

Artículo 26. Compensación de bases imponibles negativas.

1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las **rentas correspondientes a quitas o esperas [1]** consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros a que se refiere el párrafo anterior.

El límite previsto en este apartado no se aplicará en el período impositivo en que se produzca la **extinción de la entidad [2]**, salvo que la misma sea consecuencia de una

Disposición adicional decimoquinta. Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024.

Añadida por la [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, ..., con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la citada Ley.

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

1. Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67 de esta ley, se sustituirán por los siguientes:

- El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.

[1] [V2392-24 de 25/11/2024](#)

La entidad Y fue, hasta la fecha 1 de octubre de 2020, una filial de la consultante A. Con posterioridad, la entidad X se convirtió en el socio único de la entidad Y. Entre la consultante A y la entidad Y existían determinados procedimientos judiciales, instados en 2021, para la reclamación de ciertos créditos y débitos recíprocos.

... en fecha 22 de marzo de 2023, suscribieron un acuerdo extrajudicial en virtud del cual se convinieron que ambas entidades renuncian a las acciones y cantidades reclamadas bajo los procedimientos señalados, declarando extinguidas y resueltas todas las relaciones jurídicas y mercantiles existentes entre ellas, dándose por condonadas sus respectivas deudas, y por transadas y finiquitadas sus respectivas reclamaciones, pasadas, presentes, e incluso, potencialmente futuras.

... Las quitas a que se refiere el artículo 26 de la LIS no se refieren exclusivamente a quitas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (actualmente, Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal), sino a cualquier tipo de quitas que pudieran producirse. A estos efectos, la quita debe entenderse como una remisión o liberación que de la deuda o parte de ella hace el acreedor al deudor.

... la limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de la renta correspondiente a la quita derivada del acuerdo transaccional, posteriormente homologado, con la sociedad Y. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dicha renta no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros a que se refiere el artículo 26.1 de la LIS.

[V0931-24 de 25/04/2024](#)

Los accionistas de la entidad A, titulares de los 63.458.000 euros, han manifestado su propósito de condonar a la entidad A su obligación de pago (contabilizado como un pasivo financiero) del préstamo subordinado convertible, en tanto que el acreedor titular del importe restante, ha manifestado su propósito de capitalizar su participación del préstamo subordinado convertible. Señala el escrito de consulta que, de conformidad con la [consulta ICAC número 5 del BOICAC 79, de septiembre de 2009](#), la cancelación del pasivo financiero contable por condonación supondrá, por un lado, un aumento de los fondos propios de la entidad donataria por el importe satisfecho a las entidades financieras por sus socios, y el reconocimiento de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del deudor, por diferencia entre el importe de la donación (equivalente al aumento de los fondos propios) y el valor contable de la deuda que se da de baja.

... , al tratarse de un ingreso derivado de una quita quedará excluido a los efectos de determinar el importe de la limitación en la compensación de bases imponibles negativas en el artículo 26.1 de la LIS, anteriormente transcrito.

De conformidad con los datos derivados del escrito de consulta, no serán de aplicación las limitaciones previstas para la compensación de bases imponibles negativas en el artículo 26.1 de la LIS, anteriormente transcrito, respecto de la renta que se corresponda con la quita derivada de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

[2] [V2166-23 de 21/07/2023](#)

... en este supuesto, dado que el proceso de liquidación se extiende durante varios períodos impositivos, debe entenderse que la limitación en la compensación de bases imponibles negativas no debe resultar de aplicación para la entidad consultante en

operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.[3]

– El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

...

2. Si el período impositivo tuviera una duración inferior al año, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación en el período impositivo, en los términos establecidos en el segundo párrafo del apartado anterior, serán el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

3. El límite establecido en el primer párrafo del apartado 1 de este artículo no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación a que se refiere el artículo 29.1 de esta Ley, en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

[4] 4. No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:

[5] a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

relación con las rentas generadas en el período de liquidación concursal de la entidad, aun cuando su extinción formal se producirá en un período impositivo posterior, lo que resulta ajeno a la voluntad de la entidad consultante.

[3] [V2497-24 de 09/12/2024](#)

Es doctrina reiterada de este Centro Directivo que la aplicación del mencionado precepto determina la subrogación, a efectos fiscales, de la entidad adquirente, en los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente imputables a los bienes y derechos transmitidos, en las mismas condiciones y requisitos.

Por tanto, en caso de resultar de aplicación el régimen de neutralidad fiscal, las bases imponibles negativas generadas en sede de la sociedad absorbida (entidad F) podrán ser compensadas en sede de la sociedad absorbente (entidad A), con los requisitos y limitaciones establecidos en el artículo 84.2 de la LIS.

(...) No obstante, dado que la finalidad de los preceptos transcritos es evitar que una misma pérdida pueda ser objeto de aplicación dos veces, una interpretación sistemática y finalista de la norma permite determinar que las bases imponibles negativas pendientes de compensar en sede de la entidad transmitente que se transmiten a la entidad adquirente (la consultante) como consecuencia de la operación de fusión realizada, no se verían afectadas por las limitaciones previstas en el artículo 84.2 y la disposición transitoria decimosexta de la LIS, en la medida en la que no exista una doble compensación de las pérdidas, en los términos del párrafo anterior.

[4] [V2495-24 de 09/12/2024](#)

Es criterio de este Centro Directivo (entre otras, V3284-19 y V2178-19) que, en la medida en que la adquisición de la participación mayoritaria del capital de la sociedad con pérdidas se produzca con anterioridad a la entrada en vigor de la LIS, no resultará de aplicación la limitación contenida en el artículo 26.4 de la LIS, sino que, en todo caso, será aplicable la limitación a la compensación de bases imponibles prevista en el artículo 25.2 del TRLIS.

(NOTA: El artículo 25.2. del TRLIS no contenía los apartados 2º, 3º, y 4º la letra c) del art 26 LIS, y el apartado 1º establecía un plazo de 6 meses)

[5] [V0748-24 de 16/04/2024](#)

En primer lugar, se plantea la posibilidad de que la entidad E pueda compensar las bases imponibles negativas pendientes de compensar con las bases imponibles positivas futuras si los empleados de la entidad E adquieren las acciones de dicha entidad. La presente contestación parte de la hipótesis de que ninguna de las personas físicas adquirentes ni tenía una participación superior al 25% en el momento de la conclusión de los períodos impositivos a los que corresponden las bases imponibles negativas ni adquiere la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad E como consecuencia de la adquisición.

En la medida en que se trata de una entidad operativa que desarrolla una actividad económica y que, tras la entrada de sus trabajadores en el accionariado, continuará desarrollando la misma actividad, por lo que la entidad consultante E podrá compensar las bases imponibles negativas pendientes.

En segundo lugar, se plantea la posibilidad de que la entidad E pueda compensar las bases imponibles negativas pendientes de compensar con las bases imponibles positivas futuras si los empleados que hubieran adquirido las acciones posteriormente procedieran a la venta, total o parcial, pero mayoritaria, de sus participaciones a una sociedad o grupo de empresas no vinculadas con dichos empleados.

[6] b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:

1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición;

2.º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de esta Ley.

5. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

De acuerdo con los datos aportados, en la medida que la entidad, o el grupo, a que se refiere el escrito de consulta adquiera el 100% o, en su caso, la mayoría del capital social de la entidad E, habiendo tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión de los períodos impositivos a los que corresponden las bases imponibles negativas, se cumplirían los requisitos previstos en los apartados a) y b) del artículo 26.4 de la LIS.

Si la entidad tiene pérdidas fiscales pendientes de compensación, las cuestiones a tener en cuenta son:

- 1) Si existe un socio mayoritario (una entidad o persona, o un conjunto de entidades o personas vinculadas) que ha adquirido su participación mayoritaria con posterioridad a la generación de las BINs que se pretenden compensar:

No serán fiscalmente compensables las pérdidas si > 50% del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad han sido adquiridos por una persona o entidad o conjunto de personas o entidades vinculadas.

Para que sean fiscalmente deducibles las Pérdidas, además, deberían darse otra circunstancia:

art 26.4,b): que las personas o adquirentes tuvieran una participación < 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la BIN

art 26.4.c): las relativas a la condición de la sociedad adquirida:

- Que no se trate de una entidad inactiva.
- Que no realice actividades diferentes o adicionales.
- Que no se trate de una entidad patrimonial.
- Que no esté dada de baja en el índice de entidades.

Ejemplos

La sociedad B realiza una actividad económica. Tiene pérdidas pendientes de compensar del ejercicio 2020. En el ejercicio 2020 la sociedad X no tiene participación en B ni vinculación alguna.

En 2022 la sociedad X adquiere el 51% de B

En 2023 la sociedad B obtiene beneficios que serán fiscalmente compensables porque la sociedad adquirente no tenía vinculación con la adquirida, no tenía participación $\geq 25\%$ con anterioridad a la adquisición y se trata de una entidad que realiza una actividad económica.

- 2) El INCN que determinará el importe de las pérdidas fiscales a compensar

Si $\leq 1\text{M€}$, serán fiscalmente compensables en su totalidad. No obstante, si el periodo tuviera una duración inferior al año, el importe será proporcional a su duración

Si $> 1\text{M€}$ se aplicará la limitación, en función del INCN de los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo: ("nueva" DA 15ª)

INCN < 20 M €	70%	En todo caso se podrá compensar hasta el importe de 1 M €
INCN ≥ 20 M € y < 60 M €	50%	
INCN > 60 M €	25%	

- 3) Si en los ingresos se han integrado ingresos correspondientes a quitas o esperas, no se tendrán en cuenta para la aplicación de la limitación.
- 4) Si es una empresa de nueva creación que realiza una actividad económica, no se aplicará la limitación en los 3 primeros ejercicios en que se genere una BI positiva previa a su compensación.
- 5) Si se trata del ejercicio de extinción de la sociedad (siempre que la extinción no se produzca como consecuencia de una operación de reestructuración a la que se aplique el régimen de neutralidad fiscal), no se aplicará la limitación.