

Índice

Boletines Oficiales

Gipuzkoa

Viernes, a 6 de febrero de 2026

Boletín Oficial de Gipuzkoa

CONVALIDACIÓN

[Resolución de 4 de febrero de 2026](#) de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del [Decreto Foral-Norma 1/2025, de 23 de diciembre](#), por el que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2025.

[\[pág. 2\]](#)



Consultas DGT

VIVIENDA EN CALIFORNIA

IRPF. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL. La venta de una vivienda habitual en el extranjero puede beneficiarse de la exención por reinversión en el IRPF. *La DGT confirma que la reinversión en una nueva vivienda habitual en España permite exonerar la ganancia patrimonial, incluso cuando la vivienda transmitida se sitúa fuera del territorio nacional*

[\[pág. 3\]](#)

PRIMA DE EMISIÓN

IRPF. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN. La prima de emisión sí computa en la deducción por inversión en empresas nuevas. *La DGT aclara que la deducción en el IRPF incluye la prima de emisión y puede aplicarse aunque la empresa aún no haya sido certificada como emergente.*

[\[pág. 5\]](#)



Resolución del TEAC



FRANQUICIAS

LGT. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. El TEAC avala la derivación de responsabilidad tributaria al nuevo franquiciado por sucesión en la actividad sin exigir responsabilidad previa del franquiciador. *Derivación de responsabilidad al segundo franquiciado sucesor del primer franquiciado por deudas provenientes del ejercicio de la actividad de la franquicia y contraídas por el primer franquiciado. La derivación de responsabilidad solidaria permite derivar al segundo franquiciado sin requerir primero al franquiciador.*

[\[pág. 7\]](#)

RETENCIONES

IRPF. SUBROGACIÓN TRABAJADORES. El TEAC descarta la regularización de retenciones en subrogaciones laborales sin sucesión universal

[\[pág. 9\]](#)

Monográfico

Cierre IS 2025
Reducción por Reserva de capitalización

[\[pág. 11\]](#)

Boletines oficiales

Gipuzkoa

Viernes, a 6 de febrero de 2026

Boletín Oficial de Gipuzkoa

CONVALIDACIÓN

[Resolución de 4 de febrero de 2026](#) de las Juntas Generales de Gipuzkoa, por la que se ordena la publicación del acuerdo de convalidación del [Decreto Foral-Norma 1/2025, de 23 de diciembre, por el que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2025](#).

La Exposición de Motivos del Decreto Foral-Norma 1/2025 justifica la aprobación urgente de una serie de modificaciones tributarias con el objetivo principal de **garantizar la plena concordancia del ordenamiento tributario del Territorio Histórico de Gipuzkoa con las normas internacionales y europeas en materia de fiscalidad mínima global**.

En primer lugar, se pone de relieve que la **Norma Foral 3/2025**, reguladora del Impuesto Complementario, fue aprobada tomando como referencia la normativa estatal y la transposición de la Directiva (UE) 2022/2523 (Pilar 2 de la OCDE). No obstante, con posterioridad a su aprobación, la Comisión Europea y la propia evolución del proceso legislativo estatal advirtieron la necesidad de introducir **ajustes técnicos y aclaraciones** para evitar desalineaciones con la Directiva y con las reglas modelo de la OCDE, que podrían comprometer la calificación de los impuestos complementarios como “qualified”.

En segundo término, se destaca que las modificaciones responden fundamentalmente a **errores de traducción de la Directiva, deficiencias técnicas en la redacción de la normativa estatal y errores conceptuales** que impedían una correcta aplicación del impuesto complementario. Entre las medidas más relevantes figura la supresión de determinados preceptos aplicables a las sociedades cooperativas, así como ajustes en el tratamiento de los activos y pasivos por impuesto diferido durante el período transitorio.

Asimismo, la Exposición de Motivos señala que, en coherencia con estas modificaciones, resulta necesario **eliminar cambios previamente introducidos en la normativa foral sobre el régimen fiscal de las cooperativas**, así como **subsanan errores detectados en otras normas forales recientemente aprobadas**, en particular en materia del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Igualmente, se incorporan ajustes adicionales derivados de la adaptación del ordenamiento tributario foral a las modificaciones del Concierto Económico, incluyendo la **ampliación de determinados plazos de comunicación** y modificaciones reglamentarias en materia de **cálculo de retenciones sobre rendimientos del trabajo**, especialmente en relación con prestaciones de jubilación e invalidez procedentes de mutualidades.

Consulta DGT

VIVIENDA EN CALIFORNIA

IRPF. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL. La venta de una vivienda habitual en el extranjero puede beneficiarse de la exención por reinversión en el IRPF

La DGT confirma que la reinversión en una nueva vivienda habitual en España permite exonerar la ganancia patrimonial, incluso cuando la vivienda transmitida se sitúa fuera del territorio nacional

Fecha: 14/10/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1860-25 de 14/10/2025](#)

SÍNTESIS: La DGT confirma que la **ganancia patrimonial** obtenida por la venta de una vivienda habitual situada en el extranjero puede quedar **exenta en el IRPF** si el contribuyente es **residente fiscal en España** y **reinvierta el importe total** en la adquisición de una **nueva vivienda habitual en España** dentro del **plazo de dos años**. La clave es que ambas viviendas cumplan los **requisitos legales de habitualidad**, con independencia de su localización geográfica.

HECHOS

- El consultante y su cónyuge manifiestan su intención de **vender su vivienda habitual situada en California (Estados Unidos) antes del 1 de septiembre de 2025**.
- Asimismo, indican que **dentro del plazo de los dos años siguientes a dicha transmisión** procederán a **adquirir una nueva vivienda en Andalucía (España)**, destinando la **totalidad del importe obtenido en la venta** a dicha adquisición, con la finalidad de que constituya su **nueva vivienda habitual**.

CUESTIÓN QUE PLANTEA EL CONSULTANTE

- Los consultantes desean saber **si la ganancia patrimonial obtenida en 2025 por la venta de la vivienda habitual en California puede acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual**, prevista en la normativa del IRPF, pese a que la vivienda transmitida se encuentre situada en el extranjero.

CONTESTACIÓN DE LA DGT

- La Dirección General de Tributos formula su contestación **partiendo de la hipótesis de que los consultantes son residentes fiscales en España en el ejercicio 2025**, y, por tanto, **contribuyentes del IRPF** en dicho período.
- La DGT recuerda que la **exención por reinversión en vivienda habitual** se regula en el **artículo 38 de la LIRPF**, desarrollándose reglamentariamente en los **artículos 41 y 41 bis del RIRPF**. De dicha normativa se desprenden, entre otros, los siguientes criterios jurídicos:
 - La exención resulta aplicable a las **ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente**, siempre que el **importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual**.
 - La **reinversión debe efectuarse en un plazo máximo de dos años**, anteriores o posteriores a la fecha de transmisión.
 - La condición de **vivienda habitual** debe concurrir **tanto en la vivienda transmitida como en la adquirida**.
 - Para que una vivienda tenga la consideración de habitual, debe haber constituido la residencia del contribuyente durante **un plazo continuado de al menos tres años**, con determinadas excepciones justificadas.
 - A efectos de la exención, también se considera vivienda habitual aquella que **hubiera tenido tal consideración en cualquier día de los dos años anteriores a la transmisión**.

Aplicando esta normativa al caso concreto, la DGT concluye que:

- La ubicación de la vivienda transmitida en el extranjero no impide la aplicación de la exención, siempre que se cumplan los requisitos legales.
- Si la vivienda de California tuvo la consideración de **vivienda habitual** de los consultantes hasta cualquier día de los dos años anteriores a su venta, y
- Si el **importe total obtenido** se reinvierte, dentro del plazo legal, en la adquisición de una **nueva vivienda habitual en Andalucía**,

entonces **la ganancia patrimonial obtenida por cada cónyuge quedará exenta de gravamen en el IRPF**, en la proporción que corresponda.

Artículos

[Artículo 38](#) de la Ley 35/2006, del IRPF. Regula la exención por reinversión en vivienda habitual, estableciendo el requisito esencial de reinvertir el importe obtenido en la transmisión en una nueva vivienda habitual.

[Artículo 41](#) del Reglamento del IRPF (RD 439/2007). Desarrolla las condiciones temporales y cuantitativas de la reinversión, incluyendo el plazo de dos años y la obligación de manifestar la intención de reinvertir.

[Artículo 41 bis](#) del Reglamento del IRPF (RD 439/2007). Define el concepto de vivienda habitual, tanto para la vivienda transmitida como para la adquirida, elemento clave para la aplicación de la exención.

Consulta DGT

PRIMA DE EMISIÓN

IRPF. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN.

La prima de emisión sí computa en la deducción por inversión en empresas nuevas

La DGT aclara que la deducción en el IRPF incluye la prima de emisión y puede aplicarse aunque la empresa aún no haya sido certificada como emergente.

Fecha: 14/10/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1870-25 de 14/10/2025](#)

SÍNTESIS: DGT aclara inclusión de prima de emisión en deducción por inversión en startups

La consulta vinculante V1870-25 confirma que **la prima de emisión forma parte de la base de deducción** por inversión en empresas de nueva o reciente creación (art. 68.1 LIRPF), siempre que se cumplan los requisitos legales. Además, **la deducción puede aplicarse aunque la sociedad aún no haya sido certificada como empresa emergente** en el momento de la inversión. La certificación posterior solo afecta a ciertos beneficios adicionales, como la ampliación del plazo para invertir o la exoneración del límite de participación para socios fundadores. La deducción debe aplicarse en el ejercicio en que se realiza el desembolso y exige un incremento patrimonial real (art. 70 LIRPF).

HECHOS

- El consultante tiene intención de invertir en una sociedad mercantil mediante una **ampliación de capital con prima de emisión** y beneficiarse de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación conforme al artículo 68.1 de la LIRPF.
- Además, **la sociedad cumple los requisitos para ser considerada empresa emergente**, y es previsible que obtenga dicha certificación después de la inversión.

PREGUNTAS DEL CONSULTANTE

- ¿Forma parte de la base de la deducción la **prima de emisión** pagada en la suscripción de las acciones?
- ¿Se puede aplicar la deducción si la **certificación de empresa emergente** se obtiene después de realizar la inversión?

RESPUESTA DE LA DGT

Primera cuestión: Prima de emisión

- La DGT responde que **sí se incluye en la base de la deducción** el importe satisfecho en concepto de prima de emisión. El valor de adquisición, base de la deducción, **comprende tanto el nominal como la prima**, siempre que no se practique otra deducción autonómica por ese mismo importe.

Segunda cuestión: Reconocimiento posterior como empresa emergente

- El hecho de que la **certificación como empresa emergente se obtenga posteriormente** no impide aplicar la deducción general del artículo 68.1 de la LIRPF.
- La deducción general es aplicable** si se cumplen los requisitos del artículo 68.1, aunque **la empresa aún no tenga la certificación**.
- La calificación como empresa emergente **amplía el plazo** para realizar la inversión (de 5 a 7 años desde la constitución) y **elimina el límite del 40 % de participación** para socios fundadores. Pero esos beneficios **sólo se aplican desde la fecha de la certificación**, según el art. 9 de la Orden PCM/825/2023.
- La deducción debe aplicarse en el período impositivo del desembolso, y siempre que haya un **incremento patrimonial real** del contribuyente, conforme al **artículo 70 LIRPF**.

Normativa

[Artículo 68.1 LIRPF](#) – Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. Regula la deducción del 50 % sobre el valor de adquisición (incluida la prima de emisión). Establece los requisitos temporales, societarios y de participación.

[Artículo 70 LIRPF](#) – Incremento de patrimonio como condición de la deducción. Exige que el patrimonio del contribuyente aumente en el ejercicio de la inversión.

[Ley 28/2022](#) – Fomento del ecosistema de empresas emergentes. Establece beneficios y condiciones para empresas emergentes.

[Orden PCM/825/2023](#) – Procedimiento de certificación de empresas emergentes. Artículo 9: la empresa se considera emergente desde la fecha de la certificación.

Resolución del TEAC

FRANQUICIAS

LGT. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. El TEAC avala la derivación de responsabilidad tributaria al nuevo franquiciado por sucesión en la actividad sin exigir responsabilidad previa del franquiciador

Derivación de responsabilidad al segundo franquiciado sucesor del primer franquiciado por deudas provenientes del ejercicio de la actividad de la franquicia y contraídas por el primer franquiciado. La derivación de responsabilidad solidaria permite derivar al segundo franquiciado sin requerir primero al franquiciador.

Fecha: 29/01/2026

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Resolución del TEAC de 29/01/2026](#)

SÍNTESIS: El TEAC, en resolución de 29 de enero de 2026, fija criterio unificado y establece que **es conforme a Derecho derivar responsabilidad tributaria solidaria al nuevo franquiciado** por las deudas generadas por el franquiciado anterior, cuando se acredite la sucesión en la actividad económica, al amparo del **artículo 42.1.c) LGT**.

El Tribunal aclara que **no es necesaria ni automática la previa declaración de responsabilidad del franquiciador**, rechazando la tesis del TEAR de Valencia sobre la supuesta prohibición de derivaciones “per saltum”. La clave no está en la calificación mercantil del contrato (franquicia, distribución o arrendamiento de industria), sino en la **continuidad real y efectiva de la explotación**, apreciada a partir de elementos fácticos como identidad de actividad, local, medios materiales, personal y coincidencia temporal.

Este criterio refuerza la posición de la Administración en supuestos de **cambio de franquiciado** y subraya la importancia de analizar **caso por caso** la existencia de sucesión en la actividad, con relevantes implicaciones prácticas para operadores en redes de franquicia y distribución.

HECHOS

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 29 de enero de 2026 resuelve un **recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio**, interpuesto por la **Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)** contra una resolución del **TEAR de Valencia**.

Los hechos relevantes son los siguientes:

- **SOCIEDAD X** explotó una estación de servicio en régimen de **franquicia** con **SOCIEDAD PETROLERA Y**, generando deudas tributarias por **Impuesto sobre Sociedades e IVA**, que quedaron impagadas.
- Tras la rescisión del contrato de franquicia con **SOCIEDAD X**, **el mismo día**, **SOCIEDAD PETROLERA Y** suscribió un nuevo contrato de franquicia con **SOCIEDAD N**, que pasó a explotar **la misma estación de servicio**, con:
 - Identidad de actividad económica.
 - Mismo emplazamiento.
 - Continuidad de proveedores y clientes.
 - Traspaso de plantilla.
 - Coincidencia temporal entre el cese de **SOCIEDAD X** y el inicio de **SOCIEDAD N**.
- La **AEAT** declaró a **SOCIEDAD N responsable solidaria**, al amparo del **artículo 42.1.c) LGT**, por sucesión en la actividad económica.
- El **TEAR de Valencia** estimó la reclamación de **SOCIEDAD N** al considerar que se había producido una **derivación “per saltum”**, al no haberse declarado previamente la responsabilidad del **franquiciador (SOCIEDAD PETROLERA Y)**.

Frente a este criterio, la AEAT interpone recurso ante el TEAC solicitando la fijación de un criterio unificado.

FALLO DEL TRIBUNAL

El TEAC estima el recurso de la AEAT y fija el siguiente criterio vinculante:

- Es conforme a Derecho declarar la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.1.c) LGT al nuevo franquiciado por las deudas tributarias del franquiciado anterior, cuando se acredite la sucesión en la actividad económica, sin que sea necesaria ni automática la previa derivación de responsabilidad al franquiciador.

En consecuencia, el TEAC **rechaza el criterio del TEAR de Valencia** que negaba la posibilidad de derivación directa entre franquiciados.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL TEAC

El Tribunal basa su decisión en los siguientes argumentos principales:

1. **Amplio alcance del artículo 42.1.c) LGT**
La norma no se limita a la sucesión jurídica formal, sino que incluye la **sucesión de hecho**, entendida como la continuación efectiva de una actividad económica, aunque no exista transmisión formal de la titularidad.
2. **La sucesión es una cuestión de hecho, no automática**
Debe analizarse caso por caso, atendiendo a indicios como:
 - Identidad de actividad.
 - Uso de los mismos medios materiales.
 - Continuidad de trabajadores, clientes y proveedores.
 - Coincidencia temporal entre el cese y el inicio de la actividad.
3. **Irrelevancia de la calificación civil o mercantil del contrato**
La discusión sobre **si el contrato es de franquicia**, distribución o arrendamiento de industria **no es determinante** a efectos tributarios. Lo relevante es si existe continuidad en la explotación económica.
4. **Inexistencia de una “derivación per saltum” prohibida**
El TEAC aclara que no existe un “salto” indebido cuando:
 - El franquiciador **no ha ejercido la actividad** entre ambos franquiciados.
 - La actividad pasa directamente de un franquiciado a otro.En estos casos, **no es obligatorio declarar responsable al franquiciador** antes que al nuevo franquiciado.
5. **Preferencia del artículo 42.1.c) LGT frente a otras figuras**
El Tribunal recuerda que la responsabilidad por sucesión de actividad tiene **carácter preferente** frente a figuras excepcionales como el levantamiento del velo (art. 43.1.h LGT).
6. **Apoyo en jurisprudencia y doctrina administrativa**
El TEAC cita múltiples sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional que avalan la derivación al sucesor en la actividad, incluso en contextos de franquicia o concesión, cuando concurren los elementos fácticos suficientes.

Artículos

[Artículo 42.1.c\) LGT](#). Es la base jurídica de la derivación. Permite exigir las deudas al sucesor en la titularidad o ejercicio de una actividad económica, incluso por sucesión de hecho.

[Artículo 41 LGT](#). Define el régimen general de la responsabilidad tributaria y distingue entre responsabilidad solidaria y subsidiaria.

[Artículo 175 LGT](#). regula el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria y el derecho a solicitar certificado de deudas para limitarla.

[Artículo 1255 del Código Civil](#). Se cita para explicar la autonomía de la voluntad contractual y por qué la calificación mercantil del contrato no condiciona la aplicación del artículo 42.1.c) LGT.

Resolución del TEAC

RETENCIONES

IRPF. SUBROGACIÓN TRABAJADORES. El TEAC descarta la regularización de retenciones en subrogaciones laborales sin sucesión universal

Fecha: 14/10/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Resolución del TEAC de 27/01/2026](#)

SÍNTESIS: El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) aclara que la subrogación empresarial de trabajadores, cuando no implica sucesión universal ni una operación de reestructuración acogida al régimen especial del Impuesto sobre Sociedades, no obliga a regularizar el tipo de retención del IRPF.

El Tribunal concluye que el **artículo 87.2 del Reglamento del IRPF** contiene una enumeración tasada de los supuestos que permiten la regularización del tipo de retención y que la subrogación laboral **no figura entre ellos**.

Si bien la empresa subrogante tiene la consideración de “**mismo pagador**” a efectos del límite de la **obligación de declarar del trabajador**, dicho efecto **no se extiende al recálculo de las retenciones**. En consecuencia, la AEAT no puede exigir la acumulación de retribuciones ni la regularización del tipo de retención por este motivo.

Este criterio consolida la doctrina previa del TEAC y refuerza la **seguridad jurídica** en los procesos de subrogación de personal frecuentes en sectores como servicios, limpieza o seguridad.

HECHOS

- La entidad **QR, S.A.** fue objeto de un **procedimiento de comprobación limitada** iniciado por la **Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)**, relativo a **retenciones e ingresos a cuenta del IRPF** correspondientes a los períodos **mayo a diciembre de 2022**.
- La comprobación traía causa de la **subrogación de determinados trabajadores** procedentes de otras empresas, como consecuencia de cambios en la adjudicación de servicios, **sin que existiera sucesión universal ni operación de reestructuración empresarial** acogida al régimen especial del Impuesto sobre Sociedades.
- La AEAT entendió que, como consecuencia de dicha subrogación, la entidad debía:
 - **Recalcular el tipo de retención** aplicable a los trabajadores subrogados.
 - **Acumular las retribuciones percibidas** por dichos trabajadores tanto en la empresa de origen como en la empresa subrogante.
 - Aplicar el mecanismo de **regularización del tipo de retención del artículo 87.3.b) del Reglamento del IRPF**.
- QR, S.A. sostuvo que:
 - La normativa **no contempla la subrogación empresarial como causa de regularización del tipo de retención**.
 - La consideración de “**mismo pagador**” solo opera **a efectos del límite de la obligación de declarar**, pero **no obliga a recalcular retenciones**.
 - No existía sucesión universal que justificara la actuación administrativa.

La AEAT desestimó las alegaciones y practicó liquidación provisional, que fue recurrida ante el TEAC.

FALLO DEL TRIBUNAL

El TEAC **estima la reclamación económico-administrativa** interpuesta por QR, S.A. y **anula la liquidación provisional impugnada**.

- En consecuencia, declara **improcedente la regularización del tipo de retención** practicada por la AEAT como consecuencia de la subrogación de trabajadores.

Fundamentos jurídicos del fallo

El Tribunal basa su decisión en los siguientes **argumentos jurídicos esenciales**:

a) Enumeración tasada de causas de regularización

- El **artículo 87.2 del Reglamento del IRPF** contiene una **lista cerrada (numerus clausus)** de las circunstancias que obligan a regularizar el tipo de retención durante el ejercicio.
- La **subrogación empresarial de trabajadores** no figura en dicha enumeración, por lo que **no puede imponerse una regularización por analogía**.

b) Diferenciación entre “mismo pagador” y regularización de retenciones

El TEAC aclara que:

- La doctrina administrativa que considera a la empresa subrogante como **“mismo empleador”** tiene efectos **exclusivamente**:
 - En el **límite cuantitativo determinante de la obligación de declarar** del trabajador (art. 96 LIRPF).
- **No extiende automáticamente sus efectos al cálculo o regularización del tipo de retención.**

c) Inaplicabilidad del artículo 87.3.b) RIRPF

- El mecanismo de regularización previsto en el artículo 87.3.b) RIRPF **solo puede aplicarse si concurre previamente alguna de las circunstancias del artículo 87.2**, lo que no sucede en los supuestos de subrogación laboral sin sucesión universal.

d) Reiteración de doctrina del propio TEAC

El Tribunal reitera el criterio ya fijado en su **resolución de 23 de enero de 2023 (RG 00-00975-2021)**, en la que se concluyó, para un supuesto sustancialmente idéntico, que:

- La subrogación **no obliga a recalcular el tipo de retención**.
- Debe mantenerse el porcentaje inicialmente calculado al inicio del ejercicio.

Artículos

Artículo 87 del Reglamento del IRPF. El apartado 2 enumera **de forma exhaustiva** las causas de regularización. La ausencia de la subrogación empresarial en dicha lista fundamenta la estimación del recurso.

Artículo 96.2 de la Ley del IRPF. Regula el **límite excluyente de la obligación de declarar**. Se aplica para afirmar que, en subrogaciones, **no existen dos pagadores**, pero solo a estos efectos.

Artículos 80 a 86 del Reglamento del IRPF. Regulan el **procedimiento general de cálculo del tipo de retención**. Son los aplicables por la empresa subrogante **sin necesidad de regularización adicional**.

Monográfico

Cierre IS 2025

Reducción por Reserva de capitalización

Contribuyentes que tribuen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del art 29:		Períodos impositivos que se inicien a partir del 01.01.2025			
		general	Con Incremento de plantilla media y compromiso de mantenimiento		
% aplicable sobre Incremento de FFPPs [1] [2] [3] [4]		20%	23%	26,5%	30%
Incremento de plantilla media total respecto de la plantilla media total del período impositivo inmediato anterior			Mínimo del 2% sin superar el 5%	Entre un 5% y un 10%	Superior al 10%
Compromiso de mantenimiento de la plantilla desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción			3 años	3 años	3 años
Límite aplicable sobre Base imponible previa a la integración del art 11.12 y a la compensación de BINs	En general	20%	20%	20%	20%
	Si INCN 12 meses anteriores al inicio del período impositivo < 1MM€	25%	25%	25%	25%
Compromiso de mantenimiento de la Reserva indisponible [5]		3 años	3 años	3 años	3 años

[1] [Consulta Vinculante V3250-23 de 19/12/2023](#)

En el presente caso, dado que la entidad consultante es un establecimiento permanente, en la medida en que disponga de una estructura de capital adecuada tanto a la organización como a las funciones que desempeña, el cómputo del incremento de fondos propios se realizará en sede del establecimiento permanente, con independencia de la evolución de los fondos propios de la casa central.

[2] [TEAR de Catalunya de 02.01.2024](#)

Criterio: El aumento de capital con cargo a reservas voluntarias no afecta negativamente a la determinación del incremento de fondos propios a efectos del cálculo de la reserva de capitalización, dado que ese capital no ha sido aportado por los socios no suponiendo ni mayor ni menor autofinanciación del ejercicio.

[3] [Consulta Vinculante V0327-24 de 07/03/2024](#)

A efectos de determinar el incremento de fondos propios y el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de dichos fondos propios, el apartado 2 del artículo 25 de la LIS dispone que no computarán, entre otras partidas, las aportaciones de los socios. Atendiendo a una interpretación sistemática de la norma, la reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios tampoco debe computarse a la hora de determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de dichos fondos propios

[4] [TEAC de 20 de octubre de 2025](#)

Criterio: En cuanto al cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de fondos propios, una interpretación razonable de la norma lleva a precisar que en cada uno de los 5 años de plazo, la diferencia entre los fondos propios al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo, y los del inicio del ejercicio inicial, sin incluir los resultados del ejercicio anterior, ha de ser igual o superior al incremento de fondos propios por el que se originó la reducción.

Se reitera criterio de [Resolución TEAC de 20.03.2024](#)

[TEAC de 30 de octubre de 2023](#)

En relación con la reserva de capitalización, en caso de incumplimiento parcial del requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios, la regularización de la reducción aplicada en base imponible de ejercicios previos habrá de ser también parcial, esto es, en la proporción que corresponda al incumplimiento producido.

Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.

[5] «Disposición transitoria cuadragésima tercera. Plazo de mantenimiento del incremento de fondos propios y de indisponibilidad de la reserva de capitalización pendiente de expirar.

El plazo de 3 años, previsto en las letras a) y b) del artículo 25, apartado 1, de esta Ley, resultará igualmente de aplicación respecto del incremento de fondos propios y de las reservas de capitalización dotadas cuyo plazo de mantenimiento e indisponibilidad, respectivamente, no hubiera expirado al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2024.»