debe tenerse en cuenta que estas responden al alta en este régimen ejerciendo más de una actividad, por lo que su deducibilidad en el IRPF podrá realizarla el contribuyente bien en la determinación del rendimiento neto del trabajo (por sus retribuciones como administrador de la sociedad) o bien en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica, pues en cada uno de estos casos tiene obligación de cotizar al RETA, **lo que le permite decidir al contribuyente dónde incorporar esa cuota única**.

Covid-19: la exención de la obligación de cotizar a favor de trabajadores autónomos que hayan percibido la prestación extraordinaria por cese de actividad prevista en el apartado dos del artículo 26 del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio a que se refiere el artículo 97 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad determina su falta de incidencia en el IRPF, al no corresponder a ninguno de los supuestos de obtención de renta establecidos en el artículo 6 de la Ley del IRPF, no teniendo por tanto la naturaleza de rendimiento íntegro ni correlativamente la de gasto deducible para la determinación de los rendimientos.

2. En su caso, las aportaciones que realice el titular de la actividad a las Mutualidades de Previsión Social cuando actúen como alternativas al citado régimen especial de la Seguridad Social.

Especialidades en el IRPF de las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social del propio empresario o profesional

Normativa (Art. 30.2.1ª Ley IRPF)

Como regla general, las aportaciones a mutualidades de previsión social del empresario o profesional, no constituyen gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad, dado que las mismas pueden reducir la base imponible del contribuyente con arreglo a los requisitos y límites establecidos a tal efecto.

Véase al respecto en el Capítulo 13 las [reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social](#).

No obstante, tienen la consideración de gasto deducible de la actividad las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por dicho régimen especial, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida en cada ejercicio económico.

La disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995 ha sido derogada por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, e integrada en la disposición adicional decimoctava de dicho texto refundido. Por tanto, la referencia efectuada a la disposición derogada se entenderá realizada a la disposición correspondiente del texto refundido.

Además, debe tenerse en cuenta a efectos del límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida en cada ejercicio económico que, para 2023, el artículo 122 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 y la Orden PCM/74/2023, de 30 de enero, por la que se desarrollan las normas legales de cotización a la Seguridad Social, desempleo, protección por cese de actividad, Fondo de Garantía Salarial y formación profesional para el ejercicio 2023 (BOE de 31 de enero), establecen un tope máximo de la base de cotización de 4.495,50 euros mensuales y fijan un tipo máximo de cotización para contingencias comunes del 28,30 por 100. Por tanto, la cuota máxima por contingencias comunes en 2023 es de 15.266,72 euros $[0,283 \times (4.495,50 \times 12)]$.

Cuando las aportaciones excedan de este límite, el exceso podrá ser objeto de reducción en la base imponible del IRPF, si bien solo en la parte que tenga por objeto la cobertura de las mismas contingencias que los planes de pensiones y con los límites y requisitos que se señalan en el Capítulo 13 en el apartado correspondiente a "Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social".

b. Gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica

Normativa: Art. 30.2.5ª.c) Ley IRPF

Los contribuyentes podrán deducir para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en estimación directa los gastos de manutención que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sean gastos del propio contribuyente.
- Que se realicen en el desarrollo de la actividad económica. Es decir, que sean propios de la actividad.

A estos efectos, téngase en cuenta que la circunstancia de que los gastos de manutención correspondan a un día laborable –con independencia de que en actividades empresariales o profesionales no pueda hablarse con carácter general de la existencia de un calendario laboral- no implica por sí sola la consideración de que dichos gastos son gastos incurridos en el desarrollo de una actividad económica.

- Que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería.
- Que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago.
- Que no superen los límites cuantitativos que reglamentariamente se establece el artículo 9.A.3.a) del Reglamento del IRPF para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.

La remisión que la Ley del IRPF realiza para los gastos de manutención de empresarios o profesionales a la regulación reglamentaria establecida para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores contenida en el artículo 9 del Reglamento del IRPF, se circunscribe a los límites cuantitativos establecidos para dichos gastos de manutención, sin que, en consecuencia, en dicha remisión se contemplen gastos distintos a los de manutención, como los gastos de estancia, ni otros aspectos regulados en el artículo 9 respecto a los gastos de manutención distintos a sus límites cuantitativos, dada su distinta naturaleza.

En ese sentido mientras que las dietas constituyen asignaciones efectuadas por el empresario al trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; los gastos deducibles por manutención del empresario o profesional a que se refiere el artículo 30.2.5ª de la Ley del IRPF, son gastos en que incurre el propio empresario o profesional, en desarrollo de su actividad económica.

Dichos límites son:

Información	España	Extranjero
Pernoctando en municipio distinto (*)	53,34 euros/día	91,35 euros/día
Sin pernoctar en municipio distinto	26,67 euros/día	48,08 euros/día
(*) Debe tratarse de un municipio distinto del lugar de trabajo habitual del contribuyente y del que constituya su residencia. (Volver)		

El exceso sobre dichos importes no podrá ser objeto de deducción.

Importante: el contribuyente deberá conservar, durante el plazo máximo de prescripción, aportando cuando sea requerido al efecto, los justificantes de los gastos para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma.

5. Servicios exteriores

Dentro de esta categoría se pueden incluir los siguientes conceptos que aparecen perfectamente diferenciados en la declaración del IRPF.

a. Arrendamientos y cánones

En general

Se entienden incluidos en esta rúbrica los gastos originados en concepto de alquileres, cánones, asistencia técnica, etc., por la cesión al contribuyente de bienes o derechos que se hallen afectos a la actividad, cuando no se adquiriera la titularidad de los mismos.

Por el concepto de “**cánones**” se incluirán las cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

Por el concepto de “**arrendamiento**”, las cantidades satisfechas por el alquiler o arrendamiento operativo o por cesión de bienes muebles e inmuebles para el uso o a disposición de la empresa.

Especialidades

Sin perjuicio de lo anterior han de tenerse en cuenta a efectos de determinar las cantidades deducibles por este concepto las especialidades que se comentan en los siguientes apartados.

1. Contratos de arrendamiento financiero "leasing"

Normativa: Art. 106 LIS

Se establece un régimen fiscal específico para los contratos de arrendamiento financiero en los que se den los siguientes requisitos:

- Que el arrendador sea una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito.
- Que tengan una duración mínima de 2 años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales.

No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrán establecer otros plazos mínimos de duración en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.

- Que las cuotas de arrendamiento financiero aparezcan expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.
- Que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien debe permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

Concepto de contratos de arrendamiento financiero: Con efectos a partir del 28 de junio de 2014, la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito ([BOE](#) de 27 de junio) define en su disposición adicional tercera el concepto de operaciones de arrendamiento financiero como "aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de cuotas. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario".

Cumplidos estos requisitos su **régimen de deducibilidad fiscal** es el siguiente:

- a. La totalidad de la parte de las cuotas correspondiente a la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible.
- b. La parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas a la entidad arrendadora que corresponda a la recuperación del coste del bien tiene la consideración de gasto deducible con las dos limitaciones siguientes:
 1. La cantidad deducible no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el doble del coeficiente de amortización lineal máximo según las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

En el caso de contribuyentes (empresarios o profesionales) que tengan la consideración fiscal de [empresa de reducida dimensión](#), el coeficiente de amortización lineal según tablas se multiplicará por tres a estos efectos.

La tabla de coeficientes de amortización aplicables en la modalidad normal del método de estimación directa se contiene en el artículo 12.1.a) LIS. En la modalidad simplificada del citado régimen, la tabla de amortización aplicable se contiene en la Orden de 27 de marzo de 1998 ([BOE](#) de 28 de marzo).

Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Los excesos que, como consecuencia de esta limitación, no sean deducibles podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, con el mismo límite doble o triple del coeficiente de amortización anteriormente señalado.

2. En el supuesto de que el objeto del contrato sea terrenos, solares y otros activos no amortizables, esta parte de la cuota no constituye gasto deducible. En caso de que tal condición concorra solo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

Atención: en el caso de que el contrato no reúna los requisitos previstos en el artículo 106 de la LIS, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha, así como un importe equivalente a las cuotas de amortización que, de acuerdo con los sistemas de amortización establecidos en el artículo 12.1 de la LIS, corresponderían al bien objeto del contrato.

Ejemplo:

Don S.T.V. ejerce la actividad de fabricación de calzado y determina el rendimiento neto de dicha actividad por el método de estimación directa, modalidad normal.

El día 30 de junio de 2023 adquiere una furgoneta de reparto nueva en régimen de arrendamiento financiero ("leasing") con arreglo a las siguientes condiciones:

- Duración del contrato: 2 años.
- Cuotas anuales: 8.000 euros, de las que 600 euros representan la carga financiera y el resto corresponde a la recuperación del coste del bien.
- Opción de compra: 1.200 euros a la finalización del segundo año.
- Coste del elemento: 16.000 euros.

Determinar las cantidades que don S.T.V. podrá deducir en el ejercicio las satisfechas por el contrato de arrendamiento financiero efectuado, sabiendo que el coeficiente de amortización lineal según tablas de la furgoneta es el 16 por 100, que la furgoneta fue puesta a disposición y entró en funcionamiento el día 1 de julio de 2023 y que la actividad económica de la que es titular tiene en el ejercicio 2023 la consideración de empresa de reducida dimensión.

Solución:

Al tener la actividad económica desarrollada la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio 2023, el titular podrá deducir de sus rendimientos íntegros los siguientes gastos fiscalmente deducibles:

Carga financiera $(600/12 \text{ meses}) \times 6 \text{ meses} = 300$

Recuperación del coste del bien (cantidad satisfecha deducible) $[(8.000 / 12 \text{ meses}) \times 6 \text{ meses}] - 300 = 3.700$

Total gastos deducibles $(300 + 3.700) = 4.000$

Nota: La cantidad satisfecha correspondiente a la recuperación del coste del bien tiene en su totalidad la consideración de gasto deducible, al no superar los límites legalmente establecidos. La determinación de dicho límite se realiza de la siguiente forma:

Coeficiente lineal máximo aplicable según tablas: 16%

Coeficiente lineal máximo aplicable en 2023: $(16 \times 3) = 48\%$

Importe máximo de amortización fiscal: $(48\% \text{ s}/16.000) \times 6/12 = 3.840$

2. Especialidades en el IRPF de las cesiones a la actividad económica de bienes y derechos pertenecientes de forma privativa a miembros de la unidad familiar

Normativa: Art. 30.2.3ª Ley IRPF

Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, el titular de dicha actividad podrá deducir, para la determinación de los rendimientos de la misma, la contraprestación estipulada por dicha cesión, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquella, podrá deducirse este último.

Correlativamente, la contraprestación estipulada, o el valor de mercado, se considerarán rendimiento del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

Importante: a diferencia de lo anterior, la utilización de elementos patrimoniales comunes a ambos cónyuges por parte del cónyuge que desarrolle una actividad económica no tiene la consideración fiscal de cesión ni genera retribución alguna entre ellos. Por tanto, aunque se hubiera estipulado contraprestación, esta no será deducible.

b. Reparaciones y conservación

Se consideran gastos de conservación y reparación del activo material afecto:

- Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales.
- Los de sustitución de elementos no susceptibles de amortización y cuya inutilización sea consecuencia del funcionamiento o uso normal de los bienes en que estén integrados.
- Los de adaptación o readaptación de elementos materiales del inmovilizado, cuando no supongan incremento de su valor o capacidad productiva.

No se considerarán gastos de conservación o reparación, los que supongan ampliación o mejora del activo material y sean, por tanto, amortizables.

Véase al respecto la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias ([BOE](#) de 8 de marzo).

c. Suministros

Normativa: Art. 30.2.5ªb) Ley IRPF

Debe incluirse dentro de este concepto el importe de los gastos correspondientes a electricidad y cualquier otro abastecimiento (agua, gas, telefonía, internet, etc.) que no tuviere la cualidad de almacenable.

Atención: los gastos derivados del uso de una línea de telefonía móvil serán deducibles en la medida en que esta línea se utilice **exclusivamente** para el desarrollo de la actividad económica. Entre dichos gastos se encontrará el de la adquisición del propio teléfono móvil, si bien dicha deducción deberá realizarse por la vía de la amortización, aplicando a su valor de adquisición el coeficiente de amortización correspondiente.

Sin perjuicio de lo anterior han de tenerse en cuenta a efectos de determinar las cantidades deducibles por este concepto la siguiente regla especial del IRPF que se comenta a continuación.

IRPF por gastos de suministros de la vivienda habitual del contribuyente que esté parcialmente afecta al desarrollo de la actividad económica

Normativa: Art. 30.2.5ª.b) Ley IRPF

Desde 1 enero 2018, cuando el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de su actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, serán deducibles en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por 100 a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

Observación: con anterioridad a la modificación llevada a cabo por el artículo 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (BOE de 25 de octubre) solo se consideraban plenamente deducibles en estos casos los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc, en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble, salvo que el contribuyente fuese arrendatario de la vivienda, en cuyo caso podía deducir el gasto correspondiente a las rentas satisfechas por el arrendamiento de la vivienda en proporción a la parte exclusivamente afectada a la actividad económica en relación con la totalidad de la misma. Por el contrario, se exigía que los gastos derivados de los suministros (agua, luz, calefacción, teléfono, conexión a Internet, etc.) se destinasen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo utilizarse en relación con estos la misma regla de prorrateo que se aplicaba a los gastos derivados de la titularidad o del arrendamiento de la vivienda.

Ejemplo:

Don J.C.P., para el ejercicio de la actividad profesional de abogado, destina una habitación de 40 m² de su vivienda habitual.

Determinar el importe deducible de los gastos de suministros correspondientes a la parte de la vivienda afectada a la actividad profesional teniendo en cuenta que la vivienda habitual del contribuyente tiene 100 m² y los gastos anuales por suministros ascienden a 5.000 euros.

Solución:

Proporción entre los m² de la vivienda habitual destinados a la actividad respecto a su superficie total: $40 \text{ m}^2 / 100 \text{ m}^2 = 40\%$

Porcentaje de deducción ($30\% \times 40\%$) = 12%

■ Gastos deducibles (12% s/5.000 euros) = 600 euros

d. Servicios de profesionales independientes

Se incluye dentro de este concepto el importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la actividad económica. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

e. Primas de seguros

Debe incluirse dentro de este concepto las cantidades satisfechas en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal de la empresa.

Además, a efectos de determinar las cantidades deducibles ha de tenerse en cuenta la siguiente regla especial del IRPF por gastos por primas de seguro de enfermedad que comentamos a continuación.

Especialidades en el IRPF de los gastos por primas de seguro de enfermedad del contribuyente y su familia

Normativa: Art. 30.2.5ª.a) Ley IRPF

De acuerdo con el artículo 30.2.5ª.a) de la Ley del IRPF tienen la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él.

En el caso de hijos con discapacidad no se prevé ninguna excepción a la edad, por lo que es necesario que convivan con el contribuyente y que tengan menos de 25 años.

El límite máximo de deducción será de:

- 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente
- 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad

f. Otros servicios exteriores

Se incluyen dentro de este concepto aquellos otros servicios de naturaleza diversa adquiridos para la actividad económica que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado.

Dentro de dichos servicios pueden señalarse, entre otros, los siguientes:

- Gastos en investigación y desarrollo.
- Transportes.

- Servicios bancarios y similares.
- Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

Importante: los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

6. Tributos fiscalmente deducibles

Se incluye dentro de esta categoría los siguientes conceptos que aparecen diferenciados en la declaración del IRPF

a. IVA soportado

No se incluirá dentro de los gastos deducibles de la actividad económica desarrollada el IVA soportado en dichas operaciones, cuyas cuotas resulten deducibles en las autoliquidaciones de este impuesto.

Por el contrario, deberá incluirse dentro de los gastos deducibles de la actividad económica desarrollada el IVA, incluido, en su caso, el recargo de equivalencia, soportado en dichas operaciones, cuyas cuotas no resulten deducibles en las autoliquidaciones del propio IVA de este impuesto. Entre otros supuestos, dicha circunstancia se producirá cuando la actividad económica desarrollada esté sometida a los siguientes regímenes especiales del IVA:

- Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.

El régimen especial de recargo de equivalencia es objeto de regulación en el Capítulo VII del Título IX de la Ley 37/1992, artículos 148 a 163.

Los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial no están obligados a efectuar la liquidación ni el pago del IVA devengado correspondiente a sus ventas. Dicho pago se realiza a través del “recargo de equivalencia” que deben repercutirles sus proveedores, junto con la cuota ordinaria del IVA.

Por tanto, son los proveedores los que repercuten al comerciante minorista en recargo de equivalencia en la factura, el IVA correspondiente más el recargo de equivalencia y lo ingresan.

Tampoco pueden deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que afecte este régimen especial.

Por ello, el IVA soportado y el recargo de equivalencia será gastos deducibles.

- Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial no están obligados a liquidar, repercutir e ingresar el IVA, por ello no pueden deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios que se utilicen en la realización de las actividades a las que sea de aplicación este régimen.

Por su parte, el IVA soportado correspondiente a la adquisición de elementos del inmovilizado afecto a la actividad que no resulte deducible en este último impuesto, debe integrarse como mayor valor de adquisición de dichos elementos, por lo que su consideración como gasto en el IRPF se efectuará **a través de las correspondientes amortizaciones**.

b. Otros tributos fiscalmente deducibles

Dentro de este concepto se comprenden los tributos y recargos no estatales, las exacciones parafiscales, tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, siempre que incidan sobre los rendimientos computados, no tengan carácter sancionador y correspondan al mismo ejercicio que los ingresos. Son ejemplos de tributos no estatales el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) correspondientes a la actividad económica desarrollada.

No tienen la consideración de gastos deducibles las sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

7. Gastos financieros

Delimitación de los gastos financieros deducibles o no deducibles:

Se incluyen todos los gastos derivados de la utilización de recursos financieros ajenos, para la financiación de las actividades de la empresa o de sus elementos de activo. Entre otros, tienen tal consideración los siguientes:

- Gastos de descuento de efectos y de financiación de los créditos de funcionamiento de la empresa.
- Recargos por aplazamiento de pago de deudas correspondientes a la actividad.
- Intereses correspondientes a aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias, siempre que estén directamente relacionados con la actividad y correspondan al ejercicio.
- Intereses de demora tributarios procedentes de liquidaciones practicadas en procedimientos de comprobación y los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado (intereses suspensivos).

La Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1091/2023, de 24 de junio (Sala de lo Contencioso), recaída en el recurso de casación núm. 515/2022 (ROJ : STS 3511/2023) ha fijado como criterio interpretativo que la deducibilidad de los intereses de demora tributarios en el IS, resulta extrapolable al IRPE, en el caso de que el contribuyente desarrolle una actividad económica.

Por el contrario, **no tienen la consideración de gastos financieros deducibles:**

- Los que supongan un mayor coste de adquisición de elementos patrimoniales.

- Los que se deriven de la utilización de capitales propios.

Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros netos

El límite a la deducibilidad de los gastos financieros netos será la **mayor** de las siguientes cantidades:

a. El 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, conceptos que figuran recogidos en el modelo de cuentas de pérdidas y ganancias. A este resultado se adicionan los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por 100, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles. Véase a este respecto el artículo 16 de la LIS.

b. 1 millón de euros cuando el límite anterior supera el millón de euros

Hasta dicho importe, esto es, hasta 1 millón de euros, los gastos financieros netos serán, en todo caso, deducibles.

No obstante, cuando la duración de la actividad sea inferior al año, el importe, en todo caso, deducible será el que resulte de multiplicar un millón de euros por la proporción existente entre el tiempo de duración de la actividad en el período impositivo respecto del año.

Véase la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades (BOE de 17 de julio).

8. Pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores

Concepto de pérdidas por deterioro

El deterioro es la expresión contable de la pérdida estimada de valor de un activo, distinta, para el caso de los elementos amortizables, a su depreciación sistemática por el funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute (esto es, del gasto por amortización).

Desde el punto de vista contable, un activo se considera deteriorado cuando su valor contable es superior a su importe recuperable, circunstancia que obliga a reconocer una pérdida por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias y la correspondiente corrección valorativa.

Véase la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos (BOE de 25 de septiembre).

Ahora bien, a efectos fiscales la **regla general es la no deducibilidad de pérdidas por deterioro con una excepción**: las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores.

No obstante, téngase en cuenta que el artículo 13 de la LIS no se pronuncia en relación con los deterioros de existencias, por lo que se asumen los criterios contables y sí resultarían deducibles.

Pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores

Normativa: Arts. 13.1 LIS

Serán deducibles en 2023 las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del IRPF (normalmente, el 31 de diciembre) concorra alguna de las siguientes circunstancias:

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

No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

1. Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.
2. Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.
3. Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Nota: véase al respecto la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos (BOE de 25 de septiembre).

Importante: los titulares de empresas de reducida dimensión podrán, además, deducir la pérdida por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores hasta el límite del 1 por 100 sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo,

exceptuados aquellos sobre los que se hubiese reconocido de forma individualizada la pérdida por insolvencias y aquellos respecto de los que las pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles. La determinación del importe deducible correspondiente a estas [pérdidas por deterioro para titulares de empresas de reducida dimensión](#) se comenta en este mismo Capítulo.

Régimen transitorio para la reversión del deterioro de valor de determinados elementos patrimoniales

Normativa: Disposición transitoria decimoquinta LIS

La reversión de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible que hubieran resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán como ingreso en el período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

En el caso de inmovilizado intangible de vida útil indefinida, la referida reversión se integrará con el límite del valor fiscal que tendría el activo intangible teniendo en cuenta que en el artículo 13.3 de la LIS, vigente hasta 31 de diciembre de 2015, establecía que las cantidades deducidas minorarían, a efectos fiscales, el valor del correspondiente inmovilizado intangible.

Atención: hasta el 31 de diciembre de 2015 los intangibles de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, no se amortizaban contablemente, pero si se tenía en cuenta su deterioro permitiéndose deducir, a efectos fiscales, su precio de adquisición con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe. Esta deducción que corregía su valor fiscal no estaba condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

9. Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general

Normativa: Art. 25 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Tiene la consideración de convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general aquel por el cual las [entidades beneficiarias del mecenazgo](#), a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los citados convenios no constituye una prestación de servicios.

Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tienen la consideración de gastos deducibles para determinar el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al método de estimación directa en cualquiera de sus dos modalidades, normal o simplificada.

El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de los citados convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

El [régimen fiscal](#) establecido en la Ley 49/2002 para los donativos realizados a las entidades beneficiarias del mecenazgo se comenta en el Capítulo 16.

10. Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general

Normativa: Art. 26 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Son deducibles para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica desarrollada por contribuyentes acogidos al método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, normal o simplificada, los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el artículo 3.1º de la citada Ley 49/2002.

De acuerdo con este artículo tienen tal consideración, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas y culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

La deducción de los gastos en actividades de interés general a que se refiere este apartado será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

11. Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)

Podrán incluirse dentro de este concepto los demás gastos que, teniendo el carácter de fiscalmente deducibles, no figuren expresamente recogidos en las anteriores rúbricas.

Siempre que exista una adecuada correlación con los ingresos de la actividad pueden citarse a título de ejemplo, entre otros, los siguientes gastos:

- Adquisición de libros, suscripción a revistas profesionales y adquisición de instrumentos no amortizables, siempre que tengan relación directa con la actividad.
- Gastos de asistencia a cursos, conferencias, congresos, etc., relacionados con la actividad.
- Determinadas cuotas satisfechas por el empresario o profesional a corporaciones, cámaras y asociaciones empresariales legalmente constituidas.

12. Provisiones

Hay que diferenciar entre las modalidades (normal y simplificada) del método de estimación directa ya que esta última (la modalidad simplificada) tiene para estos gastos un tratamiento específico en el IRPF.

Modalidad normal

Normativa: Art. 14 de la LIS

Serán deducibles por el concepto de provisiones los siguientes gastos:

- Los correspondientes a actuaciones medioambientales cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.
- Los gastos inherentes a los riesgos derivados de las garantías de reparación y revisión serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación con las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

Esta misma regla se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Las entidades de nueva creación también podrán deducir las dotaciones comentadas anteriormente por riesgos derivados de las garantías de reparación y revisión, mediante la fijación del porcentaje allí referido, respecto de los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieran transcurridos.

No serán deducibles por el concepto de provisiones los siguientes gastos:

- Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (Art. 14.1 LIS).

Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se abonen las prestaciones.

- Los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida (Art. 14.2 LIS).

No obstante, **serán deducibles** las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial. Igualmente serán deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones.

Véase el comentario sobre estas contribuciones en este mismo Capítulo dentro "[Gastos de personal](#)".

- Los siguientes gastos asociados a provisiones:
 - a. Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
 - b. Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
 - c. Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
 - d. Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
 - e. Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

Importante: los gastos que, de conformidad con los dos apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.

Modalidad simplificada

Normativa: Art. 30.2ª Reglamento IRPF y disposición adicional quincuagésima sexta Ley IRPF

Para el período impositivo 2023, el **conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación** se cuantificarán exclusivamente aplicando el porcentaje del **7 por 100 sobre el rendimiento neto positivo** con carácter general (la diferencia positiva entre los ingresos íntegros y los demás gastos fiscalmente deducibles incluidas las amortizaciones), excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 euros anuales.

El porcentaje del 7 por 100 se aplica actividad por actividad, pero el importe máximo que se puede deducir el contribuyente en todas sus actividades por este concepto no puede superar 2.000 euros.

En el supuesto de tributación conjunta, el límite máximo de 2.000 euros se aplica para todos miembros de la unidad familiar que determinen el rendimiento neto por estimación directa simplificada.

Atención: la disposición adicional quincuagésima sexta Ley del IRPF, ha elevado exclusivamente para el período impositivo 2023, del 5 al 7 por 100 el porcentaje de deducción para el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación.

En el caso **actividades desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas** la deducción en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación se aplicará individualmente por cada contribuyente o socio, heredero, comunero o partícipe sobre el rendimiento neto de la actividad económica que le corresponde en función de su porcentaje de participación en la entidad, aplicándose el límite de 2.000 euros sobre dicha cantidad. Ahora bien, si el contribuyente desarrolla otras actividades económicas en estimación directa simplificada, el límite de 2.000 euros se aplicará a la suma de las deducciones correspondientes a cada una de dichas actividades, reduciéndose el exceso de forma proporcional al rendimiento neto de cada una de ellas.

Importante: el porcentaje del 7 por 100 (5 por 100 para el resto de períodos impositivos) en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación es incompatible con la aplicación de la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas contemplada en el artículo 32.2.1º de la Ley del IRPF y 26.1 del Reglamento del citado impuesto, que más adelante se comenta. En consecuencia, cuando el contribuyente opte por aplicar la citada reducción no resultará aplicable el porcentaje del 7 por 100 y a la inversa.

Gastos fiscalmente no deducibles

Normativa: Arts. 15 y 15 bis LIS

No tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- Los que representen una **retribución de los fondos propios**

Tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a 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, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

- **Las multas y sanciones penales y administrativas**, los **recargos** del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
- Las **pérdidas del juego**.
- Los **donativos y liberalidades**.

No tienen tal consideración los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

- Los gastos de actuaciones **contrarias al ordenamiento jurídico**.
- Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente **con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales**, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.
- Los **gastos financieros** devengados en el período impositivo, derivados de deudas con **entidades del grupo** según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.
- Los **gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil** a que se refiere el artículo 17.2.e) de la Ley del IRPF, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:

1. 1.000.000 de euros, o

2. El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

No obstante, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, será el importe establecido con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

- Las **aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional que den derecho a reducir la base imponible** del contribuyente con arreglo a los requisitos y límites establecidos a tal efecto (artículo 30.2.1º Ley IRPF).

Véanse al respecto, en el Capítulo 13, las [reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social](#). Véase también en relación con gastos fiscalmente deducibles las [especialidades de las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social del propio empresario o profesional](#) que se comentan

en este Capítulo.

Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles

Las amortizaciones constituyen una de las partidas de gasto deducible en la determinación del resultado contable.

Son deducibles las amortizaciones del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias que correspondan a la **depreciación efectiva** que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

La deducibilidad fiscal de las amortizaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 LIS y en los artículos 3 a 7 de su Reglamento, está condicionada al cumplimiento de una serie de requisitos y reglas generales que se examinan en los apartados siguientes:

Requisitos generales

Contabilización de las dotaciones

Para los empresarios no mercantiles y los profesionales este requisito se referirá a la anotación en su libro registro de bienes de inversión de la cuota de amortización anual correspondiente a cada uno de dichos bienes.

Efectividad de la amortización: Sistemas de amortización

La amortización anual debe recoger la efectiva depreciación del elemento en ese mismo período.

Se distinguen los siguientes sistemas:

1. Por coeficientes de amortización lineal

Normativa: Arts. 12.1.a) LIS y 4 Reglamento IS

Será el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal que establece, a partir de 1 de enero de 2015. la siguiente tabla de amortización:

Tabla de coeficientes de amortización lineal [artículo 12.1.a) de la LIS]

Tipo de elemento		Coeficiente lineal máximo	Período máximo
Obra civil	Obra civil general	2 por 100	100 años
	Pavimentos	6 por 100	34 años
	Infraestructuras y obras mineras	7 por 100	30 años

Tipo de elemento		Coefficiente lineal máximo	Periodo máximo
Centrales	Centrales hidráulicas	2 por 100	100 años
	Centrales nucleares	3 por 100	60 años
	Centrales de carbón	4 por 100	50 años
	Centrales renovables	7 por 100	30 años
	Otras centrales	5 por 100	40 años
Edificios	Edificios industriales	3 por 100	68 años
	Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4 por 100	50 años
	Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7 por 100	30 años
	Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2 por 100	100 años
Instalaciones	Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5 por 100	40 años
	Cables	7 por 100	30 años
	Resto instalaciones	10 por 100	20 años
	Maquinaria	12 por 100	18 años
	Equipos médicos y asimilados	15 por 100	14 años
Elementos de transporte	Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8 por 100	25 años
	Buques, aeronaves	10 por 100	20 años
	Elementos de transporte interno	10 por 100	20 años
	Elementos de transporte externo	16 por 100	14 años
	Autocamiones	20 por 100	10 años
	Mobiliario	10 por 100	20 años

Tipo de elemento		Coefficiente lineal máximo	Periodo máximo
Mobiliario y enseres	Lencería	25 por 100	8 años
	Cristalería	50 por 100	4 años
	Útiles y herramientas	25 por 100	8 años
	Moldes, matrices y modelos	33 por 100	6 años
	Otros enseres	15 por 100	14 años
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas	Equipos electrónicos	20 por 100	10 años
	Equipos para procesos de información	25 por 100	8 años
	Sistemas y programas informáticos	33 por 100	6 años
	Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33 por 100	6 años
	Otros elementos	10 por 100	20 años

Régimen transitorio

Normativa: disposición transitoria decimotercera LIS

Los elementos patrimoniales para los que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la nueva tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Asimismo, aquellos contribuyentes que estuvieran aplicando un método de amortización distinto al resultante de aplicar los coeficientes de amortización lineal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 y, en aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley les correspondiere un plazo de amortización distinto, podrán optar por aplicar el método de amortización lineal en el período que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Finalmente, para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 se aplicarán los coeficientes de amortización lineal máximos previstos en esta Ley, multiplicados por 1,1.

2. Otros sistemas de amortización

Otros sistemas de amortización son:

- **Según porcentaje constante**

Normativa: Art. 5 Reglamento IS

Se entiende que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización. Dicho porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

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

El porcentaje constante así determinado no podrá ser inferior al 11 por 100.

El importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante el método de amortización según porcentaje constante.

Este sistema de amortización se regula en el artículo 5 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

- **Según números dígitos**

Normativa: Art. 6 Reglamento IS

Se entiende que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización que podrá ser cualquiera de los comprendidos entre el período máximo y el que se deduce del coeficiente de amortización lineal máximo según la tabla de amortización oficialmente aprobada.

Los edificios, el mobiliario y los enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

Este sistema de amortización se regula en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

- **Según Plan especial**

Normativa: Art. 7 Reglamento IS**Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.**

Las características condiciones y requisitos se establecen en el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

- **Por justificación de la amortización**

Se entiende que la depreciación es efectiva cuando el contribuyente justifique su importe.

Reglas de amortización

A. Base de amortización

La base de la amortización está constituida por el precio de adquisición del elemento, incluidos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, o por su coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. En el supuesto de adquisición de bienes y posterior afectación a la actividad económica desarrollada, la amortización tomará como base el valor de adquisición que tuviesen los bienes en el momento de la afectación.

B. Inicio del cómputo de la amortización

La amortización se efectuará a partir de la puesta en condiciones de funcionamiento del elemento si pertenece al inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, o desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos si pertenece al inmovilizado intangible.

A estos efectos, téngase en cuenta el apartado 3.6.2 de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (BOE de 8 de marzo), que establece que “con carácter general se entenderá que la puesta en condiciones de funcionamiento se producirá en el momento en que los bienes del inmovilizado, después de superar un montaje, instalación y pruebas necesarias, estén en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que están destinados”.

C. Amortización del inmovilizado intangible

A partir de 1 de enero de 2016 todos los inmovilizados intangibles pasan a considerarse activos de vida útil definida y son amortizables aplicándose los siguientes criterios:

- Con carácter general, el inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil.
- No obstante, cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe (el 5 por 100).

Asimismo, la amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe (el 5 por 100).

Ahora bien ha de tenerse en cuenta que el artículo 39 del Código de Comercio en la redacción dada por la disposición final primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE de 21 de julio) aplicable a los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2016, dispone que los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y que cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de 10 años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

En el caso del fondo de comercio, el citado artículo 39 del Código de Comercio señala que únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso y se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.

Como consecuencia de lo anterior en los inmovilizados intangibles en los que no pueda estimarse de manera fiable su vida útil y en el caso del fondo de comercio, la amortización **contable** será del 10 por 100 mientras que la amortización **fiscal** será del 5 por 10, por lo que en los ejercicios undécimo al vigésimo no habrá gasto contable por amortización, pero sí amortización fiscal.

Atención: téngase en cuenta que hasta el 31 de diciembre de 2015 la deducibilidad fiscal de los activos inmateriales **de vida útil indefinida**, incluido el fondo de comercio, se realizaba no a través de la amortización sino a través de las correcciones valorativas que procedía practicar por su posible "deterioro". Por ello, cuando se produce la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se debe incluir el importe correspondiente a la reversión del deterioro o corrección de valor con el límite que establece la disposición transitoria decimoquinta de la LIS, cuyo comentario se realiza en el apartado sobre "[Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales](#)" de este Capítulo.

D. Elementos patrimoniales usados

Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización a aquellos casos en que se utiliza la amortización por tablas se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

- Si se toma como base de la amortización el valor de adquisición del elemento usado, el coeficiente máximo utilizable será el doble del coeficiente de amortización lineal máximo fijado en la tabla de amortización.
- Si se toma como base de amortización el precio de adquisición o coste de producción originario, se aplicará el coeficiente de amortización lineal máximo fijado en las tablas de amortización para dicho elemento.
- Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el contribuyente podrá determinar aquel pericialmente, y una vez fijado, se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.

A estos efectos, no tendrán la consideración de elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años.

E. Exceso de amortizaciones

La dotación en un ejercicio de amortizaciones superiores a las permitidas fiscalmente no constituye gasto deducible, sin perjuicio de que el exceso pueda serlo en períodos posteriores.

Importante: el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre) estableció para los contribuyentes que no cumplían los requisitos para ser considerados de empresas de reducida dimensión, una limitación a la deducibilidad de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias en los ejercicios 2013 y 2014 de hasta el 70 por 100 del importe que hubiera resultado fiscalmente deducible por aplicación de los sistemas generales de amortización o el previsto para elementos del inmovilizado intangible con vida útil definida. La amortización contable que no resultó fiscalmente deducible (el 30 por 100) se puede deducir desde 2015 de forma lineal durante un plazo de diez años u, opcionalmente, durante la vida útil del elemento patrimonial.

Precisión: la disposición derogatoria 2.ª) de la LIS declara vigente el artículo 7 de la Ley 16/2012 en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades.

Supuestos de libertad de amortización

Dentro de los incentivos fiscales establecidos en relación con las amortizaciones para los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica en el método de estimación directa, modalidad normal o simplificada, la libertad de amortización resulta aplicable en los siguientes supuestos:

a) Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo. Régimen transitorio para las cantidades pendientes de aplicar a 31 de marzo de 2012

Normativa: disposición adicional trigésima Ley IRPF y disposición transitoria decimotercera LIS

Ámbito de aplicación

El régimen transitorio es aplicable por los contribuyentes del IRPF que a 31 de marzo de 2012 tuvieran cantidades pendientes de aplicar por las siguientes inversiones que hayan gozado de la libertad de amortización de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS:

- **Inversiones realizadas en los años 2009 y 2010** a las que resulte aplicable la libertad de amortización **con** mantenimiento de empleo de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo (BOE de 13 de abril).

- **Inversiones realizadas desde el 1 de enero de 2011 hasta el 30 de marzo de 2012** a las que resulte aplicable la libertad de amortización **sin** mantenimiento de empleo de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo (BOE de 3 de diciembre). Este último régimen de libertad de amortización también era aplicable a las inversiones realizadas entre el 3 de diciembre de 2010 y el 31 de diciembre 2010 cuando la entidad no hubiera cumplido con el requisito de mantenimiento del empleo.

Contenido del régimen transitorio

Los contribuyentes que, a 31 de marzo de 2012, no hubieran amortizado en su totalidad la inversión realizada por este concepto podrán seguir aplicando las cantidades que tenga pendientes en las condiciones y con los requisitos establecidos por la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril y por el Real Decreto-ley 13/2010.

Límite en la aplicación de las cantidades pendientes

Las cantidades pendientes de amortizar podrán aplicarse con el límite del rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se hubieran afectado los elementos patrimoniales previo a la deducción de las cantidades pendientes y, en su caso, a la minoración del 5 por 100 por provisiones y gastos de difícil justificación prevista para la modalidad simplificada de estimación directa.

Importante: este límite también resulta aplicable a las inversiones realizadas hasta el 31 de marzo de 2012 que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, a las que resulte de aplicación cualquiera de los regímenes de la libertad de amortización de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS.

Consecuencias de aplicación de la libertad de amortización en la transmisión de elementos patrimoniales

La transmisión en 2023 de elementos patrimoniales que hubieran gozado de la libertad de amortización de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, tiene dos consecuencias:

1. En el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el valor de adquisición no se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado la libertad de amortización.

En relación con el [cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial de elementos afectos a la actividad](#) véase el Capítulo 11.

2. El exceso entre el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas y el importe de las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquella tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

Véase dentro del apartado "Ingresos íntegros computables" lo que se indica sobre la [transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización](#) en este Capítulo 7 y la disposición adicional trigésima de la Ley del IRPF.

b) Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo realizadas por empresas de reducida dimensión

Normativa: Arts. 102 LIS

Véase el comentario de la [libertad de amortización aplicable a los titulares de empresas que tengan la consideración de reducida dimensión](#), que se contiene en este mismo Capítulo.

c) Libertad de amortización en los supuestos contemplados en el artículo 12.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

De acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 de la LIS podrán amortizarse libremente:

- Los elementos del **inmovilizado material e intangible**, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.
- Los **gastos de investigación y desarrollo** activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.
- Los elementos del **inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias** de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.
- Los **elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros**, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año. Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

d) Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables

Normativa: disposición adicional decimoséptima LIS

Atención: este incentivo fiscal exclusivamente resultará de aplicación a aquellas inversiones cuya entrada en funcionamiento se haya producido en el ejercicio 2023 y 2024.

Ámbito de aplicación

Se podrán amortizar libremente en el período impositivo 2023 las inversiones en instalaciones destinadas a:

- Autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables de acuerdo con lo definido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril.
- Uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles.

Precisiones:

- Se considerará **energía renovable** la procedente de fuentes renovables no fósiles, es decir, energía eólica, energía solar (solar térmica y solar fotovoltaica) y energía geotérmica, energía ambiente, energía mareomotriz, energía undimotriz y otros tipos de energía oceánica, energía hidráulica y energía procedente de biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, y biogás, tal y como se definen en la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables.
- En el caso de **instalaciones de producción de energía eléctrica**: solo se considerará energía renovable aquella que proceda de instalaciones de la categoría b) del artículo 2.1 del Real Decreto 413/2014, de 6 de junio, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos.
- En el supuesto de **instalaciones que empleen bombas de calor** accionadas eléctricamente: solo se considerará energía renovable su uso para calor a partir de un rendimiento de factor estacional (SCOPnet) de 2,5 de acuerdo con la Decisión 2013/114/UE de la Comisión de 1 de marzo de 2013, por la que se establecen las directrices para el cálculo por los Estados miembros de la energía renovable procedente de las bombas de calor de diferentes tecnologías, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.
- Tratándose de **instalaciones que usen bombas para frío**: solo se considerará que producen energía renovable cuando el sistema de refrigeración funcione por encima del requisito de eficiencia mínimo expresado como factor de rendimiento estacional primario y este sea al menos 1,4 (SPFplow), de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento Delegado (UE) 2022/759 de la Comisión de 14 de diciembre de 2021.
- En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria, únicamente se entenderá que **se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable** cuando se reduzca al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien se consiga una mejora de la calificación energética de las instalaciones para obtener una clase energética "A" o "B", en la misma escala de calificación.

Excepciones

No podrán acogerse a este régimen de libertad de amortización:

- Los edificios.
- Aquellas instalaciones que tengan carácter obligatorio en virtud de la normativa del Código Técnico de la Edificación, aprobado por el Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, salvo que la instalación tenga una potencia nominal superior a la mínima exigida, en cuyo caso podrá ser objeto de la libertad de amortización aquella parte del coste de la instalación proporcional a la potencia instalada por encima de ese mínimo exigido.

Requisitos

Para poder aplicar este incentivo en el ejercicio 2023 se exige el cumplimiento de los requisitos que se señalan a continuación:

- Que las instalaciones se han de haber **puesto a disposición del contribuyente a partir del 20 de octubre de 2022.**
- Que la **entrada en funcionamiento** de las nuevas instalaciones deberá producirse en el año 2023.
- **Que durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se mantenga respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores.**

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

- Que el contribuyente esté en posesión de documentación que acredite que la inversión utiliza energía procedente de fuentes renovables, que se indica a continuación.

Cumplidos los requisitos anteriores, la **cuantía máxima** de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será de **500.000 euros**.

Documentación acreditativa

Para la aplicación de la libertad de amortización regulada en esta disposición, los contribuyentes deberán estar en posesión, según proceda, de la siguiente documentación que acredite que la inversión utiliza energía procedente de fuentes renovables, distinguiéndose los siguientes supuestos en función del tipo de energía renovable de que se trate:

a. Instalaciones de energía eléctrica:

- En el caso de generación: la Autorización de Explotación.
- En las instalaciones con excedentes de autoconsumo: la acreditación de la inscripción en el Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica (RAIPREE) o,

- En instalaciones de menos de 100 kW: el Certificado de Instalaciones Eléctricas (CIE) de acuerdo con el Reglamento Electrotécnico de Baja Tensión, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril.
- b. Sistemas de producción de gases renovables (biogás, biometano, hidrógeno renovable): acreditación de inscripción en el Registro de instalaciones de producción de gas procedente de fuentes renovables regulado en el artículo 19 del Real Decreto 376/2022, de 17 de mayo.
- c. Sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) industrial o de proceso: acreditación de la inscripción en registro o informe del órgano competente en la Comunidad Autónoma.
- d. Sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria: certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de las inversiones, que indique la incorporación de estos sistemas respecto del certificado expedido antes del inicio de las mismas.

Incompatibilidad

El contribuyente podrá optar por la aplicación de este incentivo o por el régimen de libertad de amortización previsto para las empresas de reducida dimensión para inversiones con creación de empleo cuando este último le resulte aplicable.

Consecuencias del incumplimiento de la obligación de mantener la plantilla

En el supuesto de que con posterioridad a la aplicación del beneficio fiscal se incumpliese la obligación de mantenimiento de la plantilla, se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso, más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido la obligación.

Especialidades fiscales de las amortizaciones en la modalidad simplificada

Normativa: Art. 30. 1ª Reglamento IRPF

Sin perjuicio de lo anteriormente comentado para la libertad de amortización, las amortizaciones del inmovilizado **material se practicarán de forma lineal**, en función de la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998 (BOE de 28 de marzo), que se reproduce a continuación:

Tabla de amortizaciones simplificada

Grupo	Descripción	Coefficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	3 por 100	68 años
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10 por 100	20 años
3	Maquinaria	12 por 100	18 años
4	Elementos de transporte	16 por 100	14 años
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26 por 100	10 años
6	Útiles y herramientas	30 por 100	8 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16 por 100	14 años
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8 por 100	25 años
9	Frutales cítricos y viñedos	4 por 100	50 años
10	Olivar	2 por 100	100 años
(*) Para los activos nuevos adquiridos entre el 01-01-2003 y el 31-12-2004, los coeficientes de amortización lineales máximos aplicables son el resultado de multiplicar por 1,1 los señalados en el cuadro. Estos coeficientes así determinados resultan aplicables durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el período antes indicado. (Volver)			

Amortización acelerada de determinados vehículos y de nuevas infraestructuras de recarga

Normativa: disposición adicional decimoctava LIS

A partir del 1 de enero de 2023, se permite amortizar en función del **coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo** previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas en dos supuestos:

1. Inversiones en vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que se indican a continuación:

- Que se trate de vehículos **nuevos** FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV, definidos en el anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.
- Que se hallen **afectos** a actividades económicas.
- Que **entren en funcionamiento** en los períodos impositivos que se inicien **en 2023, 2024 y 2025**.

Precisión:

De acuerdo con el citado Anexo II tienen tal consideración los vehículos siguientes:

- a. Vehículo eléctrico de células de combustible (FCV): vehículo eléctrico que utiliza exclusivamente energía eléctrica procedente de una pila de combustible de hidrógeno embarcado.
- b. Vehículo eléctrico híbrido de células de combustible (FCHV): vehículo eléctrico de células de combustible que equipa, además, baterías eléctricas recargables.
- c. Vehículo eléctrico de baterías (BEV): vehículo eléctrico que utiliza como sistemas de almacenamiento de energía de propulsión exclusivamente baterías eléctricas recargables desde una fuente de energía eléctrica exterior. No se excluye la posibilidad de incluir, además, un sistema de frenado regenerativo que cargue las baterías durante las retenciones y frenadas.
- d. Vehículo eléctrico de autonomía extendida (REEV): vehículo eléctrico que, reuniendo todas las condiciones de un vehículo eléctrico de baterías, incorpora además un motor de combustión interna
- e. Vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV): vehículo eléctrico híbrido, provisto de baterías que pueden ser recargadas de una fuente de energía eléctrica exterior, que a voluntad puede ser propulsado sólo por su(s) motor(es) eléctrico(s).

2. Inversiones en nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos, siempre que se cumplan las condiciones siguientes:

- Que se trate de infraestructuras **nuevas de recarga de vehículos eléctricos, de potencia normal o de alta potencia**, en los términos definidos en el artículo 2 de la Directiva 2014/94/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, relativa a la implantación de una infraestructura para los combustibles alternativos.
- Que se encuentren **afectas** a actividades económicas.
- Que **entren en funcionamiento** en los períodos impositivos que se inicien en los años **2023, 2024 y 2025**.

Para su aplicación se exigirá, además, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a. **Aportación de la documentación técnica preceptiva**, según las características de la instalación, en forma de Proyecto o Memoria, prevista en el Real Decreto 842/2002, de 2 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento electrotécnico para baja tensión, elaborada por el instalador autorizado debidamente registrado en el Registro Integrado Industrial, regulado en el título IV de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria, y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

- b. Obtención del **certificado de instalación eléctrica** diligenciado por la Comunidad Autónoma competente.

Precisión:

De acuerdo con el citado artículo 2 de la Directiva 2014/94/UE, se entenderá por:

- Punto de recarga de potencia normal: un punto de recarga que permita la transferencia de electricidad a un vehículo eléctrico con una potencia inferior o igual a 22 kW, con exclusión de aquellos equipos con una potencia inferior o igual a 3,7 kW, que estén instalados en viviendas privadas o cuyo objetivo primordial no sea la recarga de vehículos eléctricos, y que no sean accesibles al público.
- Punto de recarga de alta potencia: un punto de recarga que permita la transferencia de electricidad a un vehículo eléctrico con una potencia superior a 22 kW.

Incentivos fiscales aplicables a empresas de reducida dimensión

Normativa: Arts. 101 a 104 y 106.6 LIS

Cuestión previa: concepto de empresa de reducida dimensión

Normativa: Art. 101 LIS

En general

A los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales que se comentan en el presente epígrafe, **se consideran empresas de reducida dimensión en el ejercicio 2023 aquellas en las que el importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior (ejercicio 2022) haya sido inferior a 10 millones de euros**, cualquiera que sea el importe neto de la cifra de negocios en el propio ejercicio.

Reglas especiales

- Cuando la empresa fuera de nueva creación, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad, elevándose dicha cifra proporcionalmente al año si el tiempo de ejercicio hubiera sido inferior a 12 meses.
- Si el período impositivo inmediato anterior hubiera tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará proporcionalmente al año.
- Grupo sociedades: en el supuesto de que 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 encuentre con relación a las entidades de las que sean socios en alguno de los casos 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, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de las entidades o empresas pertenecientes a dicho grupo teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable.

- En el supuesto de que una misma persona física desarrolle varias actividades económicas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de todas las realizadas.
- Entidades en régimen de atribución de rentas: el importe neto de la cifra de negocios se determinará teniendo en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

Ámbito temporal de aplicación de los incentivos fiscales cuando la empresa de reducida dimensión supere los 10 millones de euros de cifra de negocios

Las empresas de reducida dimensión que en un período impositivo alcancen o superen la cifra de negocios de 10 millones de euros podrán, no obstante, seguir aplicando los incentivos fiscales de su régimen fiscal especial durante los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel, siempre que hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel período (en el que alcance o supere el límite de los 10 millones) como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Esta medida también se aplica al supuesto en que dicho límite se sobrepase a resultados de una reestructuración empresarial acogida al régimen fiscal establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS, siempre que las entidades intervinientes 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 dos períodos impositivos anteriores a este último.

Ejemplos

- a. Doña V.G.C. es titular desde 1996 de una empresa cuyo importe neto de la cifra de negocios ha sido:
 - Ejercicio 2020: 3.700.000 euros.
 - Ejercicios 2021 y 2022: 8.300.000 euros.
 - Ejercicio 2023: 10.045.000 euros.
- b. Don J.L.T. es titular de una empresa cuya cifra neta de negocios en 2022 fue de 10.100.000 euros.
- c. Don S.M.G. es titular desde el 1 de julio de 2022 de una empresa cuya cifra neta de negocios hasta 31 de diciembre de dicho año fue de 4.600.000 euros.
- d. Doña A.B.M. es titular desde el 30 de septiembre de 2023 de una empresa cuya cifra neta de negocios hasta 31 de diciembre de dicho año fue de 60.000 euros.

Determinar las empresas que en el ejercicio 2023 tienen la consideración de empresa de reducida dimensión.

Soluciones:

- a. La empresa descrita es de reducida dimensión en el ejercicio 2023, pues el importe neto de su cifra de negocios en el año 2022 es inferior a 10 millones de euros. Además, aunque en el ejercicio 2023 se hayan superado los 10 millones de euros de cifra de negocios podrá seguir aplicando los beneficios fiscales de este régimen especial en los ejercicios 2024, 2025 y 2026 puesto que tanto en el ejercicio 2022, como en los dos anteriores, 2021 y 2020, cumplía los límites de importe neto de cifra de negocios para ser consideradas como de reducida dimensión (inferior a 10 millones de euros en 2022, 2021 y 2020).
- b. La empresa descrita no es de reducida dimensión en el ejercicio 2023, sea cual sea el importe neto de su cifra de negocios en este ejercicio.
- c. La empresa descrita es de reducida dimensión en el ejercicio 2023, ya que el importe neto de su cifra de negocios en el ejercicio 2022 elevado al año fue de 9.200.000 euros, por lo que no supera la cifra establecida de 10 millones de euros.
- d. La empresa descrita es de reducida dimensión en el ejercicio 2023. Asimismo, debe notarse que esta calificación fiscal también será aplicable en el ejercicio 2024, porque al elevar al año el importe neto de la cifra de negocios la cantidad resultante (240.000 euros) no supera la cantidad máxima fijada de 10 millones de euros.

Atención: la determinación del importe neto de la cifra de negocios se efectúa de acuerdo con lo comentado al respecto en este mismo Capítulo.

Libertad de amortización con creación de empleo

Normativa: Art. 102 LIS

Requisitos

Podrán acogerse a este incentivo los titulares de actividades económicas cuyo rendimiento neto se determine en estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, y en las que concurren todos y cada uno de los requisitos que a continuación se enumeran.

- a. **Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en que se realice la inversión.**

A estos efectos, se entenderá realizada la inversión cuando los bienes se pongan a disposición del titular de la actividad.

- b. **Que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas**, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en que la actividad económica tenga la

consideración de empresa de reducida dimensión.

La inversión también podrá realizarse en elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

La inversión también podrá realizarse en elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa, siempre que la finalización de la construcción tenga lugar dentro de los 12 meses siguientes o en el período impositivo en que la actividad económica tenga la consideración de empresa de reducida dimensión.

Si los elementos del inmovilizado material nuevos y las inversiones inmobiliarias se adquieren mediante un contrato de arrendamiento financiero, será necesario que se ejercite la opción de compra.

- c. Que durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses.**

Para el cálculo de la plantilla media total de la actividad económica y para la determinación del incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa. Deben incluirse, pues, los trabajadores con contrato indefinido, de duración limitada, temporales, de aprendizaje, para la formación y a tiempo parcial.

- d. Que la cuantía máxima de la inversión que se amortice libremente no supere el importe resultante de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el incremento de la plantilla media total de la actividad económica calculado con dos decimales.**

Cumpléndose todos y cada uno de los anteriores requisitos, la libertad de amortización podrá aplicarse desde la entrada en funcionamiento de los elementos susceptibles de acogerse a la misma.

Incompatibilidad

Los trabajadores contratados que den derecho a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (artículo 38 de la LIS) no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo para empresas de reducida dimensión del artículo 102 de la LIS. Tampoco se computarán los trabajadores contratados que dieran derecho a una de las deducciones previstas en el artículo 37 de la LIS (deducciones por creación de empleo).

Consecuencias del incumplimiento de la obligación de incrementar o mantener la plantilla

En el supuesto de que con posterioridad a la aplicación del beneficio fiscal se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla, deberá ingresarse la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso, más los intereses de demora

correspondientes. El ingreso de la citada cuota y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.

Importante: la libertad de amortización para inversiones de escaso valor que el anterior texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regulaba en su artículo 110 solo para entidades de reducida dimensión ha sido sustituido en la actual LIS por un beneficio similar aplicable a todos los contribuyentes del citado impuesto.

Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible

Normativa: Art. 103 LIS

Los titulares de actividades económicas, cuyo rendimiento neto se determine mediante el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, en las que concurren todos y cada uno de los requisitos que a continuación se señalan, podrán amortizar de forma acelerada, a efectos fiscales, los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible, en los términos que a continuación se señalan.

Requisitos

- a) Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se produzca la puesta a disposición de los elementos a que se refiere este beneficio fiscal.
- b) Que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, así como de elementos del inmovilizado intangible, afectos a actividades económicas.

A estos efectos, se entiende que un elemento es nuevo cuando sea utilizado o puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez por el contribuyente.

Si los elementos son encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, es necesario que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

La inversión también podrá realizarse en elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, contruidos o producidos por la propia empresa, siempre que la finalización de la construcción o producción tenga lugar en el período impositivo en que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión o en los 12 meses siguientes a la conclusión del periodo impositivo.

Amortización acelerada deducible

Elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible podrán aplicar el porcentaje que resulte de **multiplicar por 2 el coeficiente lineal máximo** previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Téngase en cuenta al respecto que la tabla de coeficientes de amortización aplicables en la modalidad normal del método de estimación directa se recoge en el [artículo 12.1.a\) de la LIS](#). En la modalidad simplificada del citado método, la tabla de amortización aplicable se contiene en la [Orden de 27 de marzo de 1998](#) (BOE de 28 de marzo).

Ahora bien, dentro de los inmovilizados intangibles aquellos cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable, así como el fondo de comercio, podrán aplicar el porcentaje del 150 por 100 al importe que resulte deducible de aplicar para ellos lo establecido en el artículo 12.2 de la LIS.

El artículo 12.2 de la LIS establece que los activos intangibles cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable, así como el fondo de comercio serán deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe (el 5 por 100).

Téngase en cuenta que con efectos para períodos impositivos 2016 y siguientes, todos los elementos inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida, por lo que todos, incluido el fondo de comercio, se amortizarán en esa vida útil.

Sin perjuicio de lo anterior, para los elementos patrimoniales a los que sea aplicable el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria decimotercera de la LIS, esto es, para aquellos que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS, la nueva vida útil del elemento debe determinarse en función del coeficiente lineal máximo previsto en la tabla establecida en la LIS, para, una vez determinada, multiplicar por 2 el coeficiente por el que se habrá de amortizar durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Compatibilidad

Este régimen de amortización será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma. Además, este régimen es subsidiario del de libertad de amortización con creación de empleo, por lo que podrá aplicarse a la parte de inversión en activos fijos materiales nuevos que exceda del límite máximo fijado para este último.

Ejemplo: Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible

Don A.S.T. es titular de una actividad económica dedicada a la fabricación de artículos de cerrajería y de forja artística cuyo rendimiento neto se determina por el método de estimación directa, modalidad normal.

En el ejercicio 2022 el importe neto de la cifra de negocio de la actividad ascendió a 2.800.000 euros.

En el mes de julio de 2023 adquirió para su actividad una máquina nueva de doblar y curvar chapa y barras cuyo precio de adquisición, incluidos los gastos accesorios, ascendió a 36.000 euros.

La citada máquina fue puesta a disposición de don A.S.T. en el mes de noviembre de 2023 y entró en funcionamiento el día 1 de diciembre de 2023.

Determinar la amortización acelerada deducible correspondiente a dicha máquina durante el ejercicio 2023.

Solución:

Al tener la actividad económica en el ejercicio 2023 la consideración de empresa de reducida dimensión y ser este ejercicio en el que se entiende realizada la inversión, al ponerse a disposición del titular la citada máquina, podrá practicarse en dicho ejercicio la amortización acelerada.

El cálculo de dicha amortización se efectúa de la siguiente forma:

- Coeficiente lineal máximo de amortización según tablas: 12 por 100
- Coeficiente de amortización acelerada: $(12 \times 2) = 24$ por 100
- Importe de la amortización acelerada: $(24\% \text{ s/}36.000) \times 1/12 = 720$ euros

Pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores

Normativa: Art. 104 LIS

Requisitos

Además de las [pérdidas individualizadas](#) por deterioro de los créditos por insolvencias de deudores a que se refiere el artículo 13.1 de la LIS, los titulares de actividades económicas cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, podrán deducir la pérdida por deterioro sobre el saldo de deudores no afectados por la provisión individualizada con arreglo a los siguientes requisitos:

- a. Que el contribuyente tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se deduce la pérdida.
- b. Que la pérdida por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores no supere el límite del 1 por 100 sobre los existentes a la conclusión del período impositivo.

A estos efectos, **no se incluirán los siguientes deudores:**

- a. Los deudores sobre los que se hubiese reconocido de forma individualizada la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecida en el artículo 13.1 de la LIS.

b. Los deudores cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en el artículo 13.1 de la LIS. De conformidad con el citado artículo, en el supuesto de entidades de reducida dimensión no resultan deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

- Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.
- Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

Puede consultarse, con efectos meramente informativos, la tabla de correspondencias de los preceptos de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, con los del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, en virtud de la disposición adicional tercera del mismo, a través del siguiente [enlace](#).

En los períodos en que la actividad económica dejase de cumplir las condiciones para ser considerada empresa de reducida dimensión, las pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores no serán deducibles fiscalmente hasta que no superen el importe de la pérdida global dotada en los períodos en los que la actividad económica tuvo dicha consideración.

Importante: téngase en cuenta que las empresas de reducida dimensión que en un período impositivo alcancen o superen la cifra de negocios de 10 millones de euros podrán seguir aplicando los incentivos fiscales de su régimen fiscal especial durante los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel, siempre que hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel período (en el que alcance o supere el límite de los 10 millones) como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Régimen transitorio: Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión por empresas de reducida dimensión

Normativa: Disposición transitoria vigésima octava LIS

Los titulares de actividades económicas que determinen el rendimiento neto por el método de estimación directa y estuviesen aplicando con anterioridad a 1 de enero de 2015 la amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión que regulaba para las empresas de reducida dimensión el artículo 113 del texto refundido de la LIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, podrán continuar su aplicación, con los requisitos y condiciones establecidos en aquel artículo.

A estos efectos, el citado artículo permitía amortizar los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a la explotación económica en los que se hubiese materializado la reinversión del importe total obtenido en la transmisión onerosa **de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias** también afectos, en función del coeficiente que resulte de **multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas**.

Los requisitos que se exigían en el artículo 113 del texto refundido de la LIS para aplicar este incentivo eran los siguientes:

- Que en el ejercicio en el que se transmitía el elemento del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, el empresario o profesional fuese titular de una empresa de reducida dimensión.
- Que el elemento transmitido lo fuese a título oneroso, no siendo de aplicación este beneficio a las transmisiones lucrativas.
- Que la inversión se realizase en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento transmitido y los tres años posteriores.

La reinversión se entendía efectuada en la fecha en que se producía la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materializó el importe obtenido en la transmisión.

- Que se reinvirtiera el importe total obtenido en la transmisión. Cuando el importe invertido fuese inferior o superior al obtenido en la transmisión, la amortización acelerada se aplicaba solo sobre el importe de dicha transmisión que fue objeto de reinversión.

Atención: téngase en cuenta la particularidad que el artículo 106 de la LIS establece para las entidades de reducida dimensión en los contratos de arrendamiento financiero que se comenta en el apartado destinado a [arrendamientos y cánones](#) dentro de "Gastos fiscalmente deducibles" de este Capítulo.

Fase 2ª. Determinación del rendimiento neto reducido

Para determinar rendimiento neto reducido se aplicará sobre el rendimiento neto calculado de acuerdo con lo indicado en la [Fase 1ª](#) anterior las siguientes reducciones:

A) Reducción por rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular

Normativa: Arts. 32.1 Ley IRPF y 25 Reglamento IRPF

Sobre el rendimiento neto calculado podrá aplicarse cuando proceda esta reducción cuyos aspectos más destacados son los siguientes:

1. Rendimientos a los que se aplica y porcentaje de reducción

Se reducirán en un 30 por 100 los siguientes rendimientos:

- a. Rendimientos netos cuyo período de generación sea superior a dos años, siempre que se imputen a un único periodo impositivo.
- b. Rendimientos netos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, **cuando se imputen en un único período impositivo**:

- a. Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- b. Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- c. Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a estas.
- d. Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

2. Importe máximo del rendimiento al que se aplica la reducción

La cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe de **300.000 euros anuales**.

En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares de la misma naturaleza, y que su importe supere el límite de 300.000 euros de cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción del 30 por 100, la reducción máxima se distribuirá proporcionalmente entre todos los rendimientos de esa naturaleza.

Importante: no resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

3. Rendimientos percibidos de forma fraccionada antes de 1 de enero de 2015: Régimen transitorio

Normativa: Disposición transitoria vigésima quinta.3 Ley IRPF

Los rendimientos que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación de la reducción del artículo 32.1 de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, **podrán aplicar la reducción**

actual del 30 por 100 con el límite de la base máxima de reducción de 300.000 euros, a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

No obstante, **cuando se trate de rendimientos derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha**, la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento.

B) Reducción por rendimientos acogidos al régimen especial “XXXVII Copa América Barcelona”

Las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo del acontecimiento “XXXVII Copa América Barcelona”, podrán aplicar **una reducción del 65 por 100 sobre la cuantía neta de los rendimientos obtenidos** de la entidad organizadora o de los equipos participantes en la “XXXVII Copa América Barcelona”, en la medida en que estén directamente relacionados con su participación en dicho acontecimiento.

Novedad 2023: la reducción por rendimientos acogidos al régimen especial “XXXVII Copa América Barcelona” será de aplicación sobre el rendimiento neto previo de la actividad económica en método de estimación directa, una vez aplicada, en su caso, la reducción por rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, comentada en la letra A) anterior.

Fase 3ª. Determinación del rendimiento neto reducido total

Reducciones generales por el ejercicio de determinadas actividades económicas

1. Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado

Normativa: Arts. 32.2.1º y 2º Ley IRPF y 26 Reglamento IRPF

Requisitos para tener derecho a esta reducción

Tienen derecho a esta reducción los contribuyentes, que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que el rendimiento neto de la actividad económica se determine con arreglo al método de estimación directa.

No obstante, si el rendimiento neto se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con la aplicación del porcentaje del 7 por 100 deducible (con una cuantía máxima de 2.000 euros) por el conjunto de las provisiones deducibles y gastos de difícil justificación a que se refiere el artículo 30.2.4ª de la Ley del IRPF.

Precisiones:

En tributación conjunta, si solo uno de los cónyuges cumple los requisitos para aplicar la reducción, el hecho de que opte por su aplicación no impide que el otro cónyuge aplique la deducción del 7 por 100 en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (con el límite de 2.000 euros).

Si ambos cónyuges cumplen los requisitos para aplicar la reducción, el hecho de que uno de ellos opte por su aplicación tampoco impide que el otro cónyuge aplique la deducción del 7 por 100 por el conjunto de las provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (con el límite de 2.000 euros). No obstante, en este caso el importe de la reducción no podrá ser superior al rendimiento neto de las actividades del cónyuge que haya optado por la aplicación de la reducción.

b) Que la totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúen a una única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 18 de la LIS, o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente conforme a lo dispuesto en la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo (BOE de 12 de julio) y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos anteriormente comentados.

A estos efectos, de acuerdo con el artículo 11 de la señalada Ley 20/2007, tiene la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente aquel que realiza una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente, del que depende económicamente por percibir de él, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales.

Respecto a la LIS véase la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Personas o entidades vinculadas:

Para determinar cuándo hay vinculación ha de atenderse a lo dispuesto en el artículo 18.2 de la LIS, en el que se consideran personas o entidades vinculadas:

- *Una entidad y sus socios o partícipes.*
- *Una entidad y sus consejeros o administradores, 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.*
- *Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por 100. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho. En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 25 por 100.

En estos supuestos, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE de 11 de julio).

c) Que el conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente **no exceda del 30 por 100 de los rendimientos íntegros declarados.**

d) Que, durante el período impositivo, se cumplan todas las obligaciones formales previstas en el artículo 68 del Reglamento del IRPF.

Las [obligaciones formales contables y registrales](#) de los contribuyentes titulares de actividades económicas se comentan en el Capítulo 6.

e) Que no se perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo.

No obstante, no se entenderá que se incumple este requisito cuando se perciban durante el período impositivo prestaciones por desempleo o cualquiera de las prestaciones derivadas de los sistemas de previsión social a que se refiere el artículo 17.2 de la Ley del IRPF, siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.

En estos supuestos y siempre que se cumpla la totalidad de los requisitos establecidos, procederá aplicar tanto la reducción por obtención de rendimientos del trabajo como la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas.

Téngase en cuenta que las prestaciones de la Seguridad Social en concepto de incapacidad temporal tienen la calificación en el IRPF de rendimientos del trabajo, de acuerdo al artículo 17.2.a)1ª de la Ley IRPF, que como tal comprende no solo la totalidad de la prestación recibida, sino también el importe de las cotizaciones al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social (RETA) que, en su caso, hubiera satisfecho la mutua colaboradora de la Seguridad Social.

f) Que al menos el 70 por 100 de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

g) Que no se realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

Importante: cuando el contribuyente opte por la tributación conjunta, tendrá derecho a la reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado cuando individualmente cumpla con los requisitos anteriormente

señalados para tener derecho a su aplicación y su importe no podrá superar el rendimiento neto de las actividades económicas de los miembros de la unidad familiar que generen el derecho a su aplicación.

Importe de la reducción

Cuantía fija: 2.000 euros

Cuando se cumplan los requisitos anteriores, los contribuyentes, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en 2.000 euros.

Reducción adicional para contribuyentes con rendimientos netos inferiores a 19.747,5 euros

Con efectos desde 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida, cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 19.747,5 euros, y el contribuyente no tenga rentas, **excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros** se establecen las siguientes reducciones adicionales:

Importe de la reducción adicional para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado

Rendimiento neto	Importe de la reducción
14.047,5 euros o menos	6.498 euros
Entre 14.047,5 y 19.747,5 euros	$6.498 - [1,14 \times (RN - 14.047,5)]$ (*)
(*) RN=rendimiento neto de las actividades económicas.	

En el supuesto de tributación conjunta de unidades familiares en las que varios de sus miembros obtengan rendimientos de actividades económicas, el importe de la reducción se determinará en función de la cuantía conjunta de los rendimientos netos de la actividad económica de todos los miembros de la unidad familiar y, en su caso, de las rentas distintas de las de actividad económica, sin que proceda multiplicar el importe de la reducción resultante en función del número de miembros de la unidad familiar perceptores de rendimientos de actividades económicas.

Atención: el concepto de "rentas excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas" a que se refiere el artículo 32.2.3ª, incluye la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo y del capital mobiliario e inmobiliario), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos, pero sin

aplicación de las reducciones correspondientes, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, en los que se podrán tener en cuenta la reducción prevista en el artículo 18 de la Ley del IRPF al aplicarse con carácter previo a la deducción de gastos.

Reducción adicional para personas con discapacidad

Adicionalmente, las [personas con discapacidad](#) que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de una actividad económica podrán aplicar, la cantidad que corresponda de las siguientes:

- 3.500 euros anuales, con carácter general.
- 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

2. Reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros

Normativa: Arts. 32.2.3º Ley IRPF y 26 Reglamento IRPF

Importe de la reducción

Cuando no se cumplan los requisitos para aplicar la anterior reducción, los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la propia actividad económica, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en las siguientes cuantías:

Importe de la reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros

Rentas no exentas	Importe de la reducción
8.000 euros o menos	1.620 euros
Entre 8.000,1 euros y 12.000 euros	$1.620 - [0,405 \times (\text{Rentas} - 8.000)]$

Atención: se entiende por renta, a estos efectos, la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario, y de actividades económicas), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos, pero sin aplicación de las reducciones correspondientes, salvo en el caso de

rendimientos del trabajo, en los que se podrán tener en cuenta la reducción prevista en el artículo 18 de la Ley del IRPF al aplicarse con carácter previo a la deducción de gastos.

Límite de la reducción

Esta reducción tiene como límite la cuantía de los rendimientos de las actividades económicas de los contribuyentes que generen el derecho a su aplicación.

Precisiones

- Esta reducción es única para el contribuyente con independencia del número de actividades económicas ejercidas por él y del método por el que se determine el rendimiento neto, por lo que, si se realizan varias, habrá que distribuir su importe de forma proporcional entre todas ellas.
- Los requisitos para la aplicación de esta reducción son exigidos y vienen referidos al contribuyente por lo que si este reúne dichos requisitos podrá aplicar la citada reducción, con independencia de que los rendimientos de actividades económicas deriven de su participación en una entidad en régimen de atribución de rentas. Por el contrario, no cabe la aplicación de esta reducción para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas de entidades en régimen de atribución de rentas.
- La reducción es compatible con el gasto estimado en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación que regula el artículo 30 del Reglamento del IRPF.
- En el supuesto de tributación conjunta, si uno de los contribuyentes integrantes de la unidad familiar aplicara la reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado prevista en el artículo 32.2.1º de la Ley del IRPF, el resto de miembros de la unidad familiar a los que no le resultará de aplicación dicha reducción no podrá aplicar esta reducción, dada la incompatibilidad entre ambas.

3. Límite máximo e incompatibilidades de las reducciones generales por el ejercicio de determinadas actividades económicas

Límite máximo

- Como consecuencia de la aplicación de las reducciones por el ejercicio de determinadas actividades económicas antes comentadas, previstas en el artículo 32.2 de la Ley del IRPF, el saldo resultante del rendimiento neto de las actividades económicas **no podrá ser negativo**.
- En el caso de **tributación conjunta** debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- a. La reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado del artículo 32.2.1º de la Ley de IRPF tiene como límite la cuantía de los **rendimientos netos de las actividades económicas de los contribuyentes que generen el derecho a su aplicación**.
- b. La reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros tiene como límite el saldo de la **suma de rendimientos netos** de actividades económicas de los **miembros de la unidad familiar**, de manera que no pueda ser negativo por aplicación de la reducción.

Además, **esta reducción** para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros **conjuntamente con la reducción** por obtención de rendimientos del trabajo **del artículo 20 de la Ley del IRPF no podrá exceder de 3.700 euros**.

Incompatibilidades

La reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado y reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros son incompatibles entre sí.

Reducción en el rendimiento neto por inicio de una actividad económica

Normativa: Art. 32.3 Ley IRPF

Requisitos

Tiene derecho a esta reducción el contribuyente que cumpla todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- a. **Que inicie el ejercicio de una actividad económica y determine el rendimiento el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa.**

Para el cumplimiento de este requisito han de tenerse en cuenta todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, tanto las desarrolladas individualmente como las que realice a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

- b. **Que la actividad económica se haya iniciado a partir de 1 de enero de 2013.**
- c. **Que no se haya ejercido ninguna otra actividad en el año anterior a la fecha de inicio de la nueva actividad.**

A estos efectos se entenderá que se inicia una actividad económica cuando no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma, sin tener en consideración aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio.

Importe de la reducción

- Cumplidos los anteriores requisitos, el contribuyente podrá reducir un **20 por 100 del importe del rendimiento neto positivo** declarado de todas sus actividades, previamente minorado, en su caso, por aplicación de la reducción por rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, y por la reducción que corresponda por el ejercicio de determinadas actividades económicas a que se refiere el artículo 32.2 de la Ley del IRPF.
- La reducción se aplicará en el **primer periodo impositivo en el que el rendimiento sea positivo y en el siguiente.**
- En aquellos casos en que se inicie una actividad que genere el derecho a aplicar esta reducción y posteriormente se inicie otra, sin haber cesado en la anterior, la reducción se empezará a aplicar en el periodo impositivo en el que la **suma de los rendimientos netos positivos de ambas actividades sea positiva**, aplicándose sobre dicha suma.

Límite máximo de la reducción

La cuantía de los rendimientos netos sobre la que se aplicará la citada reducción no puede superar el importe de **100.000 euros anuales.**

Exclusión

La reducción no resulta de aplicación en el período impositivo en el que **más del 50 por 100 de los ingresos del mismo** procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente haya obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.

Cuadro resumen

Cuadro resumen: Cálculo del rendimiento neto a integrar en la base imponible

Fase	Estimación directa (modalidad normal) (EDN)	Estimación directa (modalidad simplificada) (EDS)
Fase 1ª	(+) Ingresos íntegros (-) Gastos deducibles (-) Amortizaciones (=) Rendimiento neto	(+) Ingresos íntegros (-) Gastos deducibles (excepto provisiones y amortizaciones) (-) Amortizaciones tabla simplificada (-) Diferencia (+) Gastos de difícil justificación: 7% s/diferencia positiva (Máximo 2.000 euros) * <i>Nota (*): Es incompatible con la reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado</i> (=) Rendimiento neto
Fase 2ª	(-) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros. <u>Régimen transitorio:</u> aplicación de esta reducción a rendimientos que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015. (-) Reducción de los rendimientos acogidos al régimen especial "XXXVII Copa América Barcelona" (65%). (=) Rendimiento neto reducido	(-) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros. <u>Régimen transitorio:</u> aplicación de esta reducción a rendimientos que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015. (-) Reducción de los rendimientos acogidos al régimen especial "XXXVII Copa América Barcelona" (65%). (=) Rendimiento neto reducido

Fase	Estimación directa (modalidad normal) (EDN)	Estimación directa (modalidad simplificada) (EDS)
Fase 3ª	<p>(-) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reducción general. • Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 19.747,5 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros. • Incremento adicional por discapacidad. <p>(-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad económica (incompatible con la reducción anterior)</p> <p>(-) Reducción por inicio de actividad</p> <p>(=) Rendimiento neto reducido total</p>	<p>(-) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado *</p> <p>Nota (*): Es incompatible con gastos de difícil justificación</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reducción general. • Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 19.747,5 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros. • Incremento adicional por discapacidad. <p>(-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad económica (incompatible con la reducción anterior)</p> <p>(-) Reducción por inicio de actividad</p> <p>(=) Rendimiento neto reducido total</p>

Tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos al ejercicio de actividades económicas

Normativa: Art. 28.2 Ley IRPF

Con objeto de equiparar el tratamiento fiscal aplicable a las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la totalidad de bienes o derechos cuya titularidad corresponde al contribuyente, la Ley del IRPF establece en su artículo 28.2 como principio general que las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a las actividades económicas no se incluyen en el rendimiento neto de las mismas, sino que tributan como tales junto con el resto de ganancias o pérdidas patrimoniales.

Véase al respecto dentro del Capítulo 11 dedicado a "Ganancias y pérdidas patrimoniales" de este Manual las normas específicas de valoración que se comentan en relación con los ["Elementos patrimoniales afectos o desafectados con menos de tres años de antelación"](#).

Caso práctico (determinación del rendimiento neto derivado de actividad profesional en estimación directa, modalidad simplificada)

Don H.A.V., casado con doña E.S.M. en régimen de gananciales, es médico radiólogo y ejerce su actividad profesional exclusivamente en una consulta privada situada en un local adquirido por el matrimonio.

Para la determinación de sus rendimientos netos viene utilizando el método de estimación directa (simplificada) y el criterio de devengo para la imputación de los ingresos y gastos de su actividad.

La plantilla en el ejercicio 2023 es de una persona empleada. Según los datos que constan en sus libros registros, los ingresos y gastos correspondientes a 2023, son los siguientes:

Ingresos íntegros

- Honorarios por prestación de servicios: 124.000
- Conferencias y publicaciones: 10.800

Gastos

- Sueldos y salarios: 18.900
- Seguridad Social: 5.900
- Régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos del titular de la actividad (RETA): 3.300
- Compras material radiológico y sanitario: 19.000
- Gastos financieros: 1.100
- Amortización del local: 2.900
- Amortización del equipamiento radiológico: 5.000
- IVA soportado en gastos corrientes: 1.600
- Tributos no estatales: 1.700
- Asistencia VI Congreso Radiológico: 1.000
- Adquisición libros y revistas médicas: 1.300
- Suministro eléctrico: 4.000
- Suministro de agua: 300
- Suministro de gas: 1.000
- Suministro de telefonía e Internet: 2.500
- Limpieza del local: 4.500
- Reparaciones y conservación: 3.800
- Recibo de comunidad (local consulta): 1.700

Asimismo, en concepto de “ingresos y gastos extraordinarios”, figuran las siguientes partidas:

- Ingreso extraordinario (consecuencia de la venta del local destinado a consulta): 80.900
- Gasto extraordinario (consecuencia de la venta equipos rayos X): 7.200

Otros datos de interés

- Dentro de las cantidades consignadas en la rúbrica "Honorarios por prestación de servicios" no figura contabilizada cantidad alguna por 10 radiografías practicadas a su hijo en marzo de 2023. El precio medio de mercado por cada radiografía similar es de 60 euros.
- Las "Conferencias y publicaciones" suponen por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de servicios, existiendo por lo que respecta a las publicaciones la cesión de los derechos de autor.
- En "Sueldos y salarios" figuran 1.200 euros entregados a su cónyuge por los servicios prestados como auxiliar en la clínica durante el mes de vacaciones de la empleada que presta sus servicios en la clínica desde el año 2002.
- Las amortizaciones practicadas corresponden a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado material.
- Las existencias iniciales de productos inventariables ascendían a 13.100 euros, siendo las finales de 16.100 euros.
- Los "Ingresos y gastos extraordinarios" responden, respectivamente, a la ganancia obtenida en la venta del local en el que estaba instalada la consulta y a la pérdida derivada de la venta de un aparato de rayos X.
- Las restantes rentas no exentas del IRPF obtenidas por el contribuyente en el año 2023 ascendieron a 1.500 euros.

Solución:

Información	Concepto	Valores registrados	Valores fiscales
Ingresos	Honorarios	124.000	124.000
	Autoconsumo	--	600 (1)
	Conferencias	10.800	10.800 (2)
	Variación de existencias	3.000	3.000 (3)
	Total ingresos	137.800	138.400
Gastos	Sueldos y salarios	18.900	17.700 (4)
	Seguridad Social	5.900	5.900

Información	Concepto	Valores registrados	Valores fiscales
	Régimen Especial de Trabajadores Autónomos	3.300	3.300
	Compras	19.000	19.000 (5)
	Adquisición libros y revistas	1.300	1.300
	Gastos financieros	1.100	1.100
	Dotaciones del ejercicio para amortización de inmovilizado material (local y equipamiento radiológico)	7.900	7.900 (6)
	IVA soportado	1.600	1.600 (7)
	Tributos no estatales	1.700	1.700
	Suministro (electricidad, agua, gas, telefonía e internet	7.800	7.800
	Reparación conservación	3.800	3.800
	Limpieza del local (otros servicios exteriores)	4.500	4.500
	Recibos comunidad/consulta (otros servicios exteriores)	1.700	1.700
	Asistencia VI Congreso (Otros conceptos fiscalmente deducibles)	1.000	1.000
	Total gastos	79.500	78.300 (8)
	Conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación	--	2.000 (9)
Rendimiento neto		58.300	58.100
Rendimiento neto reducido			58.100 (10)
Rendimiento neto reducido total			58.100 (11)

Notas a la tabla:

(1) Dentro de los ingresos deben figurar 600 euros, en concepto de autoconsumo, al valorar a precio de mercado las 10 radiografías efectuadas a su hijo. [\(Volver\)](#)

- (2) Las cantidades percibidas en concepto de "Conferencias y publicaciones" tienen la consideración de rendimientos de la actividad profesional realizada por el contribuyente. [\(Volver\)](#)
- (3) La variación entre las existencias iniciales (13.100) y las finales (16.100) determina un aumento de 3.000 euros al cierre del ejercicio respecto del inicio, esto es, una variación positiva que deberá figurar como ingreso íntegro dentro de la rúbrica "Variación de existencias (incremento de existencias finales)". [\(Volver\)](#)
- (4) De la cantidad registrada en "sueldos y salarios", no tienen dicho carácter 1.200 euros entregadas a su cónyuge por la prestación de trabajos en la consulta durante el mes de julio, al no cumplirse los requisitos legalmente exigibles para ello. Dichos requisitos se refieren especialmente a la habitualidad y continuidad en la prestación del trabajo, así como a la existencia de contrato laboral y afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social. [\(Volver\)](#)
- (5) Las compras figuran por su importe total como gasto deducible. No obstante, para determinar el material radiológico y sanitario consumido en el ejercicio dicha rúbrica se completa con la de "Valoración de existencias" (que figurará como ingreso cuando el valor de las existencias finales sea mayor que el valor de las iniciales y como gasto cuando se produzca lo contrario, esto es, la valoración de las existencias finales sea menor que el de las iniciales).
- En este caso se ha incluido la variación de existencia al ser positiva como ingreso (+3.000) y las compras de material como gasto (-19.000) lo que determina por diferencia el material consumido (16.000)
- A estos efectos debe tenerse en cuenta que para determinar el material radiológico y sanitario consumido en el ejercicio debe efectuarse la siguiente operación: 13.100 (existencias iniciales) + 19.000 (compras realizadas) – 16.100 (existencias finales) = 16.000 euros (compras consumidas).
- En este caso se ha incluido la variación de existencia al ser positiva como ingreso (+3.000) y las compras de material como gasto (-19.000) lo que determina por diferencia el material consumido (-16.000). [\(Volver\)](#)
- (6) Las amortizaciones practicadas corresponden a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado, por lo que su importe constituye gasto fiscalmente deducible. [\(Volver\)](#)
- (7) Se deduce como gasto el IVA soportado por tratarse de una actividad exenta de este impuesto que no da derecho a deducir las cuotas soportadas. [\(Volver\)](#)
- (8) Pese a tener la consideración de bienes afectos tanto el local de la consulta como el aparato de rayos X, la venta de dichos bienes origina ganancias o pérdidas patrimoniales que como tales no se incluyen en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica. La cuantificación y tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes afectos se comenta en el Capítulo 11 "Ganancias y pérdidas patrimoniales" de este Manual. [\(Volver\)](#)
- (9) Al estar en la modalidad simplificada de estimación directa puede deducir en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación 7 por 100 sobre el rendimiento neto positivo con carácter general (la diferencia positiva entre los ingresos íntegros y los demás gastos fiscalmente deducibles), con el límite de 2.000 euros anuales. En este caso podrá deducir 2.000 euros al superar el 7 por 100 de sus rendimientos netos dicha cuantía: 7% (138.400 – 78.300) = 4.207 euros. [\(Volver\)](#)
- (10) Al no haber rendimientos con período de generación superior a dos años o que tengan la consideración de obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, el rendimiento neto reducido de la actividad coincide con el rendimiento neto que asciende a 61.400 euros. [\(Volver\)](#)
- (11) El rendimiento neto reducido total coincide con el rendimiento neto reducido que asciende a 61.400 euros ya que no cumple los requisitos para la aplicación de la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas del artículo 32.2.1º de la Ley del IRPF que, en su caso, hubiera sido incompatible con la deducción del 7 por 100 (con una cuantía máxima de 2.000 euros) por el conjunto de las provisiones deducibles y gastos de difícil justificación a que se refiere el artículo 30.2.4ª de la Ley del IRPF. Tampoco cumple los requisitos para aplicar las reducciones del artículo 32.2.3º y 32.3 de la Ley del IRPF. [\(Volver\)](#)

Glosario de abreviaturas

1. Art.: Artículo
2. Arts.: Artículos
3. BEV: Vehículo eléctrico de baterías
4. BOE: Boletín Oficial del Estado
5. CE: Comunidad Europea
6. EHA: Ministerio de Economía y Hacienda
7. FCHV: Vehículo eléctrico híbrido de células de combustible
8. FCV: Vehículo eléctrico de células de combustible
9. FOM: Ministerio de Fomento
10. HAC: Ministerio de Hacienda
11. HAP: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
12. HFP: Ministerio de Hacienda y Función Pública
13. IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas
14. IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles
15. ICT: Ministerio de Industria, Comercio y Turismo
16. IGIC: Impuesto General Indirecto Canario
17. IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
18. IS: Impuesto sobre Sociedades
19. IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
20. LGT: Ley General Tributaria
21. LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
22. PCM: Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática
23. PHEV: Vehículo eléctrico híbrido enchufable
24. REEV: Vehículo eléctrico de autonomía extendida
25. RETA: Régimen Especial de Trabajadores Autónomos

- 26. ROJ: Repertorio Oficial de Jurisprudencia
- 27. UE: Unión Europea
- 28. kW: kilovatio
- 29. núm.: número

Documento generado con fecha 09/Mayo/2024 en la dirección web
<https://sede.agenciatributaria.gob.es> en la ruta:

Inicio / Ayuda / Manuales, vídeos y folletos / Manuales prácticos /
Manual práctico de Renta 2023.

