

Índice

1. ¿Qué novedades nos vamos a encontrar en la próxima declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2022?
2. Las empresas de hostelería pueden reducir su cuota del IAE por el tiempo que sufrieron la paralización de su actividad durante la pandemia.
3. Continúa el proceso de regulación de la facturación electrónica: últimos avances.
4. Aspectos problemáticos de la distribución de dividendos en las sociedades de capital.

1.- ¿Qué novedades nos vamos a encontrar en la próxima declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2022?

Entre otras novedades, debemos tener en cuenta la nueva tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades del 15% a determinados contribuyentes; la reducción de la bonificación en cuota aplicable a las sociedades acogidas al régimen especial de arrendamiento de viviendas o la nueva deducción por planes de pensiones de empleo.

Como ya le hemos venido informando, tenemos una cita obligada para las empresas en el mes de julio. Un año más, los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades tienen que dar cuenta a Hacienda de sus obligaciones fiscales.

El plazo para la presentación de la declaración vía internet (modelos 200, 220) es, con carácter general, el de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo -para períodos impositivos coincidentes con el año natural, los primeros 25 días de julio de 2023. Los sujetos pasivos cuyo período impositivo coincida con el año natural y presenten por Internet la declaración del IS, pueden domiciliar el pago (del 1 a 20 de julio).

Para la próxima declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2022, la normativa tributaria aprobada que le afecta ha sido más bien escasa.

A esto hay que añadir, desde el punto de vista contable, un apreciable esfuerzo extra por parte del ICAC, que ha emitido un gran número de consultas dirigidas a aclarar algunas de las cuestiones más complejas en la aplicación de los Planes Generales de Contabilidad, así como nuevas Resoluciones de interés para esta declaración.

Todo ello sin perjuicio de las novedades normativas y particularidades propias establecidas por las respectivas *Comunidades Autónomas y normativa foral del País Vasco y Navarra*, y que se deben tener en cuenta para los residentes fiscales en dichos territorios.

Principales novedades en el Impuesto sobre Sociedades 2022

1 Tributación mínima

La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, establece en el artículo 30 bis de la LIS una tributación mínima del **15 por ciento** de la base imponible para aquellos contribuyentes del Impuesto con un importe neto de la cifra de negocios igual o

superior a 20 millones de euros y en todo caso, para los que tributen en el régimen de consolidación fiscal.

En concreto, la cuota líquida no podrá ser inferior al 15% de la base imponible positiva (se trata de la base imponible después de aplicar las reservas de capitalización, de nivelación y por inversiones en Canarias, y de compensar bases imponibles negativas) en el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea al menos de 20.000.000 €, durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, y en el de los que tributen por el régimen de consolidación fiscal (en este caso cualquiera que sea su INCN).

Excepciones:

- La cuota líquida no podrá ser inferior al 10 por 100 de la base imponible en las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 por 100.
- La cuota líquida no podrá ser inferior al 18 por 100 de la base imponible si se trata de entidades que tributan al tipo de gravamen de las entidades de crédito o del sector de hidrocarburos.
- En el caso de las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60 por 100 a la cuota íntegra.
- En las entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC), la base imponible positiva sobre la que se aplicará el porcentaje no incluirá la parte de la misma correspondiente a las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de dicha Zona que tribute al tipo de gravamen especial.
- La tributación mínima no se aplica a las entidades beneficiarias del mecenazgo, a las Instituciones de Inversión Colectiva, a los Fondos de Pensiones y, tampoco, a las SOCIMIS.

Reglas para determinar la tributación mínima:

a) En primer lugar, se minora la cuota íntegra en los siguientes importes:

- Bonificaciones que resulten de aplicación, incluidas las reguladas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- Deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias regulada en el artículo 38 bis de la LIS.

b) En segundo lugar, se aplican las siguientes deducciones:

- Deducciones por doble imposición internacional (artículos 31 y 32 de la LIS).
- Deducciones por doble imposición del régimen especial de transparencia fiscal internacional (artículo 100 de la LIS).
- Deducciones por doble imposición interna del régimen transitorio (disposición transitoria vigésima tercera de la LIS).

c) Si tras aplicar las bonificaciones y deducciones a las que se refieren las letras a) y b) resulta:

- Una **cuantía inferior a la cuota líquida mínima** calculada según lo previsto en el apartado 1 del artículo 30 bis de la LIS, dicha cuantía inferior, excepcionalmente, tendrá la consideración de cuota líquida mínima.
- Una **cuantía superior a la cuota líquida mínima** calculada según lo previsto en el apartado 1 del artículo 30 bis de la LIS, se aplicarán las restantes deducciones que

resulten procedentes, con sus límites aplicables, hasta el importe de dicha cuota líquida mínima.

Las deducciones cuyo importe se determine con arreglo a lo dispuesto en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se aplicarán, respetando sus propios límites, aunque la cuota líquida resultante sea inferior a la mencionada cuota líquida mínima.

Las cantidades que no se puedan deducir por aplicación de las reglas contenidas en los párrafos anteriores, podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso.

1.1 Tributación mínima de los establecimientos permanentes

La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, modifica los apartados 4 a 6 del artículo 19 del TRLIRNR, introduciendo el concepto de **cuota líquida** del Impuesto de la Renta sobre no Residentes, definida como el resultado de aplicar las bonificaciones y deducciones previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades que, en ningún caso, podrá ser negativa.

Estas deducciones y bonificaciones se practicarán en función de las circunstancias que concurren en el establecimiento permanente, sin que resulten trasladables las de otros distintos del mismo contribuyente en territorio español.

De la cuota líquida resultará **deducible** el importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados. En el caso en que estas **retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados** efectivamente realizados superen la cuota líquida del impuesto, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso, de conformidad con lo establecido en el artículo 127 de la LIS.

Por otra parte, la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, añade la disposición adicional décima al TRLIRNR, estableciendo que con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, para **determinar la deuda tributaria** del Impuesto de la Renta de No residentes, se aplicará la **tributación mínima** regulada en el artículo 30 bis de la LIS.

2. Nuevo supuesto de Asimetría Híbrida

Se transpone a derecho interno la Directiva sobre asimetrías híbridas, estableciendo reglas más amplias que las que existían en el Impuesto. Estas normas son de aplicación para los períodos impositivos que se iniciaron a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido el 11 de marzo de 2022.

Con este nuevo supuesto se transpone el contenido del artículo 9 bis de la Directiva (UE) 2016/1164, que regula el caso de las asimetrías híbridas invertidas obligando a los Estados miembros a tratar fiscalmente como residentes a las **entidades fiscalmente transparentes** que sean consideradas por la legislación de los países de residencia de sus partícipes mayoritarios como entidades sujetas a imposición personal sobre la renta para evitar una situación de asimetría híbrida en la que determinadas rentas no tributen en ningún país o territorio, esto es, no tributen ni en sede de las entidades en régimen de atribución de rentas ni en sede de sus partícipes ni de la entidad pagadora de dichas rentas.

Así, con el objetivo de que ciertas **entidades en régimen de atribución de rentas situadas en territorio español** no den lugar a una asimetría híbrida, se convierten en **contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades** por determinadas **rentas positivas** que corresponda atribuir a todos los partícipes residentes en países o territorios que consideren a la entidad en atribución de rentas como contribuyente por imposición personal sobre la renta, cuando se den las siguientes **condiciones**:

- Que se trate de una entidad en régimen de atribución de rentas en la que una o varias entidades, vinculadas entre sí, participen directa o indirectamente en cualquier día del

año, en el capital, en los fondos propios, en los resultados o en los derechos de voto en un porcentaje igual o superior al 50 por ciento; y

- Que sean residentes en países o territorios que califiquen a la entidad en régimen de atribución como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta.

Las **rentas positivas** mencionadas en el párrafo anterior son las siguientes:

- Las obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el IRNR.
- Las obtenidas en el extranjero que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas.

En estos casos, el período impositivo coincidirá con el año natural en el que se obtengan tales rentas. El resto de rentas obtenidas por la entidad en atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes de acuerdo con la aplicación del régimen de atribución de rentas regulado en la Sección 2.ª del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La entidad en régimen de atribución de rentas a la que se aplique este nuevo supuesto está obligada al cumplimiento de las obligaciones contables y registrales que corresponda al método de determinación de sus rentas, incluidas las que tributan según el Impuesto sobre Sociedades. En relación con lo anterior, la disposición final segunda del Real Decreto-Ley 18/2022 modifica también el **apartado 2 del artículo 6 de la LIS**, estableciendo que las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, a excepción de lo dispuesto en el apartado 12 del artículo 15 bis de la LIS.

3. Deducción aplicable al contribuyente que participa en la financiación de producciones cinematográficas españolas y espectáculos en vivo (art. 39.7 LIS)

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2021, la disposición final quinta de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, introduce en el **artículo 39.7 de la LIS en relación con** las deducciones previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la LIS que puede aplicarse el contribuyente que participa en la financiación de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, las siguientes **modificaciones**:

- El contribuyente que participe en la financiación podrá aplicar dichas deducciones cuando aporte cantidades destinadas a **financiar la totalidad o parte de los costes de la producción**, así como los **gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor** hasta el **límite del 30 por ciento** de los costes de producción, siempre que no adquiera los derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de las producciones o espectáculos, cuya propiedad deberá ser en todo caso del productor.

Las cantidades para financiar los costes de producción podrán aportarse en **cualquier fase de la producción**, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados costes de producción, y hasta la obtención de los certificados de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, así como el obtenido por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, según sea el caso. Las cantidades para financiar los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor a que se refiere el apartado anterior podrán aportarse con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados gastos, pero **nunca después del período impositivo en que el productor incurra en los mismos**.

- El contribuyente que participe en la financiación determinará el importe de las deducciones previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la LIS en las mismas condiciones que se hubieran aplicado al productor, **siempre que hayan sido generadas** por este último. El **importe máximo de la deducción** generada por el productor que el contribuyente que participe en la financiación podrá aplicar será el resultado de **multiplicar por 1,20** el importe de las cantidades que este último haya aportado para financiar los citados costes de producción o los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor. El exceso de deducción podrá ser aplicado por el productor que haya generado el derecho a la misma.
- En cuanto a la obligación de suscribir un contrato de financiación, se permite que tanto el productor como los contribuyentes que participen en la financiación **suscriban uno o más contratos de financiación**, que podrán firmarse en **cualquier fase de la producción**. Además, se modifican los extremos que deben contener los contratos de financiación, añadiendo la identidad de los contribuyentes que participan en la financiación y el presupuesto y la forma de financiación de los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor.
- En relación con la **comunicación a la Administración tributaria** que debe realizar el contribuyente que participa en la financiación, se establece que esta deberá estar **suscrita** tanto por el productor como por el contribuyente que participa en la financiación, **con anterioridad a la finalización del período impositivo** en que este último tenga derecho a aplicar la deducción.
- Se establece que el contribuyente que participa en la financiación **no podrá aplicar** las deducciones referidas en los párrafos anteriores cuando esté **vinculado**, en los términos establecidos por el artículo 18 de la LIS, con el contribuyente que genere el derecho a aplicar dichas deducciones.
- Se añade que el importe de la deducción que aplique el contribuyente que participa en la financiación deberá tenerse en cuenta a los efectos de la aplicación del **límite conjunto del 25 por ciento** establecido en el artículo 39.1 de la LIS. Dicho límite **se elevará al 50 por ciento** cuando el importe de la deducción prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la LIS, que corresponda al contribuyente que participa en la financiación, sea igual o superior al 25 por ciento de su cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

4. Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial (art. 38 ter LIS)

La disposición final quinta de la Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el 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, con efectos para los periodos impositivos que comiencen a partir de 2 de julio de 2022, añade el artículo 38 ter a la LIS, para incorporar una nueva deducción en la cuota íntegra por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial imputadas a favor de los trabajadores.

A estos efectos, el contribuyente podrá aplicar una deducción en la cuota íntegra del **10 por ciento** de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con **retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros**, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes

de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, de los que sea promotor dicho contribuyente.

En el caso de trabajadores con **retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros**, la deducción se calculará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan a los 27.000 euros citados en el párrafo anterior.

Ejemplo:

La entidad «A» efectúa contribuciones a un plan de pensiones de empleo, del que es promotora por importe de 150 euros mensuales que imputa a favor de cada uno de sus trabajadores. Calcular el importe de la deducción del artículo 38 ter de la LIS que puede aplicar dicha entidad en los siguientes casos:

1. Trabajador con una retribución bruta anual de 20.000 euros

Aportación anual de «A» al plan de pensiones de empleo: 1.800 euros

Importe de la deducción (art. 38 ter LIS): $1.800 \times 10\% = 180$ euros

1. Trabajador con una retribución bruta anual de 30.000 euros

Aportación anual de «A» al plan de pensiones de empleo: 1.800 euros

Importe de la deducción (art. 38 ter LIS): $(27.000/30.000) \times 1.800 \times 10\% = 162$ euros

5. Régimen fiscal aplicable al acontecimiento «UEFA Europa League 2022»

Con efectos desde el 2 de marzo de 2022, la disposición adicional sexta del Real Decreto-ley 3/2022, de 1 de marzo, establece que las **personas jurídicas residentes en territorio español**, así como los **establecimientos permanentes situados en territorio español** constituidos con motivo de la celebración en Sevilla de la final de la «UEFA Europa League 2022», por la entidad organizadora o por los equipos participantes estarán **exentas** del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, respectivamente, por las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él.

Además, estarán **exentas** las **rentas obtenidas sin establecimiento permanente** por la entidad organizadora o por los equipos participantes, generadas con motivo de la celebración de dicha final y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en ella.

6. Régimen fiscal aplicable al acontecimiento «XXXVII Copa América Barcelona»

La disposición final trigésima sexta de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, establece que las personas jurídicas residentes en España constituidas con motivo de la **organización y celebración** de la XXXVII Copa América Barcelona por la entidad organizadora de la misma o por los equipos participantes, estarán **exentas** del Impuesto sobre Sociedades por las **rentas obtenidas** desde el 1 de abril de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2025 con motivo del acontecimiento y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él.

Además, estarán exentas las rentas obtenidas por los **establecimientos permanentes** que la entidad organizadora de la «XXXVII Copa América Barcelona» o los equipos participantes constituyan en España durante el acontecimiento con motivo de su celebración.

7. Empresas emergentes

La Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, que **entró en vigor el 23 de diciembre de 2022**, establece una serie de **incentivos fiscales** para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español y que tengan la condición de empresa emergente conforme lo previsto en la misma:

- Tributarán al tipo del **15 por ciento** en los términos establecidos en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS en el primer período impositivo en que, teniendo la condición de empresa emergente, la base imponible resulte positiva y en los tres siguientes, siempre que mantengan dicha condición.

- Podrán solicitar a la Administración tributaria del Estado, en el momento de la presentación de la autoliquidación, el **aplazamiento del pago de la deuda tributaria** correspondiente a los dos primeros períodos impositivos en los que la base imponible del Impuesto sea positiva.
- **No tendrán la obligación de efectuar los pagos fraccionados** regulados en los artículos 40 de la LIS y 23.1 del TRLIRNR que deban efectuar a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo inmediato posterior a cada uno de los períodos impositivos en que se haya solicitado el aplazamiento a que hace referencia el punto anterior, siempre que en ellos se mantenga la condición de empresa emergente.

8. Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda

Con relación al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, reduce el porcentaje de bonificación del 85 por ciento aplicable a la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas, a un **40 por ciento**.

9. Modificaciones en relación con las SICAV

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, introduce en la LIS las siguientes modificaciones en relación con las SICAV:

1. Se modifica la letra a) del artículo 29.4 de la LIS, para establecer los **requisitos adicionales** que deben cumplir los socios para que las SICAV puedan aplicar el tipo de gravamen del 1 por ciento:

a) Número mínimo de accionistas

Se computarán exclusivamente aquellos accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500 euros determinado de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones.

En el caso de sociedades de inversión de capital variable por compartimentos, se computarán exclusivamente aquellos accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 12.500 euros, determinado según el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones.

b) Permanencia de los accionistas

El número mínimo de accionistas determinado según lo previsto en la letra a) anterior, deberá concurrir durante el número de días que represente al menos las tres cuartas partes del período impositivo.

Las reglas establecidas en las letras a) y b) anteriores no se aplicarán a las sociedades de inversión libre ni a las sociedades cuyos accionistas sean exclusivamente otras instituciones de inversión colectiva de inversión libre, ni a las sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas.

El cumplimiento de estas reglas podrá ser **comprobado por la Administración tributaria**, por lo que la sociedad de inversión deberá mantener y conservar durante el período de prescripción los datos correspondientes a la inversión de los socios en la sociedad.

2. En relación con la modificación mencionada en el punto anterior, se añade la disposición transitoria cuadragésima primera de la LIS para establecer un régimen transitorio para las SICAV que acuerden su disolución y liquidación, que tiene por finalidad permitir que sus socios puedan trasladar su inversión a otras instituciones de inversión colectiva que cumplan los requisitos para mantener el tipo de gravamen del 1 por ciento en el Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos, la disposición transitoria cuadragésima primera de la LIS establece que **podrán acordar su disolución y liquidación**, con aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición transitoria, las sociedades de inversión de capital variable que:

1. En el último período impositivo iniciado antes de 1 de enero de 2022, si estuviesen tributando en el Impuesto sobre Sociedades al tipo de gravamen reducido del **1 por ciento**, en los términos previstos por el artículo 29.4 a) de la LIS en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2021.
2. Durante el año 2022, adopten válidamente el **acuerdo de disolución con liquidación**. Por lo tanto, el plazo para adoptar este acuerdo comienza el 1 de enero de 2022 y finaliza el 31 de diciembre de 2022.
3. Realicen con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses posteriores al plazo que tienen para adoptar dicho acuerdo (31 de diciembre de 2022), todos los **actos o negocios jurídicos necesarios** según la normativa mercantil hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación. Por lo tanto, el período para realizar todos los actos y negocios jurídicos necesarios para liquidar la sociedad hasta su cancelación registral finaliza el 30 de junio de 2023, aunque nada impide que dichas operaciones puedan concluir dentro del año 2022.

La disolución con liquidación de las SICAV que se realice según la disposición transitoria cuadragésima primera de la LIS tendrá el siguiente régimen fiscal:

- Durante los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2022 que concluyan hasta la cancelación registral, la **SICAV en liquidación** continuará tributando al tipo de gravamen reducido del 1 por ciento, siempre que el número de accionistas sea igual o superior a 100, cualquiera que sea el precio de adquisición de sus participaciones en la SICAV.
- Los **socios de la SICAV** en liquidación **no integrarán en su base imponible** las rentas derivadas de la liquidación de la sociedad, siempre que **reinviertan** la totalidad del dinero o de los bienes (no es posible una reinversión parcial) que les corresponda como cuota de liquidación en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en una o varias instituciones de inversión colectiva previstas en las letras a) o b) del artículo 29.4 de la LIS. Las nuevas acciones o participaciones adquiridas o suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad objeto de liquidación.

La reinversión deberá efectuarse antes de haber transcurrido siete meses contados desde la finalización del plazo establecido para adoptar válidamente el acuerdo de disolución con liquidación de la SICAV (31 de diciembre de 2022), por lo que el **plazo para efectuar la reinversión** finaliza el 31 de julio de 2023, aunque nada impide que dicha reinversión pueda llevarse a cabo dentro del año 2022.

El socio **deberá comunicar a la sociedad en liquidación** su decisión de acogerse a la reinversión, en cuyo caso la entidad en liquidación se abstendrá de efectuar cualquier pago de dinero o entrega de bienes al socio que le corresponda como cuota de liquidación. Además, el socio deberá aportar a la sociedad la documentación acreditativa de la fecha y valor de adquisición de las acciones, en el caso de que la sociedad no disponga de dicha información.

Además, el socio comunicará a la **institución de inversión colectiva en la que vaya a efectuar la reinversión** sus propios datos identificativos, los correspondientes a la sociedad en liquidación y a su entidad gestora y entidad depositaria, así como la cantidad de dinero o los bienes integrantes de la cuota de liquidación a reinvertir en la institución de destino. A estos efectos, el socio cumplimentará la correspondiente **orden de suscripción o adquisición**, autorizando a dicha institución a tramitar dicha orden ante la sociedad en liquidación.

Recibida la orden por la sociedad en liquidación, la reinversión deberá efectuarse mediante la **transferencia** ordenada por esta última a su depositario, por cuenta y orden del socio, del dinero o de los bienes objeto de la reinversión, desde las cuentas de la sociedad en liquidación a las cuentas de la institución de inversión colectiva en la que se efectúe la reinversión. Dicha transferencia se acompañará de la información relativa a los valores y fechas de adquisición de las acciones de la sociedad en liquidación a las que corresponda la reinversión.

- Cuando el socio se acoja al régimen de reinversión previsto en la letra c) del apartado 2 de la disposición transitoria cuadragésima primera de la LIS, no existirá obligación de practicar pagos a cuenta del correspondiente impuesto personal del socio sobre las rentas derivadas de las liquidaciones de la SICAV.

Este régimen fiscal no será aplicable a los supuestos de disolución con liquidación de las sociedades de inversión libre, ni de las sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas.

10. Régimen fiscal de Canarias

El Real Decreto-ley 31/2021, de 28 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2022, modifica el ámbito temporal regulado en el artículo 27.11 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, relativo a las inversiones anticipadas, estableciendo que las dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el **31 de diciembre de 2023**.

Con los mismos efectos, se modifica el ámbito temporal regulado en el artículo 29.1 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, relativo a la **vigencia** de la Zona Especial Canaria (ZEC), estableciendo que dicha vigencia tendrá como límite el **31 de diciembre del año 2027**, prorrogable previa autorización de la Comisión Europea. Se debe tener en cuenta que, según se establece en la disposición adicional primera del citado Real Decreto-ley 31/2021, estas modificaciones están condicionadas a la **autorización** por la Comisión Europea del Mapa de Ayudas de Finalidad Regional para el período 2022-2027.

11. Actualización del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra

La Ley 22/2022, de 19 de octubre, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022 y que no hayan finalizado antes de la entrada en vigor de dicha Ley (21 de octubre de 2022), modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, para actualizar de **7 a 10 millones** la cifra umbral de volumen de operaciones que sirve para delimitar la competencia para la exacción y la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, así como la normativa aplicable.

Además, se modifican los artículos 18 y 23 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que determinan la aplicación de la **normativa foral Navarra y la competencia inspectora** en el Impuesto sobre Sociedades de la Hacienda Foral, en el caso de contribuyentes con domicilio fiscal en territorio común que tributen conjuntamente a ambas Administraciones y que en el ejercicio anterior hubieran realizado el **75 por ciento** o más de sus operaciones en Navarra, salvo que se trate de entidades que formen parte de un grupo fiscal, en cuyo caso se exige que todas las entidades del grupo estén sometidas a normativa foral Navarra en régimen de tributación individual, en virtud de lo dispuesto en el artículo 27 del Convenio Económico, correspondiendo, en tal supuesto, la competencia inspectora a la Hacienda Foral.

Por último, se introducen modificaciones respecto del artículo 27 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en materia de tributación de **grupos fiscales**.

2.- Las empresas de hostelería pueden reducir su cuota del IAE por el tiempo que sufrieron la paralización de su actividad durante la pandemia.

El Tribunal Supremo ha declarado, en dos recientes sentencias, que los negocios hosteleros pueden reducir su cuota del IAE de forma proporcional por el tiempo de paralización de su actividad durante la pandemia, no siendo preciso ni probar en particular la paralización o cierre de la empresa, ni ponerlo en conocimiento de la Administración.

Queremos informales que el Tribunal Supremo (TS) ha declarado, en dos recientes sentencias de 30 de mayo de 2023, que las empresas que se dedican a la actividad de hostelería y restauración y que tuvieron que paralizar su actividad, cerrando sus instalaciones, como consecuencia de lo ordenado en el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, que declaró el estado de alarma por la crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19 **pueden beneficiarse de una reducción en la cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)**, que exigen los Ayuntamientos, **proporcional al tiempo en que sufrieron esa paralización total.**

La pandemia de COVID-19 ha tenido un impacto significativo en la economía global, y uno de los sectores más afectados ha sido el de la hostelería. Los restaurantes, bares y hoteles han experimentado cierres temporales, limitaciones en su capacidad y una disminución en la demanda debido a las restricciones impuestas para contener la propagación del virus.

El criterio del TS resulta generalizable a todos aquellos sectores económicos que, en el contexto de la COVID, se vieron en la obligación de dejar de realizar la actividad económica por imposición de las normas sanitarias aprobadas.

En este sentido, hay que recordar que el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación sanitaria ocasionada por el COVID-19, impuso la suspensión de la apertura al público de una gran cantidad de actividades, incluidas la restauración, la hostelería, los espectáculos, las actividades deportivas, de ocio y cultura, la actividad de juego y recreativas, los parques de ocio, y una parte muy relevante de los establecimientos minoristas, entre muchos otros sectores. Dicha suspensión se mantuvo durante varias semanas y en algunos casos no se levantó hasta el fin del estado de alarma, el 21 de junio de 2020.

Además, y esto es positivo, afirma también el Tribunal Supremo que **no es necesario ni probar la paralización o cierre de la empresa, ni poner en conocimiento de la Administración tal circunstancia**, pues ambas derivan directamente de la ley, que las impone como consecuencia de las medidas sanitarias. Solo sería necesario probar que ha habido una paralización total de la actividad (si hubo alguna actividad, como la entrega a domicilio, no se podría aplicar la reducción).

Debemos advertir que lo anterior resulta aplicable cuando **estamos ante un cese total en la actividad**, por lo que quedarían fuera los períodos en que la actividad pudo realizarse de forma parcial (como serían los casos de reducción de aforos como consecuencia de las medidas adoptadas tras la finalización de la suspensión de actividades, o si se continuó realizando la actividad a domicilio -en el caso de la hostelería-).

Afirma el Tribunal Supremo que el cierre total (paralización temporal y total obligatoria de la actividad económica), ordenado por el decreto que aprobó el estado de alarma, no determina, por sí mismo, la inexistencia o no producción del hecho imponible del IAE. Sostiene que lo que ha de aplicarse es el **régimen de paralización de industrias que establece el apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990**, de 28 de septiembre, por la que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, que supone una rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo en que la empresa o actividad hubiera dejado de funcionar.

En este contexto, es importante analizar cómo se ha abordado el pago del Impuesto de Actividades Económicas (IAE) en las empresas de hostelería durante la pandemia, y las posibilidades de reclamación que a día de hoy disponen los contribuyentes afectados.

¿Qué hosteleros pueden aplicarse la reducción en la cuota por el cierre de su actividad en la pandemia?

No todas las empresas del gremio hostelero podrán beneficiarse de esta exención, habida cuenta de que hay que ver quienes están obligados a presentar la declaración y quienes están exentos de pagar el IAE.

Contribuyentes obligados a presentar la declaración del IAE

- Las entidades que realicen una o varias actividades económicas en territorio español y, el importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea **igual o superior a 1.000.000 €**. El modelo que se tiene que presentar es el **840** o el aprobado por la entidad local en el caso de cuotas municipales cuya gestión esté delegada en dicha entidad local.
- Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que operen en España mediante **establecimiento permanente** y, el importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea **igual o superior a 1.000.000 €**. El modelo que se tiene que presentar es el **840** o el aprobado por la entidad local en el caso de cuotas municipales cuya gestión esté delegada en dicha entidad local.

Para el **cálculo del INCN** del sujeto pasivo se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por él.

En el caso de entidades que forman parte de un grupo de sociedades por concurrir alguna de las circunstancias consideradas como determinantes de la existencia de control, el INCN se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, con independencia de la obligación o no de consolidación contable.

En el caso de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se atenderá al INCN imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en territorio español.

Están exentos y no están obligados a presentar la declaración del IAE

1. El **Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales**, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales.
2. Las entidades que **inicien** el ejercicio de su actividad en territorio español, están exentas durante los **dos primeros períodos impositivos**. A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando esta se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad. Esto ocurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad.

En el caso de entidades que inicien el ejercicio de la actividad y disfruten de esta exención, pero, además, desarrollan otras actividades por las cuales tienen que presentar la declaración del IAE, quedarían obligadas a presentar dicha declaración.

1. **Las personas físicas**, sean o no residentes en territorio español.
2. Las entidades que realicen una o varias actividades en territorio español y, tengan un importe neto de la cifra de negocios (INCN) **inferior a 1.000.000 €**.
3. Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que operen en España mediante **establecimiento permanente** y, tengan un importe neto de la cifra de negocios (INCN) **inferior a 1.000.000 €**.
4. Las **entidades gestoras de la Seguridad Social** y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.
5. Los **organismos públicos de investigación**, los establecimientos de **enseñanza** en todos sus grados, costeados íntegramente con fondos del Estado, de las comunidades

autónomas o de las entidades locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública y, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo. Tiene carácter rogado, se solicita a instancia de parte y se concede cuando proceda.

6. Las **asociaciones y fundaciones de personas con discapacidad** física, psíquica y sensorial, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistenciales y de empleo que, realicen para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de personas con discapacidad. Tiene carácter rogado, se solicita a instancia de parte y se concede cuando proceda.
7. La **Cruz Roja** Española.
8. Los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención del IAE en virtud de **tratados o convenios internacionales**.

Atención. Todos los sujetos pasivos están exentos de IAE en los dos primeros años de inicio de la actividad económica, sin excepción, por lo que de estar sujetos y no exentos, **no se tributa por este impuesto hasta el tercer año de actividad**. Tampoco tributan la totalidad de las personas físicas ni las entidades con una cifra de negocios inferior al millón de euros, por lo que, dejando al margen a las Administraciones Públicas, que también están exentas, resulta que **los únicos contribuyentes efectivos del IAE son las sociedades y demás entidades con una cifra de negocios igual o superior a 1.000.000 de euros** (hay que tener en cuenta, que para cálculo del límite de 1.000.000 de euros se considerarán las sociedades de manera individual, con independencia de su obligación de presentar cuentas consolidadas).

En el caso de que haya pagado el IAE, nosotros le ayudamos a analizar las posibilidades de recuperación parcial de las cuotas del IAE del ejercicio 2020 y la mejor estrategia procedimental a seguir.

3.- Continúa el proceso de regulación de la facturación electrónica: últimos avances

El Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital ha publicado la audiencia pública del Real Decreto de desarrollo de la factura electrónica para las operaciones comerciales entre empresas y profesionales, que garantizará una mayor agilidad y control de los pagos, redundará en una reducción de la morosidad comercial y favorecerá el crecimiento empresarial.

Queremos informales que el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital ha publicado el Proyecto de Real Decreto que desarrolla el artículo 12 de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas, en lo referido a la facturación electrónica entre empresas y profesionales, abriéndose el trámite de audiencia e información pública hasta el 10 de julio de 2023, que garantizará una mayor agilidad y control de los pagos, redundará en una reducción de la morosidad comercial y favorecerá el crecimiento empresarial.

El Proyecto de Real Decreto:

- Regula lo que debe entenderse como factura electrónica entre empresarios y profesionales, así como los aspectos relacionados con la sintaxis para el mensaje de factura electrónica.
- Regula la obligación de las plataformas de facturación electrónica privada de admitir las solicitudes de interconexión que les haga cualquier otra plataforma privada.

- Crea la solución pública de facturación electrónica que gestionará la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Regula la obligación de informar sobre el momento del pago efectivo de las facturas recibidas a la vez que se habilitan las vías para hacerlo. Se modula esta obligación en función del tamaño de las empresas.
- Establece los requisitos para operar como plataforma de intercambio de facturas electrónicas.

Obligados

Todos los empresarios y profesionales que, conforme con el Real Decreto 1619/2012 por el que se aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, estén obligados a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, **deberán hacerlo en formato electrónico cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional.**

Esta obligación no será aplicable cuando una de las dos partes de la operación no tenga en el territorio español la sede de su actividad económica, o no tenga en el mismo un establecimiento permanente al que se dirija la facturación o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual. Tampoco se aplicará cuando se trate de facturas simplificadas emitidas, ni cuando se expidan voluntariamente sin que exista obligación de hacerlo.

En cualquier caso, se deberá expedir factura en formato electrónico cuando las partes hayan optado por el cumplimiento material de la obligación de expedir factura a través de los destinatarios de la operación o por terceros. En estos casos, con independencia de quién sea el tercero, el empresario, profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones establecidas.

Características

La futura norma determinará las bases del sistema español de intercambio de facturas electrónicas de acuerdo con los siguientes principios:

El primero es la **intermediación**, una red de plataformas de intercambio de facturas electrónicas (existentes y futuras) sujetas a una regulación de mínimos en cuanto a seguridad de la información, de las transmisiones y capacidades de autenticación y uso de las diferentes sintaxis de facturas electrónicas admitidas.

El segundo es la **complementariedad** con un sistema público de intercambio básico de facturas proporcionado por la Administración pública, en el que los emisores de las facturas electrónicas o sus plataformas designadas tendrán la obligación de depositarlas en un formato único en la sede de la Agencia Tributaria, que las validará formalmente y las pondrá a disposición de sus destinatarios o sus representantes o plataformas.

El tercero es la **interoperabilidad**, gracias a la capacidad técnica de las soluciones informáticas y las plataformas para traducir los diferentes formatos más utilizados en nuestro país y basados en estándares internacionales admitidos; sin perjuicio de la posibilidad de establecer un estándar de referencia para su remisión a las Administraciones Públicas.

El cuarto es la **interconexión**, para que cada usuario solo necesite conectarse a una plataforma, ya que las plataformas de intercambio de facturas electrónicas privadas tienen la obligación de interconectarse con cualquier otra que se lo solicite, siempre que estas últimas cumplan con unos requisitos mínimos.

El quinto es la **información**, pues se intercambiará, además de la factura electrónica, la información de la fecha de pago efectivo entre las partes y a la Administración Pública para su seguimiento.

El sexto está la **tutela**, con especial apoyo para el uso por parte de PYMEs y profesionales, a través de periodos transitorios más amplios, formularios gratuitos, facilidades en el intercambio de facturas electrónicas a través del sistema público de intercambio y ayudas del kit digital.

La norma impone a la **Agencia Estatal de Administración Tributaria** el desarrollo de una aplicación o formulario gratuito, que pondrá a disposición de las pequeñas empresas y profesionales para permitir a estos operadores la generación de facturas electrónicas.

El último principio es la **transparencia**, que potencia la claridad como arma frente a los abusos en plazos de pago.

Entrada en vigor

El futuro Real Decreto entrará en vigor a los 12 meses de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (Tras el trámite de audiencia e información pública, debería remitirse al Consejo de Estado y finalmente aprobarse por el Consejo de Ministros y publicarse en el BOE) No obstante, será su aprobación la que iniciará el cómputo de plazos fijados en la disposición final octava de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre.

Las empresas que, de acuerdo con la disposición final octava de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, estén obligadas a emitir facturas electrónicas en sus transacciones deberán acompañar dichas facturas electrónicas de un documento en formato PDF que asegure su legibilidad para las empresas y profesionales para los que aún no haya entrado en vigor la obligación de recibir facturas electrónicas, salvo cuando el destinatario acepte voluntaria y expresamente recibirlas en su formato original.

Por su parte, la obligación de **informar sobre los estados de la factura** entrará en vigor a los 36 o 48 meses desde la publicación del Real Decreto, en función de que la facturación sea superior o no, a 6.010.121,04 euros se podrá: aceptar o rechazar comercial de la factura y su fecha; realizar pago efectivo completo de la factura y su fecha; aceptar o rechazar el comercial parcial de la factura y su fecha; pago parcial de la factura, importe pagado y su fecha; y por último, cesión de la factura a un tercero para su cobro o pago, con identificación del cesionario y su fecha de cesión.

Hasta el transcurso de dichos plazos, el suministro de información sobre los estados de factura revestirá **carácter voluntario**.

Mediante **Orden del Ministerio de Hacienda y Función Pública se podrán especificar los elementos técnicos que sean precisos** para el funcionamiento correcto de la solución de facturación pública, las formas de autenticación e identificación para acceder a dicha solución pública, así como la codificación unívoca de las facturas electrónicas. Las modificaciones en la sintaxis de factura electrónica admitida por la solución pública de facturación electrónica, así como cualesquiera otros requisitos técnicos necesarios para la adecuada aplicación de este Real Decreto, se producirán mediante Orden conjunta de la persona titular del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital y de la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública. En todo caso, la ausencia de dichas Órdenes Ministeriales no impedirá la entrada en vigor de este Real Decreto.

4.- Aspectos problemáticos de la distribución de dividendos en las sociedades de capital

La Ley de Sociedades de Capital regula la aplicación del resultado al final de cada ejercicio, estableciendo una serie de límites y condiciones para proceder al reparto de dividendos. La decisión de si repartirán o no dividendos corresponde a la junta general.

La distribución de dividendos y acciones siempre resulta un tema conflictivo entre socios, como cualquier asunto relativo a los beneficios y su reparto en el mundo de los negocios. En esta circular analizaremos como se regula este aspecto y cuáles son las circunstancias más problemáticas en la práctica.

Los artículos 273 y siguientes de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) regulan la aplicación del resultado al final de cada ejercicio, estableciendo una serie de límites y condiciones para

proceder al reparto de dividendos. La decisión de si repartirán o no dividendos corresponde a la junta general.

La primera regla es que, evidentemente, para poder repartir dividendos y acciones deben existir beneficios, es decir, el resultado de las cuentas del ejercicio debe ser un balance positivo y el patrimonio neto debe ser superior a la cifra de capital social.

A esta regla deben añadirse unos cuantos límites más. Por una parte, aunque hubiera beneficios en el ejercicio del año en curso, no podrán repartirse si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que produjeran que el valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra de capital social. En dicho caso, deben destinarse los beneficios del año a compensar las pérdidas pasadas. En adición, las reservas de la sociedad deben estar cubiertas- estas suponen como mínimo un 10% del capital social-.

Una vez determinados los beneficios a repartir, el siguiente paso sería definir la cantidad a percibir por cada socio o accionista. La norma establece que en la sociedad limitada los dividendos- a falta de regla en contrario en los estatutos- se repartirán en proporción a la participación en el capital social. Para el caso de las sociedades anónimas, las acciones ordinarias serán repartidas en proporción al capital desembolsado.

El momento y forma de pago normalmente se pacta en el acuerdo de repartición, fijando reglas en ausencia de pacto, señalando la norma que el pago se hace en domicilio social a partir del día siguiente al del acuerdo y como máximo en los doce meses siguientes. Con la prohibición de pagos en metálico por encima de 1.000 euros, esta norma del pago en el lugar ha quedado bastante obsoleta, salvo entrega de cheque.

Normalmente, la posición de los socios es más favorable a la repartición de dividendos y menos cautelosa que la de la administración empresarial. Esto encuentra su explicación en el hecho de que un año puede haber tenido la apariencia de beneficioso y productivo, pero que, sin embargo, en atención a las normas legales explicadas, no se corresponda el reparto de beneficios, o no en cantidad tan cuantiosa como se esperaba. Sin embargo, las normas no pueden ser inobservadas, ya que además de estar pensadas para un funcionamiento equilibrado de la mercantil, existen consecuencias ante un mal reparto de beneficios.

Así, también la ley tiene en cuanto la posibilidad de restitución de dividendos. Es decir, en el caso de que estos sean repartidos de forma incorrecta y contraviniendo la legalidad, deben ser objeto de devolución por los socios con el interés legal correspondiente. Para reclamar la restitución debe de mediar una especie de "mala fe" en los socios que percibieron estos dividendos, es decir, que conocieran la irregularidad de la repartición, o que no pudieran racionalmente desconocerla.