

MÓDULO III. El Impuesto sobre Sociedades

Lección 3. La cuota del IS. Referencia a los regímenes especiales

GUÍA DE ESTUDIO

Violeta Ruiz Almendral

Tiempo estimado de lectura: 40 minutos

Lección 3. La cuota del IS. Referencia a los regímenes especiales

1. La cuota íntegra en el IS

En el Impuesto sobre Sociedades no se prevén reducciones en la base imponible, por lo que no hay base liquidable, como sucede en el IRPF. A esta base imponible se le aplica de forma directa el tipo de gravamen que corresponda para determinar la cuota íntegra. Como ya se ha anticipado, el IS es un impuesto proporcional, de manera que, a diferencia de lo que sucede con un impuesto progresivo (como el IRPF, o el ISD) el tipo aplicable no aumenta con el importe de la renta gravada.

El art. 29 LIS contempla, en la actualidad, una pluralidad de tipos. La regulación vigente, tras la reforma operada por la Ley 7/2024¹ con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2025, distingue las siguientes posibilidades:

- **El tipo general (art. 29.1 LIS)**

¹ Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias.

El tipo general del impuesto es del 25 por 100. Se aplica por defecto, a todos los contribuyentes que no estén incluidos en alguno de los supuestos especiales que enseguida se enumeran.

- **Tipos generales reducidos para entidades de menor tamaño**

La Ley 7/2024 ha incorporado al art. 29.1 LIS un sistema de tipos reducidos vinculado al *importe neto de la cifra de negocios* (en adelante, INCN) del período impositivo inmediato anterior.

La nueva regulación introduce dos escenarios:

Las conocidas como “microempresas” (INCN del período impositivo inmediato anterior inferior a 1 millón de euros) aplicarán una escala dual: por los primeros 50.000 euros de base imponible, el 17 por 100; por el resto, el 20 por 100. Es la única manifestación de (cierta) progresividad por escalones que admite el IS, y solo opera para entidades muy pequeñas.

Las empresas de reducida dimensión (ERD), que son las que cumplen los requisitos del art. 101 LIS (INCN inferior a 10 millones de euros en el período inmediato anterior y demás condiciones que veremos más abajo), aplican un tipo único del 20 por 100, salvo que les sea de aplicación cualquier tipo especial inferior (supuestos del art. 29 apartados 2 a 7).

Ahora bien, estos tipos generales reducidos no se aplican a las entidades patrimoniales, según se desprende del último párrafo del art. 29.1 LIS y, sobre todo, del art. 101.1 LIS, que excluye expresamente del régimen ERD a las entidades patrimoniales en el sentido del art. 5.2 LIS.

Las entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas se sujetan al 15 por 100 en el primer período impositivo en que tengan base imponible positiva y en el siguiente, salvo que les corresponda un tipo especial inferior. Este tipo es un incentivo a la creación de empresa orientado a las primeras fases de la actividad y, como antes, no se aplica a las entidades patrimoniales.

Finalmente, junto al tipo general y los reducidos, el art. 29 LIS contempla otros específicos en función del objeto o forma jurídica de la entidad. Por ejemplo, las entidades acogidas al régimen de la Ley 49/2002 (entidades sin fines lucrativos), tipo aplicable: 10%; las SICAV, fondos de inversión financiera, sociedades y fondos de inversión inmobiliaria que cumplan los requisitos legales (tipo del 1%), los fondos de pensiones (0%), o las entidades de crédito y entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos con un tipo del 30%.

El tipo del 1 por 100 reservado a las instituciones de inversión colectiva ha sido objeto de un endurecimiento progresivo de los requisitos para su aplicación. Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022, el legislador ha precisado el cómputo del número mínimo de accionistas en las SICAV, exigiendo que se trate de

accionistas con una inversión mínima efectiva (al menos 2.500 euros, o 12.500 euros en SICAV por compartimentos), y que el número mínimo se mantenga durante al menos tres cuartas partes del período impositivo. La finalidad es atajar las prácticas de utilización formal de SICAV instrumentales en las que la totalidad de la inversión correspondía, en realidad, a un único partícipe.

Por su parte, el tipo del 0 por 100 aplicable a los fondos de pensiones supone, en la práctica, una exención plena articulada técnicamente como tipo cero. Esta exención se justifica en el carácter complementario del sistema público de pensiones que el legislador atribuye a estos vehículos de previsión social.

2. De la cuota íntegra a la cuota líquida: bonificaciones y deducciones

Calculada la cuota íntegra, procede determinar si son aplicables las diferentes bonificaciones o deducciones establecidas en la LIS sobre la cuota íntegra.

2.1. Las deducciones por doble imposición

De particular relevancia son las deducciones por doble imposición previstas en los arts. 31 y 32 LIS. Como ya se vio en la Lección 2, el problema de la doble imposición se aborda en el IS preferentemente mediante la técnica de la exención del art. 21 LIS (para dividendos y plusvalías de cartera).

Cuando la exención no resulta aplicable, por ejemplo, porque no se alcanza la participación mínima del 5 por 100, o porque la entidad participada reside en un territorio considerado paraíso fiscal y no concurren las salvedades del art. 21.9, entran en juego las deducciones en cuota de los arts. 31 y 32.

La diferencia conceptual entre ambas es importante:

- Art. 31 LIS: deducción por doble imposición *jurídica* internacional. Aborda la situación en que una misma renta y un mismo contribuyente son gravados por dos países distintos: el de la fuente, mediante un impuesto análogo al IRNR, y el de la residencia, en este caso España, mediante el IS. La deducción permite descontar de la cuota íntegra la menor de dos magnitudes: el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, o el importe de la cuota íntegra que en España correspondería a esas mismas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

1. Ejemplo

EDITORIAL ATLAS, S.A. percibe en 2026 un canon (*royalty*) de 100.000 euros procedente de México, sobre el que el editor mexicano retuvo un 10 % (10.000 euros) en concepto del impuesto mexicano sobre las rentas de no residentes (análogo al IRNR).

EDITORIAL ATLAS integra los 100.000 euros íntegros en su base imponible (el canon no está cubierto por la exención del art. 21 LIS, que se refiere a dividendos y plusvalías). Esta cantidad estará sujeta a su tipo de gravamen, por lo que, si es el general, estará sujeto por esta cuantía al tipo del 25 %: cuota íntegra correspondiente, 25.000 euros.

De acuerdo con el art. 31 LIS podrá deducir el menor de: (a) impuesto pagado en el extranjero (10.000 euros), o (b) cuota española correspondiente (25.000 euros). Deducción: 10.000 euros.

EDITORIAL ATLAS por tanto no recupera la totalidad del impuesto soportado en México, ya que España solo “neutraliza” hasta el nivel de su propio impuesto.

- Art. 32 LIS: deducción por doble imposición *económica* internacional. En este caso, una misma renta se grava en dos contribuyentes distintos por dos países distintos: la filial extranjera tributa por sus beneficios en el país de la fuente, y la matriz española tributa por los dividendos que recibe con cargo a esos mismos beneficios. La deducción cubre el impuesto extranjero soportado por la entidad participada (la filial típicamente) en relación con los beneficios distribuidos. Dicho de otro modo, la deducción cubre el impuesto subyacente: el que pagó la filial por los beneficios con cargo a los que se reparte el dividendo.

2. Ejemplo

Una matriz española posee una filial en el País Y (participación que, supongamos, no permite la exención del art. 21 LIS). Dicha filial obtiene un beneficio de 100.000 y paga un IS extranjero del 30 % (30.000). Le quedan 70.000, que reparte como dividendo a la matriz española.

Dicha matriz debe integrar en su base imponible el dividendo íntegro, pero aplica el art. 32 para deducir el impuesto que la filial pagó por esa renta (los 30.000), con el límite de lo que correspondería pagar en España.

2.2. Deducciones para incentivar determinadas actividades

El Capítulo IV del Título VI de la LIS recoge un grupo de deducciones cuyo fundamento es el fomento de actividades de interés general. Sin ánimo de exhaustividad, se trata de las siguientes:

- Deducción por actividades de I+D+i (art. 35 LIS). Es la más importante en términos cuantitativos y la que tiene mayor sofisticación técnica. La base de la deducción está constituida por los gastos de investigación, desarrollo o innovación tecnológica que cumplan determinadas condiciones (efectuados en España o en otro Estado miembro de la UE o del EEE, con descuento de las subvenciones recibidas). Los porcentajes aplicables son del 25 por 100 con carácter general, ascendiendo al 42

por 100 sobre el exceso respecto de la media de los dos años anteriores; existe además una deducción adicional del 17 por 100 sobre los gastos de personal investigador cualificado adscrito en exclusiva a la actividad, y del 8 por 100 sobre las inversiones en inmovilizado afecto. La deducción por innovación tecnológica es del 12 por 100.

- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de las artes escénicas y musicales (art. 36 LIS). Reforzada en sucesivas reformas, distingue entre producciones españolas (apartado 1), producciones extranjeras encargadas a productores españoles (apartado 2) y espectáculos en vivo (apartado 3). Sus porcentajes y límites son distintos en cada caso.
- Deducción por creación de empleo (art. 37 LIS). Vinculada al contrato de apoyo a los emprendedores, ha quedado en gran medida desactivada tras la derogación por el Real Decreto-Ley 28/2018 del art. 4 de la Ley 3/2012 que regulaba esa modalidad contractual.
- Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 38 LIS). 9.000 euros por persona/año de incremento de plantilla con discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, y 12.000 euros por persona/año si la discapacidad alcanza o supera el 65 por 100.
- Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial (art. 38 ter LIS). Introducida por la Ley 12/2022, asciende al 10 por 100 de las contribuciones a planes de pensiones de empleo y figuras análogas, con un mecanismo de prorrateo cuando la retribución bruta del trabajador supere los 27.000 euros.

3. Ejemplo

SOFTWARE EUREKA, S.L. realiza en 2026 gastos cualificados de I+D por 500.000 euros, de los cuales 100.000 euros corresponden a personal investigador adscrito en exclusiva a la actividad. La media de gastos de I+D de los dos ejercicios anteriores fue de 300.000 euros.

Deducciones aplicables si se cumplen los requisitos:

- 25 % sobre los 300.000 euros no excedentes de la media = 75.000 euros
- 42 % sobre los 200.000 euros de exceso = 84.000 euros
- 17 % adicional sobre los 100.000 euros de personal investigador = 17.000 euros.

3. La cuota líquida y la tributación mínima. Referencia al Pilar 2 (GloBE).

Aplicadas las bonificaciones y todas las deducciones, se obtiene la cuota líquida, expresión que la LIS no utiliza expresamente pero que sí emplea el modelo de declaración. La propia ley se refiere a ella, en su art. 127.1, como cuota resultante de la autoliquidación, y se corresponde con el importe de la deuda tributaria que la sociedad reconoce frente a la Hacienda Pública por el período impositivo correspondiente.

Sobre la cuota líquida así calculada actúa, sin embargo, una previsión adicional de extraordinaria importancia para algunas entidades: la llamada tributación mínima del art. 30 bis LIS.

En un curso introductorio como éste nos limitaremos a mencionar su existencia de forma necesariamente simplificada. Se trata de una medida introducida con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022, y que responde al objetivo de evitar que el juego acumulado de los incentivos fiscales pueda llegar a anular por completo la carga tributaria de las grandes empresas.

Sus elementos esenciales son los siguientes:

(1) **Ámbito subjetivo limitado.** La tributación mínima se aplica solo a los contribuyentes cuyo INCN del ejercicio inmediato anterior haya sido de al menos 20 millones de euros, así como a quienes tributen en el régimen de consolidación fiscal con independencia de su facturación.

(2) **Importe de la tributación mínima.** Con carácter general, asciende al 15 por 100 de la base imponible incrementada o minorada, según proceda, en los importes de la reserva de nivelación y de la Reserva para Inversiones en Canarias.

(3) **Aplicación del límite.** Las bonificaciones y las deducciones por doble imposición no se ven afectadas por la tributación mínima: si tras aplicarlas la cuota resultante ya está por debajo del umbral mínimo, esa cuota más reducida se respeta. La tributación mínima opera, por tanto, como un límite a la aplicación de las deducciones por incentivos del Capítulo IV del Título VI (singularmente, I+D+i y producciones audiovisuales). Si la suma de tales deducciones llevase la cuota líquida por debajo del 15 por 100 de la base imponible (con los ajustes señalados), la deducción solo puede aplicarse hasta el umbral, trasladándose el resto a períodos siguientes según las reglas generales.

En la práctica, la tributación mínima opera como un suelo a la cuota líquida que actúa después de los principales incentivos del impuesto: toma como referencia la base imponible y le aplica el tipo del 15 por 100, estableciendo así un umbral a partir del cual algunas deducciones en la cuota dejan de ser operativas.

Debe distinguirse la tributación mínima a la que hace referencia el art. 30 bis LIS del impuesto mínimo global del 15 por 100 propuesto por la OCDE en el llamado Pilar 2

(GloBE)², ahora recogido en la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión.

Esta segunda medida se ha traspuesto a España mediante la citada Ley 7/2024 (arts. 23 y ss.), cuyo análisis queda fuera de este curso introductorio.

En la hora actual, el futuro del Pilar 2 es incierto, tras la aprobación del llamado *Side-by-Side Package*, ya mencionado en el módulo I y publicado por la OCDE el 5 de enero de 2026³. Este paquete, de forma muy simplificada, articula un puerto seguro (safe harbor) en virtud del cual los grupos cuya matriz última se sitúe en una jurisdicción con un régimen reconocido como equivalente (*Qualified Sbs Regime*) se consideran con cero impuesto complementario (top-up tax) a efectos de la Regla de Inclusión de Rentas (*Income Inclusion Rule*, IIR) y de la regla de los Beneficios Insuficientemente Gravados (*Undertaxed Profits Rule*, UTPR). El presupuesto es que el régimen estadounidense ya garantiza por sí mismo un nivel mínimo de imposición internacional; el llamado NCTI (Net CFC Tested Income), antes denominado GILTI (*Global Intangible Low-Taxed Income*), de modo que se acepta como suficientemente equivalente. A la fecha de publicación del paquete, Estados Unidos es el único país identificado por la OCDE en su Registro Central (Central Record) como titular de un régimen Sbs cualificado.

La mutación anterior del Pilar 2 deja en todo caso a salvo la posibilidad de que los Estados sigan aplicando su propio impuesto complementario doméstico, con prioridad sobre el IIR y el UTPR de otros países. Es lo que se conoce como Impuesto Mínimo Nacional Cualificado (QDMTT, *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*), medida que en 2025 han implementado, junto con el IIR, 22 de los 27 Estados miembros de la Unión Europea. De forma muy simplificada, en el caso de España, el impuesto complementario regulado por la citada Ley 7/2024 es un QDMTT, y por eso el paquete side-by-side no le afecta: España puede seguir aplicándolo incluso a grupos americanos, si bien su alcance práctico es limitado, porque el impuesto complementario solo se aplica a rentas generadas territorialmente en España.

4. La cuota diferencial

El último escalón del esquema liquidatorio es la que sería, en el esquema de la LGT, la llamada “cuota diferencial”. La LIS no la define expresamente, pero el modelo de

² Véase una explicación en: OCDE <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>

³ Disponible aquí: OECD (2026), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package: Inclusive Framework on BEPS, OECD, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policysub-issues/global-minimum-tax/side-by-side-package.pdf>

declaración sí la utiliza. Se obtiene restando de la cuota líquida los importes ya satisfechos por anticipado a la Administración a lo largo del período impositivo: las retenciones soportadas, los ingresos a cuenta y, sobre todo, los pagos fraccionados realizados según el régimen del art. 40 LIS (en cualquiera de sus dos modalidades, sobre la cuota del ejercicio anterior o sobre la base imponible del propio período).

Si la cuota diferencial resulta positiva, supone el importe que la sociedad debe ingresar al presentar su declaración anual. Si resulta negativa, da derecho a la devolución del exceso satisfecho mediante pagos a cuenta. Esta lógica anticipatoria del impuesto, propia de los grandes impuestos directos, permite a la Hacienda Pública contar con liquidez constante a lo largo del año y a la sociedad distribuir el coste fiscal entre varios momentos. En términos del art. 40.4 LIS, los pagos fraccionados son deudas tributarias a todos los efectos.

Sobre los pagos fraccionados en el Impuesto sobre sociedades ha habido una alta conflictividad, derivada del sistema de cálculo establecido para algunas entidades, inicialmente regulado en el art. único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, precepto que modificó la disposición adicional decimocuarta de la LIS, aplicable a las entidades con una cifra de negocios superior a diez millones de euros.

El citado Real Decreto fue declarado inconstitucional y nulo por la STC 78/2020, de 1 de julio, por ser contrario al arts. 86.1 CE, aunque sin examinar entonces la incompatibilidad con el principio de capacidad económica. El problema de fondo, desde la regulación inicial de 2016, es que el sistema establecido de pagos fraccionados resultaba desproporcionado con respecto de la obligación tributaria principal del impuesto sobre sociedades. De hecho, ya en el *Libro Blanco para la reforma del Sistema tributario* se recomendó la reforma de este sistema, que termina teniendo el efecto financiero de un crédito a tipo cero por parte de algunas entidades⁴.

Entre las sentencias más recientes están las SSTC 191/2025, de 16 de diciembre y 175/2025, de 20 de noviembre. La STC 175/2025 aborda en su FJ 4 la controversia sobre la posible vulneración del principio de capacidad económica, concluyendo [apartado c)] que “en la determinación de los pagos a cuenta se debe respetar el principio de capacidad económica en su doble vertiente, como fundamento y como medida de la imposición. De este modo, en el supuesto de los pagos a cuenta de los contribuyentes del impuesto sobre sociedades, se exigirán a aquellos que pongan de manifiesto la obtención de renta susceptible de ser sometida a tributación en el impuesto y tal exigencia de contribución anticipada se hará en función de la intensidad con que se obtenga dicha renta. Ello no obstante, dada la naturaleza autónoma y provisional de los pagos a cuenta, la capacidad económica como medida rige en ellos con menor intensidad y no es constitucionalmente exigible que la ley establezca y regule su

⁴ Comité de Personas Expertas para la Reforma Tributaria (Dir.: J. RUIZ-HUERTA): *Libro Blanco para la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2022. Disponible en https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf (págs. 382 y ss.)

cuantificación replicando miméticamente las reglas de determinación de la obligación tributaria principal. De ahí que en los pagos a cuenta (en este caso en los pagos fraccionados del impuesto sobre sociedades) el legislador goce de un margen más amplio para determinar, por razones de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad, sus propios elementos cuantificadores de la renta susceptible de ser gravada en la obligación tributaria principal, difiriendo a un momento posterior la modulación definitiva de la medida o el quantum de capacidad económica (renta obtenida) que resulta efectivamente gravada por esta última” [STC 175/2025, de 20 de noviembre, FJ 4 c)]. Se concluye por ello que el método de cálculo del importe mínimo de los pagos fraccionados previsto en la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta LIS, en la redacción dada por el art. 71 de la Ley 6/2018, Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, no vulnera el principio de capacidad económica como medida de la imposición (art. 31.1 CE).

La conclusión fue muy polémica, y la sentencia cuenta con un voto particular firmado por cinco magistrados.

5. Referencia a los regímenes especiales en el Impuesto sobre Sociedades

En un curso introductorio como éste tampoco se abordará el contenido de los regímenes especiales, pese a su evidente relevancia práctica. La casuística es muy amplia y, en realidad, estamos hablando de diferentes impuestos sobre sociedades en su aplicación y detalles. En este curso, dicho de forma simplificada, se examina únicamente la visión estándar.

El Título VII de la LIS, que abarca los arts. 42 a 117, se refiere a los llamados regímenes especiales, aunque debe señalarse que dichos preceptos no agotan estos regímenes, ya que la legislación sectorial regula regímenes adicionales.

Por ejemplo, el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos al mecenazgo o el de las llamadas Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).

Además, entre los llamados regímenes especiales por la LIS, algunos contienen una regulación completa, mientras que otros son simplemente incentivos fiscales adicionales a la regulación general.

La justificación de los regímenes especiales puede responder a diversas razones, no siempre coincidentes:

- Razones estructurales. Determinadas operaciones (fusiones, escisiones, aportaciones de rama de actividad, canjes de valores) o determinadas estructuras societarias (grupos de sociedades) plantean problemas técnicos que el régimen común no resuelve adecuadamente. La solución es un régimen específico que

sustituye al general, generalmente en términos más neutrales que faciliten la operación o la estructura.

- Razones extrafiscales o de fomento. El legislador puede querer favorecer la realización de determinadas actividades (investigación, emprendimiento, internacionalización) o el desarrollo de determinadas zonas geográficas (Canarias, Ceuta y Melilla, ZEC). Algunos regímenes especiales responden a esa lógica de incentivo.
- Razones de tamaño. El legislador puede querer compensar a las empresas más pequeñas la mayor dificultad relativa de cumplir las obligaciones tributarias, o sencillamente apoyar el tejido empresarial de menor dimensión. Es la lógica del régimen ERD (arts. 101 a 105 LIS).
- Razones técnicas o de coherencia. Algunas categorías de entidades exhiben unas particularidades de funcionamiento que hacen aconsejable apartarse del régimen común. Es el caso, por ejemplo, de las entidades de capital-riesgo, las instituciones de inversión colectiva o las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

5.1. Catálogo de regímenes especiales del Título VII LIS

El Título VII LIS contiene quince capítulos que regulan otros tantos regímenes especiales. Conocer de manera muy breve su existencia y la lógica que los preside es útil para el estudio del impuesto. Sin ánimo de exhaustividad, los principales son los siguientes:

1. Agrupaciones de Interés Económico (AIE) y Uniones Temporales de Empresas (UTE). Este régimen se encuentra regulado en los arts. 43 al 47 de la LIS. Su idea esencial es la aplicación de un régimen de transparencia, mediante el cual las rentas obtenidas por la AIE o la UTE no se sujetan a gravamen en la propia entidad, sino que se imputan directamente a sus socios para que tributen en sede de estos.
2. Entidades de capital-riesgo y de inversión colectiva de tipo cerrado. Regulado en el art. 50 de la LIS. Su principal cometido es el establecimiento de exenciones fiscales específicas diseñadas para fomentar e incentivar la inversión en el sector del capital-riesgo.
3. Instituciones de inversión colectiva (IIC). Este régimen está recogido en los arts. 52 al 54 de la LIS. Establece la aplicación de un tipo de gravamen reducido del 1 por 100, cuya concesión queda supeditada al cumplimiento de estrictos condicionamientos tanto cuantitativos como estructurales.
4. Régimen de consolidación fiscal. Regulado a lo largo de los arts. 55 al 75 de la LIS. Consiste en que el grupo de sociedades implicado pasa a tributar de forma conjunta

como un sujeto pasivo único, lo que conlleva la eliminación fiscal de las operaciones internas realizadas entre las empresas del mismo grupo.

5. Operaciones de reestructuración (fusiones, escisiones, aportaciones de rama, canje de valores). Este amplio bloque se regula en los arts. 76 al 89 de la *LIS*. Se fundamenta en un régimen de neutralidad fiscal que permite el diferimiento de la tributación de las plusvalías latentes, con el objetivo de que los costes fiscales no supongan un obstáculo para los procesos de reestructuración empresarial.
6. Régimen de minería. Regulado en los arts. 90 al 94 de la *LIS*. Sus incentivos clave y ejes esenciales se centran en la concesión de la libertad de amortización y el reconocimiento del factor de agotamiento.
7. Régimen de la investigación y explotación de hidrocarburos. Este régimen especial se detalla en los arts. 95 al 99 de la *LIS*. Se caracteriza por aplicar un tipo de gravamen incrementado del 30 por 100, acompañado de una serie de reglas específicas en materia de amortización.
8. Transparencia fiscal internacional. Regulado en el art. 100 de la *LIS*. Su idea esencial es obligar a la imputación, en la base imponible de la sociedad matriz residente en territorio español, de las rentas pasivas que hayan sido obtenidas por sus filiales ubicadas en territorios de baja tributación.
9. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión (ERD) Regulado en los arts. 101 al 105 de la *LIS*. Su idea esencial es ofrecer un abanico de ventajas fiscales (como amortizaciones aceleradas o libertad de amortización) a las PYMES que no superen un determinado volumen de facturación.
10. Régimen de los contratos de arrendamiento financiero (Leasing) Regulado en el art. 106 de la *LIS*. Permite la deducción de las cuotas de amortización de los bienes adquiridos bajo esta modalidad con ciertos límites y ventajas de aceleración respecto a las tablas ordinarias.
11. Régimen de las entidades tenedoras de valores extranjeros (ETVE) Regulado en los arts. 107 y 108 de la *LIS*. Está diseñado para atraer sedes de multinacionales a España, declarando exentos los dividendos o plusvalías que obtengan de sus filiales en el extranjero bajo el cumplimiento de ciertos requisitos.
12. Régimen de entidades parcialmente exentas. Este régimen especial se encuentra regulado en los arts. 109 al 111 de la *LIS*. Su estructura y regulación esencial se divide en tres aspectos fundamentales: la delimitación de su ámbito de aplicación para determinar qué entidades pueden acogerse (art. 109), la definición y enumeración de las rentas específicas que quedan exentas de tributación (art. 110) y las reglas particulares para la correcta determinación de la base imponible de estas organizaciones (art. 111).
13. Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común. Recogido de forma íntegra en el art. 112 de la *LIS*. Su objeto y finalidad principal es

el establecimiento de las especialidades tributarias, fiscales y de cuantificación que resultan aplicables a este tipo específico de comunidades de bienes por la gestión y titularidad de los montes vecinales.

14. Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje Este régimen especial se encuentra regulado en los arts. 113 al 117 de la LIS. Su idea esencial es la aplicación de un sistema de estimación objetiva de la base imponible en función del tonelaje de los buques, única excepción al régimen general de estimación directa.

A estos hay que añadir, entre otros, estos dos no incluidos en la LIS:

- Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos al mecenazgo Este régimen está regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos al mecenazgo. Su objeto principal es otorgar una serie de beneficios y exenciones fiscales a fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública y otras organizaciones no lucrativas, así como regular las deducciones fiscales para particulares y empresas que realicen donaciones o colaboren en actividades de mecenazgo.
- Régimen de las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) Este régimen especial se encuentra regulado en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. Su finalidad es establecer un marco tributario particular (caracterizado habitualmente por un tipo de gravamen del 0 por 100 en el impuesto corporativo, condicionado al reparto de dividendos) para impulsar y dinamizar los vehículos de inversión colectiva dedicados de forma principal a la adquisición, promoción y arrendamiento de activos inmobiliarios urbanos.

5.2. Relación entre régimen general y regímenes especiales

La lógica con que el legislador articula la coexistencia de régimen general y regímenes especiales no es sencilla. Con carácter general, el régimen común se aplica salvo que el contribuyente esté incluido en el ámbito subjetivo de algún régimen especial y, en su caso y si se permite, opte por su aplicación. Dentro del propio régimen especial, las normas del régimen común se aplican supletoriamente en todo lo no regulado expresamente. Este principio de aplicación subsidiaria del régimen general se enuncia en algunos casos de modo expreso (art. 84 LIS para el régimen de reestructuraciones, por ejemplo). La convivencia de varios regímenes especiales aplicables a una misma entidad debe analizarse caso por caso, pues las normas pueden ser compatibles o excluyentes según la materia.

A continuación, se prestará atención a dos de los regímenes el del arrendamiento financiero del art. 106 LIS y el de las empresas de reducida dimensión de los arts. 101 a 105 LIS. El primero es uno de los más utilizados en la práctica empresarial, y el

segundo afecta a un porcentaje muy elevado del tejido empresarial español: la inmensa mayoría de las sociedades mercantiles activas en España son ERD en algún momento de su vida, y la comprensión de los incentivos asociados a esa condición es imprescindible para entender el funcionamiento real del impuesto.

6. El régimen especial del arrendamiento financiero (remisión)

El régimen especial del arrendamiento financiero, previsto en el art. 106 LIS, se examinó en la lección anterior.

7. El régimen especial para entidades de reducida dimensión

El régimen de las empresas de reducida dimensión (ERD), regulado en los arts. 101 a 105 LIS, es probablemente el régimen especial de mayor relevancia práctica por la sencilla razón de que la inmensa mayoría de las sociedades mercantiles activas en España tienen dimensión reducida en algún momento de su vida. Su fundamento es de política económica: el legislador entiende que las empresas de menor tamaño asumen unos costes relativos de cumplimiento tributario superiores a los de las grandes corporaciones, y que su capacidad para acceder a la financiación, internacionalizarse o invertir en actividades de I+D es comparativamente menor. Por ello introduce un conjunto de incentivos fiscales orientados a aliviar esa carga relativa y a estimular la inversión en estas entidades.

Conviene subrayar que el régimen ERD no es un régimen sustitutivo del general, como sí lo son por ejemplo el régimen de consolidación fiscal o el régimen de las entidades navieras. El régimen es un conjunto de incentivos que se superpone al régimen general: la ERD aplica las reglas comunes del IS y, además, tiene acceso a determinadas especialidades favorables. Esta nota es importante para entender que la condición de ERD no exige opción expresa por parte del contribuyente: se reconoce automáticamente cuando concurren los requisitos legales y la entidad disfruta de los incentivos sin necesidad de comunicación a la Administración.

7.1 Requisitos de acceso al régimen ERD

El criterio determinante para acceder al régimen ERD es cuantitativo y descansa sobre el importe neto de la cifra de negocios (INCN) del período impositivo inmediato anterior. El art. 101.1 LIS dispone: “Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros” (art. 101.1, primer párrafo, LIS).

El INCN que se toma en consideración es el del período impositivo inmediato anterior a aquel en que se quiere aplicar el régimen, no el del período corriente. Esto significa

que la calificación de una entidad como ERD se determina mirando hacia atrás, a partir de un dato ya cerrado y comprobable. Una empresa que en 2025 tuviera un INCN inferior a 10 millones de euros será ERD en 2026, aunque su INCN de 2026 supere ese umbral.

En cuanto al cómputo del INCN, el concepto de importe neto de la cifra de negocios se define en la normativa contable y comprende, en esencia, los importes facturados por las ventas de productos y prestaciones de servicios derivadas de la actividad ordinaria de la empresa, deducidos los descuentos comerciales, las bonificaciones y similares, así como el IVA y otros impuestos directamente repercutibles.

Si el período impositivo anterior tuvo una duración inferior al año, o se trata del primer ejercicio de la entidad, el INCN se eleva a un año mediante la regla proporcional correspondiente. Si la entidad forma parte de un grupo, el cálculo se hace tomando en consideración la totalidad del INCN del grupo.

Debe hacerse referencia a la regla del mantenimiento del régimen tras superar el umbral. El art. 101.4 LIS contiene una regla protectora cuya finalidad es evitar que las empresas que crecen y superan el umbral de los 10 millones de euros de INCN pierdan automáticamente los incentivos del régimen. Conforme a esta regla, los incentivos del capítulo serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel en que la entidad alcance la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, siempre que las hayan cumplido las condiciones para ser consideradas ERD tanto en aquel período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último. Esta regla de transición, conocida como “prórroga trienal”, busca proporcionar a la empresa que crece un período de adaptación durante el cual sigue beneficiándose de los incentivos pese a haber dejado, formalmente, de cumplir el requisito cuantitativo. La idea subyacente es que el crecimiento empresarial no debe verse penalizado por una pérdida abrupta de beneficios fiscales.

La exclusión de las entidades patrimoniales. El art. 101.1, segundo párrafo, LIS dispone que los incentivos del régimen ERD “no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del art. 5 de esta Ley”.

Se trata de una exclusión expresa cuyo fundamento es claro: el régimen ERD se concibe como un instrumento de apoyo a la actividad económica de las empresas de menor tamaño, no como un mecanismo de ahorro fiscal para meras entidades de tenencia de bienes. Conviene recordar que, conforme al art. 5.2 LIS, se entenderá por entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. La medición se realiza tomando la media de los balances trimestrales del ejercicio. La exclusión de estas entidades del régimen ERD se acompaña, además, de la imposibilidad de aplicarles el tipo reducido del 15 por 100 para entidades de nueva creación, así como de limitaciones específicas para la aplicación del régimen de exención del art. 21 LIS.

7.2. Los incentivos del régimen ERD

Cumplidos los requisitos subjetivos, las entidades ERD acceden a un conjunto de incentivos cuyo contenido se resume a continuación.

Los incentivos pueden agruparse en tres familias: incentivos relativos a la amortización (arts. 102 y 103 LIS); incentivos relativos a las pérdidas por deterioro (art. 104 LIS); e incentivos relativos a la base imponible (reserva de nivelación, art. 105 LIS, y tipo reducido, art. 29.1 LIS).

(1) Libertad de amortización vinculada a la creación de empleo (art. 102 LIS)

Las ERD pueden amortizar libremente, a efectos fiscales, los elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que pongan a su disposición durante un período en el que tengan la condición de ERD, siempre que se cumpla un compromiso de creación y mantenimiento de empleo. La libertad de amortización significa que la empresa puede deducir fiscalmente la totalidad de la inversión en el período en que el activo entra en funcionamiento, o repartir la deducción entre ejercicios sucesivos como mejor le convenga, sin sujeción a las tablas oficiales de amortización.

El incentivo se condiciona al incremento de la plantilla media de la entidad durante los veinticuatro meses siguientes al inicio del período impositivo en que se realice la inversión, respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores. Ese incremento debe mantenerse durante un período adicional de otros veinticuatro meses. Cumplidos estos requisitos, el importe susceptible de amortización libre es el resultado de multiplicar 120.000 euros por el incremento medio de la plantilla calculado en los términos anteriores.

Como mecanismo de control, el art. 102 LIS establece que si, una vez aplicada la libertad de amortización, la empresa incumpliera su compromiso de creación o mantenimiento del empleo, deberá ingresar la cuota correspondiente a la cantidad deducida en exceso en los períodos en que aplicó el incentivo, junto con los intereses de demora correspondientes. Es una regularización a posteriori que, en términos económicos, neutraliza el beneficio fiscal indebidamente disfrutado.

(2) Amortización acelerada (art. 103 LIS)

El art. 103 LIS permite a las ERD amortizar fiscalmente todos los elementos nuevos del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y los elementos del inmovilizado intangible aplicando un coeficiente igual al que resulte de multiplicar por dos el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas oficiales.

Es decir, si la tabla oficial fija un coeficiente máximo del 12 por 100, la ERD podrá amortizar a efectos fiscales hasta el 24 por 100, generando con ello un ajuste negativo al resultado contable en los primeros años de vida útil del activo, ajuste que revertirá con ajustes positivos en los últimos años.

El art. 103 LIS exige, para aplicar el incentivo, tres condiciones: que la entidad tenga la condición de ERD; que el inmovilizado adquirido sea nuevo; y que el bien se afecte al desarrollo de la actividad económica de la empresa.

(3) Pérdidas por deterioro de los créditos por insolvencias (art. 104 LIS)

El régimen general del IS, conforme al art. 13.1 LIS, exige para la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de créditos por insolvencias el cumplimiento individualizado de uno de los siguientes presupuestos respecto a cada deudor: que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación; que el deudor esté declarado en situación de concurso; que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes; o que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio del que dependa su cobro. La regulación general no admite, por tanto, la deducción de provisiones globales basadas en estimaciones estadísticas de impagados.

El art. 104 LIS introduce una excepción favorable para las ERD: pueden deducir, además de las pérdidas individualizadas que cumplan los requisitos del art. 13.1, una pérdida global por insolvencias por importe del 1 por 100 del saldo de los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

Ahora bien, esta dotación global del 1 por 100 no es una alternativa a la dotación individualizada, sino un complemento: la entidad ERD puede deducir las pérdidas individualizadas que correspondan según el régimen general y, además, dotar la cobertura global del 1 por 100 sobre el saldo de los deudores que no estuvieran ya cubiertos por dotación individualizada.

(4) La reserva de nivelación de bases imponibles (art. 105 LIS)

La reserva de nivelación de bases imponibles, regulada en el art. 105 LIS, es probablemente el incentivo más conocido del régimen ERD, junto con la reserva de capitalización del art. 25 LIS. Ambas figuras producen un ahorro fiscal mediante una reducción en la base imponible y exigen la dotación de una reserva contable indisponible. Ahora bien, ambas reservas tienen una finalidad y un efecto económico distintos.

La reserva de capitalización (art. 25 LIS) recompensa a las entidades que aumentan sus fondos propios, como ya se ha expuesto. La reserva de nivelación, en cambio, es exclusiva de las ERD y produce un mero diferimiento de la tributación.

La idea es la siguiente: la entidad puede minorar su base imponible positiva en un 10 por 100 de su importe, con un máximo de 1.000.000 de euros, comprometiéndose a integrar esa cantidad en la base imponible de los cinco años siguientes en la medida en que en esos años obtenga bases imponibles negativas. Si el período impositivo tiene una duración inferior al año, el límite de 1.000.000 de euros se prorratea en proporción a la duración del período respecto del año. Si transcurridos los cinco años la entidad no ha tenido bases negativas, o las ha tenido por importe inferior a la cantidad inicialmente reducida, el saldo pendiente debe integrarse en la base imponible del período impositivo en que concluye dicho plazo

Así lo establece el art. 105.2; “Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo”.

El incentivo solo lo pueden aplicar las ERD que tributen al tipo general del impuesto (art. 29.1 LIS, por remisión del art. 105.1 LIS). Quedan excluidas, por tanto, las entidades que cumplan los requisitos del art. 101 LIS pero no estén sujetas al tipo general, como las cooperativas, así como las entidades de nueva creación que apliquen el tipo reducido del 15 por 100.

En términos económicos, la reserva de nivelación funciona como una compensación anticipada de bases imponibles negativas futuras: la empresa anticipa al ejercicio actual el efecto fiscal de unas pérdidas que esperablemente sufrirá en los cinco años siguientes. Si esas pérdidas efectivamente se materializan, la operación es neutra en términos absolutos (lo que se redujo en el ejercicio actual se integra en el ejercicio de la pérdida); si las pérdidas no llegan a producirse, el saldo no aplicado se integra en el período en que concluye el plazo de cinco años, de modo que el ahorro fiscal del ejercicio actual queda neutralizado por la mayor tributación de ese período. En cualquier caso, no existe ahorro fiscal definitivo, sino diferimiento.

El único requisito formal para acceder al incentivo es la dotación de una reserva contable por el importe de la minoración, reserva que debe ser indisponible hasta que la cantidad reducida se integre de nuevo en la base imponible. Esa reserva debe dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se aplica la minoración o, si no fueran suficientes, con los primeros resultados positivos de los ejercicios siguientes.

(5) Tipo de gravamen reducido (art. 29.1 LIS)

Las ERD aplican un tipo de gravamen reducido del 20 por 100 en lugar del tipo general del 25 por 100, salvo que les corresponda un tipo especial inferior.

Salvo el tipo de gravamen reducido (que produce un ahorro fiscal definitivo) y la dotación global por insolvencias del 1 por 100 (cuyo carácter permanente o temporario

depende del comportamiento futuro de los créditos), la mayoría de los incentivos del régimen son técnicas de diferimiento de la tributación, no de exoneración definitiva.

4. Ejemplos

- CARPINTERÍA NORDESTE, S.L. tuvo en 2025 un INCN de 9.500.000 euros. En 2026 su INCN sube a 12.000.000 euros y se mantiene por encima en los años siguientes. En 2026 sigue siendo ERD (la condición depende del INCN del ejercicio anterior, que fue de 9,5 millones). En 2027, en principio, dejaría de serlo. Pero opera la “prórroga trienal” del art. 101.4 LIS: si cumplía las condiciones en 2025 y los dos ejercicios previos, mantiene los incentivos durante 2027, 2028 y 2029 pese a superar los 10 millones de euros. La regla suaviza el efecto del crecimiento empresarial.

- MUEBLES LAGUNA, S.L. (ERD) realiza en 2026 una inversión en maquinaria nueva por 200.000 euros. Su plantilla media pasa de 8 trabajadores en los doce meses anteriores a 10 en los 24 meses siguientes. Incremento medio: 2 trabajadores.

El importe susceptible de libertad de amortización = $2 \times 120.000 = 240.000$ euros. La inversión (200.000 euros) cabe íntegra en el techo: puede deducirse fiscalmente toda en 2026, frente a la amortización contable distribuida en la vida útil. Surgen ajustes negativos al principio y positivos en los años siguientes (diferimiento). El beneficio queda condicionado al mantenimiento del incremento de plantilla otros 24 meses; si se incumple, se regulariza con intereses de demora.

- MUEBLES LAGUNA del ejemplo anterior, suponiendo que no asume compromiso de empleo. La maquinaria tiene un coeficiente lineal máximo según tablas del 12 %. La sociedad puede amortizar fiscalmente al doble: 24 % (48.000 euros/año), frente a los 24.000 euros/año contables. Surgen ajustes negativos los primeros años y positivos cuando el activo esté fiscalmente amortizado, pero siga amortizándose contablemente. Diferencia con el art. 102: aquí no se exige incremento de plantilla, pero el incentivo se limita a multiplicar por dos (no es libertad total).
- DISTRIBUCIONES MORENO, S.L. (ERD) tiene a 31 de diciembre de 2026 un saldo de deudores de 1.000.000 euros. De ellos, 50.000 euros corresponden a un crédito vencido hace 8 meses (con derecho a deterioro individualizado del art. 13.1). Por el art. 13.1 deduce el deterioro individualizado de los 50.000 euros. Adicionalmente, por el art. 104 LIS, puede dotar globalmente y deducir el 1 % del resto del saldo (950.000 euros): 9.500 euros. Es un mecanismo simplificador que evita el análisis crédito a crédito y supone una ventaja específica del régimen ERD de gran relevancia.