ESTUDIOS

cierre contable y fiscal

85 RECOMENDACIONES

DICIEMBRE 2020

CIERRE CONTABLE Y FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2020

economistas
Consejo General
REAF asesores fiscales

economistas
Consejo General
EC economistas contables

1. PRESENTACIÓN 05

2. CIERRE CONTABLE 07

08 Formulación, aprobación y depósito de Cuentas Anuales
14 Amortizaciones
17 Activación de gastos financieros
18 Renovación del Inmovilizado Material
19 Ampliación y mejora del Inmovilizado Material
19 Piezas de recambio
20 Inversiones en locales arrendados
20 Deterioros
25 Periodificaciones de ingresos y gastos
26 Partidas en moneda extranjera
27 Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables
29 Normativa contable proyectada

3. CIERRE FISCAL 33

33 Introducción
35 Importe neto de la cifra de negocios (INCN)
37 Entidades patrimoniales
40 Imputación temporal de gastos e ingresos
46 Chequeo de ingresos que no tributan
50 Valor de determinadas operaciones
54 Gastos contables que no son fiscalmente deducibles o tienen limitada su deducibilidad
58 Pérdidas por deterioros de existencias y de créditos
59 Rentas negativas por transmisión de activos
60 Amortizaciones
65 Reversión de deterioros
67 Provisiones para gastos
68 Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles *-Patent Box-*
69 Reserva de capitalización
71 Reserva de nivelación
72 Diferencias permanentes o temporarias
74 Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (BIN´s)
77 Tipos de gravamen
78 Deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto
83 Regímenes especiales
89 Normativa fiscal proyectada

4. 85 RECOMENDACIONES PARA EL CIERRE CONTABLE Y FISCAL 95

ANEXO: CUESTIONES CONTABLES Y FISCALES CONTROVERTIDAS DERIVADAS DE LA COVID-19 105

1. PRESENTACIÓN

Cuando este documento vea la luz, la mayoría de las empresas se encontrarán inmersas en las tareas que exige el cierre contable –lo cual lleva implícito el cálculo del Impuesto sobre Beneficios– y en actividades gerenciales, como es la confección de los presupuestos del próximo ejercicio a partir de los datos del actual. Para realizar con éxito estas labores es imprescindible asegurarse de que se han calificado correctamente las operaciones realizadas en 2020 y que se han aplicado las normas de registro y valoración de nuestro Plan General Contable, analizando las diferencias establecidas en la normativa fiscal y si podemos aprovecharnos de los incentivos previstos en la misma.

Este ejercicio 2020, que ya estamos a punto de cerrar, es muy especial por los efectos colaterales derivados de la COVID-19. Lo recordaremos por las medidas de confinamiento y de restricciones de la movilidad, aprobadas por las distintas Administraciones Públicas, así como por el número de modificaciones legislativas que el Gobierno ha tenido que ir aprobando para paliar los efectos nefastos que dicha pandemia está ocasionando en la economía en general y, en particular, en el tejido empresarial.

Todas estas modificaciones normativas, y las propias circunstancias de la pandemia, pueden haber tenido reflejo en contabilidad y pueden tener consecuencias en las cuentas anuales de este ejercicio, por lo que habrá que considerarlas a efectos del cierre contable y fiscal. De todo esto ya ha venido informando el Consejo General de Economistas a través de sus órganos especializados mediante notas de aviso, habiéndose elaborado también, con las principales modificaciones normativas relacionadas con la COVID-19, el trabajo *Cuestiones contables, fiscales y auditoría controvertidas derivadas del COVID-19* , que ahora incluimos como Anexo por su interés para abordar con éxito el cierre contable y fiscal.

El documento que ponemos a vuestra disposición es fruto de un trabajo realizado conjuntamente por los registros especializados –Economistas Contables y Asesores Fiscales– en el que se resumen los principales aspectos de la normativa, doctrinales y jurisprudenciales que hay que tener en cuenta de cara al cierre de los ejercicios iniciados en 2020, concluyendo con 85 recomendaciones que tratan de sintetizar las imprescindibles llamadas de atención o las posibilidades de planificación que aún tenemos antes de final del ejercicio.

En definitiva, esperamos que este documento sea una buena herramienta para el repaso o la consulta al que puedan acudir los economistas que se dedican a las ramas de la contabilidad y de la fiscalidad.

Francisco Gracia
PRESIDENTE DE EC ECONOMISTAS CONTABLES
CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA

Agustín Fernández
PRESIDENTE DE PRESIDENTE DE REAF ASESORES FISCALES
CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA

2. CIERRE CONTABLE

Desde un punto de vista contable, además de la casuística analizada en el documento de referencia *Cuestiones contables, fiscales y auditoría controvertidas derivadas del COVID-19,* los economistas deben analizar y tener en consideración ciertos aspectos, los cuales todos ellos, han sido abordados y desarrollados a lo largo de este trabajo.

Los plazos, el contenido, así como los límites para formular cuentas –normales, abreviadas o pymes– o para someterlas a auditoría, han sido objeto de síntesis en el primer punto ***Formulación, aprobación y depósito de Cuentas Anuales.*** Así mismo, se ha querido recordar las obligaciones mercantiles derivadas de los posibles ***desequilibrios patrimoniales,*** más importantes ahora aun por los efectos de la COVID-19.

Por otra parte, el tratamiento contable correcto del inmovilizado –material e inmaterial– desde todos sus prismas, resulta prioritario en una empresa, con el objeto de que sus cuentas anuales ofrezcan su imagen fiel. Por ello, desde la casuística de las ***amortizaciones; la activación de gatos financieros; la renovación, ampliación o mejora del inmovilizado material;*** así como las ***piezas de recambio*** o ***las inversiones en locales arrendados,*** han sido motivo de un análisis detallado en los siguientes epígrafes.

Los ***deterioros*** son también un punto que todas las empresas deberían revisar, en el procedimiento de cierre contable y fiscal, por sus implicaciones en la imagen de la empresa, en los efectos en su continuidad, así como por sus posibles derivadas fiscales.

Las ***periodificaciones de ingresos y gastos, las partidas en moneda extranjera*** y ***los cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables,*** han ocupado el debate de los últimos apartados, no estando por ello entre los temas menores, siendo necesario su consideración.

Respecto a la nueva normativa lo más relevante, en este ejercicio, ha sido la entrada en vigor de la reciente **Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital**[1] cuya entrada en vigor se ha producido el 01 de enero de 2020 y, por lo tanto, afecta a todo el ciclo contable. Esta resolución tiene por objeto desarrollar los criterios de presentación de los instrumentos financieros y aclarar las implicaciones contables en las sociedades de capital derivada de la regulación mercantil.

Por último, y no menos importante, debemos resaltar las distintas consultas de contabilidad recogidas en los distintos BOICACs[2] publicados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), durante este ejercicio. Algunas de los puntos analizados por el ICAC vienen a dar respuesta a las cuestiones surgidas ante la aplicación de las normas –tanto las vigentes como las que han entrado en vigor recientemente– ante este nuevo escenario, las cuales, en su contenido han venido a refrendar el posicionamiento del CGE.

1. Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital. BOE núm. 60, 11 de marzo de 2019, recuperado de: https://www.boe.es/boe/dias/2019/03/11/pdfs/BOE-A-2019-3422.pdf.

2. Boletines del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), recuperado de: http://www.icac.meh.es/seccion.aspx?hid=71.

Al final de este documento **incluimos 85 recomendaciones** donde recordamos distintas cuestiones que se tienen que revisar en la contabilidad, aspectos a tener en cuenta de declaraciones de años anteriores y algunos ingresos y gastos del ejercicio a los que habrá que prestar especial atención.

Para que el documento se pueda leer más fácilmente tiene llamadas de atención marcadas con el símbolo

2.1 Formulación, aprobación y depósito de Cuentas Anuales

2.1.1 Contenido, plazos de formulación, aprobación y depósito de las Cuentas Anuales

Como ya sabemos, la normativa mercantil obliga a todo empresario a llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, deberá llevar un **libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario** *(art 25 Código de Comercio[3])* y, además, deberán llevar un **libro de Actas** y un **libro de Registro de Socios** *(art 26, Código de Comercio).*

Siguiendo lo dispuesto en el art 34, del Código de Comercio, al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, las cuales comprenderán:

- El balance;
- La Cuenta de Pérdidas y Ganancias;
- La Memoria;
- El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (*);
- Y, el Estado de Flujos de Efectivo (*).

RECUERDE:

(*) El Estado de Flujos de Efectivo y el Estado de Cambios en el Patrimonio neto, no son obligatorios para las sociedades que puedan presentar el Balance y Memoria de forma abreviada, ni para las sociedades que puedan aplicar el *PGC Pymes.* En este sentido, se pronunció *Real Decreto 602/2016 de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y*

3. Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, publicado en el BOE núm. 289 de fecha 16 de octubre de 1885, recuperado de: https://www.boe.es/eli/es/rd/1885/08/22/(1)/con.

las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre[4].

Respecto a los **plazos de formulación y aprobación de las Cuentas Anuales,** como corolario y a modo de resumen se expone, en el siguiente cuadro, el plazo máximo ordinario, así como su referencia normativa para el supuesto de una sociedad, donde el cierre del ejercicio social coincida con el año natural:

	PLAZO ORDINARIO
Formulación de cuentas anuales.	**3 meses,** contados a partir del cierre del ejercicio social[5].
	30-03-2021
Aprobación de cuentas anuales.	**6 meses,** contados a partir del cierre del ejercicio social.
	30-06-2021
Depósito de cuentas anuales.	**1 mes,** contados a partir de la aprobación de las cuentas anuales.
	30-07-2021
Presentación de libros ante el R.M.	**4 meses,** a partir del cierre del ejercicio[6].
	30-04-2021

Por último, conviene recordar el carácter imperativo de tales obligaciones contables y mercantiles que, existiendo jurisprudencia suficiente sobre la materia, se concluye que su incumplimiento puede derivar en responsabilidades hacia los administradores, sobre todo en los procesos concursales o de derivación de deudas.

2.1.2 Límites sobre la formulación de Cuentas Anuales

Una duda recurrente, generada en el momento de formulación de cuentas anuales, es la referida a los límites de aplicación de*l PGC Normal* –o su formato abreviado– así como el *PGC para PYMES.*

En los siguientes epígrafes se exponen cuáles son los límites para poder aplicar cada uno de los modelos anteriores.

4. Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, publicado en el BOE núm. 304 de 17 de diciembre de 2016, recuperado de: https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-11954.

5. Art 253, 164, 279 y 257 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, publicado en el BOE núm. 161 de 03 de julio de 2010, recuperado de: https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544.

6. Art 27.3 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, publicado en el BOE de 16 de octubre de 1885, recuperado de: https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1885-6627.

2.1.3 Límites elaboración de cuentas anuales abreviadas

El *apartado 4º de la Tercera Parte del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad,* establece cuales son los requisitos para que una sociedad pueda presentar cuentas anuales abreviadas, siendo en los siguientes casos:

a) **Balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados:** las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurran, al menos, dos de las circunstancias siguientes[7]:

- Que el total de las partidas del activo no supere los 4.000.000 €. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance;
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 8.000.000 €;
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

b) **Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.** Las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurran, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere los 11.400.000 €. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance;
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 22.800.000 millones ochocientos mil euros;
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

2.1.4 Límites elaboración de cuentas anuales para Pymes

El Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, en su artículo 2[8], estable el ámbito de aplicación para este tipo de sociedades, siendo los requisitos cuantitativos los siguientes:

Podrán aplicar este *Plan General de Contabilidad de Pymes* todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, las cuales durante **2 ejercicios consecutivos** reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos 2 de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere los.4.000.000 €;
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 8.000.000 €;
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

7. Limites modificados por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, publicada en el BOE núm. 233 de 28 de septiembre de 2013 —la cual ha modificado el apartado del Real Decreto Legislativo 01/2010, de 2 de julio, interpretado por la consulta núm. 1 del BOICAC núm. 96, de diciembre de 2013—, recuperado de: https://www.boe.es/eli/es/l/2013/09/27/14.

8. Art modificado por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, publicado en el BOE de fecha 17 de diciembre de 2016, recuperado de: https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-11954. Esta modificación produce efectos desde el 1 de enero de 2016 en los términos establecidos en la disposición adicional 2 del citado Real Decreto.

RECUERDE:

Además de los requisitos anteriores, a nuestro entender, se debe tener en consideración una modificación sustancial que entró en vigor con el *Real Decreto 602/201,* referente a los grupos de empresa que a continuación se relaciona.

"Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.ª Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en esta tercera parte, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio. Esta regla no será de aplicación cuando la información financiera de la empresa se integre en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante".

Según la modificación anterior, a la hora de verificar los importes, y por consiguiente poder aplicar los modelos de Cuantas Anuales normales, abreviados o pymes, debe tenerse en cuenta para el computo de los límites las siguientes particularidades:

- Los grupos verticales de control según art. *42 del Código de Comercio.* Esto es normal, ya que estos grupos consolidan y no genera problemas;
- Los grupos horizontales de unidad de decisión en la que se tienen los mismos socios o administradores. Puede generar problemas, puesto que este tipo de grupos no están obligados a consolidar;
- Las sociedades asociadas y multigrado. En este caso, no consolidan por el método global.

Conviene destacar también la *Consulta núm. 2, publicada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en su BOICAC núm. 110 de fecha junio de 2017*[9], donde el ICAC aseveró lo siguiente:

"se deben aplicar a los ejercicios que se inicien con posterioridad al 1 de enero de 2016. Por lo tanto, si en este primer ejercicio las sociedades del grupo hubieran superado en términos consolidados los citados umbrales, pero no lo hacen en términos individuales, las cuentas del ejercicio 2016 se podrán formular en modelos abreviados. No obstante, si en el segundo ejercicio (con carácter general el cerrado el 31 de diciembre de 2017) también se superaron los límites a nivel consolidado, las sociedades del grupo ya no podrán hacer uso de la mencionada facultad y deberán formular las cuentas anuales del ejercicio 2017 siguiendo los modelos normales".

De este modo, si lo superaron durante los ejercicios 2018 y 2019, en el cierre del ejercicio 2020 tendrán que seguir aplicando también el modelo de balance y memoria normal, y como consecuencia de ello deberán

9. Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 110, ICAC, 2017, recuperado de: http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=565.

presentar también el Estado de Cambios de Patrimonio Neto y Estado de Flujos de Efectivo, además de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

2.1.5 Obligatoriedad de someter a auditorías las Cuentas Anuales

Además de las disposiciones, de carácter especial, dispuestas por el *Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio*[10], que pueden derivar en que una sociedad deba someter sus cuentas anuales a auditoría de cuentas, debe atenderse a los límites establecidos en el *art 257 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital*[11].

Esto es, que durante dos años consecutivos no hayan sobrepasado dos de los tres límites siguientes, quedará exenta de someter sus Cuentas Anuales a auditoría de cuentas:

- Total partidas del activo: 2.850.000 €;
- Cifra de negocios: 5.700.000 €;
- Número medio de trabajadores: 50.

2.1.6 Desequilibrio patrimonial

Las empresas y los economistas que las asesoran, en el proceso de cierre contable fiscal, deben también prestar una especial atención al equilibrio patrimonial de la empresa, especialmente en estos próximos ejercicios –donde las cuentas anuales se verán afectadas negativamente por los nefastos efectos de la COVID-19–. En este sentido, cabe recordar ciertas obligaciones de imperativo cumplimiento para los administradores establecidas por el *Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital,* que, en el caso de no cumplirlas, puede conllevar ciertas responsabilidades para los administradores.

Por una parte, el *artículo 327 de la LSC* indica: *"En la sociedad anónima, la reducción del capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido su patrimonio neto por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio neto".*

Por otro lado, el *artículo 363.1e) de la LSC,* indica que la sociedad de capital (anónima o limitada) se liquidará, entre otras causas: *"e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso".*

10. Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, publicado en el BOE núm. 266 de 04 de noviembre de 2011, recuperado de: https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-17395.

11. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, publicado en el BOE núm 161 de fecha 03 de julio de 2010, recuperado de: https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544.

Pues bien, tal como se puede apreciar, previamente al cierre del ejercicio, resulta fundamental realizar un análisis en base a las previsiones del cierre sobre un posible escenario donde se produzcan un desequilibrio patrimonial, en los términos arriba mencionados, en aras de realizar las acciones que permitan corregir estos desequilibrios.

En este ejercicio, respecto a los posibles desequilibrios patrimoniales, se deben tener en consideración las siguientes dos cuestiones.

RECUERDE:

- La primera se refiere a la **suspensión de la causa de disolución por pérdidas** que entró en vigor a través del *Real Decreto-ley 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia*[12]. Según su artículo 18:

  "1. A los solos efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en el artículo 363.1 e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no se tomarán en consideración las pérdidas del presente ejercicio 2020. Si en el resultado del ejercicio 2021 se apreciaran pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, deberá convocarse por los administradores o podrá solicitarse por cualquier socio en el plazo de dos meses a contar desde el cierre del ejercicio conforme al artículo 365 de la citada Ley, la celebración de Junta para proceder a la disolución de la sociedad, a no ser que se aumente o reduzca el capital en la medida suficiente.

  2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entiende sin perjuicio del deber de solicitar la declaración de concurso de acuerdo con lo establecido en el presente real decreto-ley".

- La segunda se refiere a la **obligación de presentar concurso de acreedores.** Así, el *artículo 11 del Real Decreto-ley 16/2020 anterior,* recoge el régimen especial de solicitud de declaración del concurso de acreedores que suspende la obligación de solicitar concurso de acreedores hasta el 31 de *diciembre de 2020. Según este artículo:*

  "Hasta el 31 de diciembre de 2020 el deudor que se encuentre en estado de insolvencia no tendrá el deber de solicitar la declaración de concurso, haya o no comunicado al juzgado competente para la declaración de este la apertura de negociaciones con los acreedores para alcanzar un acuerdo de refinanciación, un acuerdo extrajudicial de pagos o adhesiones a una propuesta anticipada de convenio.

  Asimismo, hasta el 31 de diciembre de 2020, los jueces no admitirán a trámite las solicitudes de concurso necesario que se hayan presentado desde la declaración del estado de alarma".

12. Real Decreto-ley 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia, publicado en el BOE núm. 119 de 29 de abril de 2020, recuperado de: https://www.boe.es/eli/es/rdl/2020/04/28/16/con

2.2 Amortizaciones

2.2.1 Amortización Inmovilizado Material

Además de las consideraciones comentadas en el punto 2 de este documento *Cuestiones contables y fiscales controvertidas derivadas de la COVID-19* respecto a las amortizaciones, debemos considerar también lo que establece la *Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias*[13] (en adelante *RIMIN)* y el propio *PGC* y el *PGC Pymes.* Tal como establece la *Norma segunda de la RIMIN: Valoración posterior, en su punto 3:*

"1. La amortización se identifica con la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos. La dotación anual que se realiza expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción durante la vida útil estimada del inmovilizado.

2. Por ello, la amortización habrá de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación considerada como normal por las causas señaladas anteriormente.

Esta regla solo puede excepcionar cuando el activo no está sometido a desgaste por su funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute".

RECUERDE:

En consecuencia, con independencia de criterios fiscales –los cuales veremos posteriormente– desde el punto de vista contable, la amortización debe establecerse de forma sistemática en función de la vida útil estimada del elemento, en consecuencia, la amortización contable es funcional, pero también se debe a *"la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos".*

De tal modo que, en el caso de inactividad, en el *punto 3.7 Momento de cese del proceso de amortización de la RIMIN,* se indica claramente: *"la amortización cesará en la fecha en la que el activo se clasifique como mantenido para la venta.*

De acuerdo con lo anterior, la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, con independencia de la necesidad de revisar su patrón de consumo".

Por ello, un activo no utilizado no sufre desgaste debido a su uso, pero sí que puede sufrirlo por otros motivos, por ejemplo, la obsolescencia, y también debido a su inutilización, que en muchos

13. Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, publicado en el BOE núm. 58 de 08 de marzo de 2020, recuperado de: https://www.boe.es/eli/es/res/2013/03/01/(2).

casos hace que se desgaste. Por lo tanto, contablemente lo que debe hacerse en caso de no actividad –como el debido al parón generalizado de la actividad comercial e industrial, derivado de la declaración del estado de alarma y de las medidas de confinamiento adoptadas– es "revisar su patrón de consumo" y amortizarlo según esa revisión.

En la *RIMIN* se indica que el inicio de la amortización se producirá cuando el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento, esto es cuando pueda producir ingresos con regularidad, concluidos el período de prueba. En definitiva, cuando esté disponible para su utilización.

Con carácter general, se entenderá que la puesta en condiciones de funcionamiento se producirá en el momento en que los bienes del inmovilizado, después de superar el montaje, instalación y pruebas necesarias, estén en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que están destinados.

En la *RIMIN* también se indica que se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento.

Podrán agruparse aquellas partes significativas de un elemento de inmovilizado material que tengan vida útil y métodos de amortización coincidentes con otras partes significativas que formen parte del mismo elemento.

La amortización se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su valor contable, siempre que el valor residual del activo no supere su valor contable. Esto quiere decir que, aunque en el mercado el activo tenga un valor superior, la amortización debe seguir practicándose.

En relación con los terrenos y los edificios son activos independientes, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Esto se produce porque los terrenos no se amortizan y, por el contrario, el edificio sí que se amortiza.

Con respecto a los terrenos, la *RIMIN* indica que, tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan, dejando al margen algunas excepciones como minas, canteras y vertederos, o algunos componentes depreciables como los cierres. Si el coste de un terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del coste del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan beneficios por haber incurrido en esos costes.

RECUERDE:

En la misma línea anterior se pronuncia la *Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 90 (junio 2012)*[14]. En esta consulta se trata el reconocimiento y valoración contable de un vertedero de residuos y las obras de adecuación del terreno que deban realizarse en un futuro sobre el mismo.

14. Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 90, ICAC, 2012, recuperado de: http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=443

2.2.2 Amortización Inmovilizado Inmaterial y Fondo de Comercio

En cuanto a la amortización de los Inmovilizados Inmateriales, se debe tener en consideración la modificación producida en el *Art. 39.4 del Código de Comercio*[15] –la cual entro en vigor con posterioridad al 01 de enero del 2016– en la que se indica que:

> *"4. Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.*
>
> *Respecto al fondo de comercio, este únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.*
>
> *En la Memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizado intangibles".*

Por otro lado, en el *Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre por el que se modificó el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas,* se establecieron las normas para la amortización del fondo de comercio. Según este Real Decreto:

> *"1. A partir del inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación el presente Real Decreto (1 de enero de 2016), el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del periodo anterior y de los de los elementos inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida se amortizarán de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por el presente Real Decreto. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.*
>
> *2. No obstante lo indicado en el apartado anterior, en relación con el fondo de comercio, se podrá optar por amortizar su importe con cargo a reservas siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años a contar desde la fecha de adquisición. En su caso, el valor en libros del fondo de comercio que subsista se seguirá amortizando de manera lineal a partir de esa fecha en el periodo de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años.*
>
> *3. La reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance".*

En segundo lugar, el *Real Decreto* indicó que la mejor cuenta para recoger la amortización del fondo de comercio debería ser la cuenta *2804 Amortización Acumulada del Fondo de Comercio.*

15. Art 39.4 modificado por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, publicado en el BOE núm. 173 del 21 de julio de 2015, recuperado de: https://www.boe.es/eli/es/l/2015/07/20/22/con

2.3 Activación de gastos financieros

Respecto a la activación de los gastos financieros en inmovilizados materiales e inversiones inmobiliarias, la *Norma de Registro y Valoración (NRV)2.ª Inmovilizado material del Plan General de Contabilidad (PGC),* en su apartado 1. Valoración inicial, establece:

> *"(…) En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción."*

El mismo criterio de registro y contabilización, respecto a los gastos financieros, ha sido desarrollado en *Resolución de 1 de marzo de 2013.*

La *RIMIN*, al igual que en la *NRV 2ª.1,* indica que deben ser capitalizados los gastos financieros que correspondan a la financiación específica del elemento, y también a la financiación genérica atribuible, siempre y cuando el plazo para la puesta en condiciones de uso del activo sea superior a un año.

En el caso de financiación específica los gastos financieros a activar serán los propios de dicha financiación.

Por otra parte, *la NRV 4.ª Inversiones inmobiliarias,* señala que: *"Los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias."* Es decir, la misma norma de capitalización de gastos financieros en los inmovilizados materiales será de aplicación para las inversiones inmobiliarias.

Respecto a la posibilidad de capitalizar gastos financieros en existencias, la *NRV 13.ª Existencias,* se dispone:

> *"En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material."*

Teniendo en cuenta todo lo anterior se puede colegir que, tanto los inmovilizados materiales, como las inversiones inmobiliarias, como las existencias las cuales necesiten un tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso o de ser vendidas, necesariamente deberán activar los gastos financieros.

RECUERDE:

También se debe considerar la posible situación en la cual se generen ingresos financieros derivados invertir los fondos procedentes de la financiación ajena. Tal situación ha sido analizada por el ICAC en su *Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 79 (septiembre de 2009)*[16].

16. Consulta núm. 3 del BOICAC 79, ICAC, 2009, recuperado de: http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=336.

El ICAC, en esta consulta, hace referencia a la dispuesto en la *Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción*[17], en la cual se expone que se puede aplicar la capitalización de la carga financiera, siempre que los fondos obtenidos se hubieran atribuido a la financiación de la adquisición, fabricación o construcción del inmovilizado, y en el caso que nos ocupa no cabe duda que si los fondos han generado ingresos, durante su periodo de generación no han sido aplicados a financiar la obra y, en consecuencia, dichos gastos no deberían ser objeto de capitalización en la parte proporcional asociada a la financiación que ha originado los citados ingresos. Este es el mismo criterio expuesto por el ICAC en la *Consulta núm. 4 del BOICAC núm. 36 (diciembre de 1998)*[18].

Por último, también cabe mencionar la reciente consulta del ICAC, *Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 121 (marzo 2020)*[19], donde el instituto concluye que, para una situación donde la sociedad consultante adquiere la nuda propiedad de inmuebles pagando a los antiguos propietarios (que retienen el usufructo) una cuota mensual vitalicia, compuesta de principal e intereses y, asimismo, para el desarrollo de su actividad se ha financiado con una entidad financiera, pagando una cuota compuesta de capital e intereses, no procede la capitalización de intereses debido a que su adquisición implica su inmediata puesto en condiciones de funcionamiento.

En un sentido similar, se pronuncia el ICAC en la *Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 69 (marzo 2007)*[20].

2.4 Renovación del Inmovilizado Material

Tal como establece la *RIMIN*, se puede definir como renovación del inmovilizado *"como el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación"*.

RECUERDE:

Su tratamiento contable, además de ser desarrollado por la propia RIMIN, ha sido objeto de la *Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 104 (diciembre de 2015)*[21], siendo su tratamiento contable el siguiente:

a) Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o, en su caso, con el coste de producción;

17. Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, publicada en el BOE núm. 97 de 23 de abril de 2015, recuperado de: https://www.boe.es/eli/es/res/2015/04/14/(1).

18. Consulta núm. 4 del BOICAC 36, ICAC, 1998, recuperado de: http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=144.

19. Consulta núm. 2 del BOICAC 121, ICAC, 2020, recuperado de: http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=144.

20. Consulta núm. 3 del BOICAC 69, ICAC, 2007, recuperado de: http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=276.

21. Consulta núm. 3 del BOICAC 104, ICAC, 2015, recuperado de: http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=539.

b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja el elemento sustituido, la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, registrándose, en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación, por la diferencia entre el valor contable resultante y el producto recuperado;

c) Si la renovación afectase a una parte de un inmovilizado cuyo valor en libros no pueda identificarse claramente, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo de cuál era el coste del elemento que se sustituye.

2.5 Ampliación y mejora del Inmovilizado Material

Respecto a la ampliación y mejora del inmovilizado material, la *RIMIN* define la ampliación como el *"proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva"* y, respecto a la mejora, la define como *"el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento de inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva"*.

La propia *RIMIN*, así como el propio *PGC normal* y *PGC Pymes,* en sus normas particulares sobre Inmovilizado Material, establece que para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado –los costes de ampliación y mejora– se deben cumplir una o varias de las siguientes condiciones:

a) Aumento de su capacidad productiva;
b) mejora sustancial en su productividad, o;
c) alargamiento de la vida útil estimada del activo.

Así mismo, la *RIMIN* hace referencia a la particularidad de los gastos de urbanización. Según la norma, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor de este si los costes en los que incurre la empresa cumplen alguno de los requisitos recogidos anteriormente, incluso cuando la empresa se hubiera instalado con anterioridad al momento en que se inicien las actuaciones.

Si en estas operaciones se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo dispuesto en el apartado de renovación del inmovilizado.

Si en el proceso de ampliación o mejora, hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos, dichos costes se considerarán como mayor valor, minorado en su caso por el importe recuperado en la venta de estos.

En todo caso, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el importe recuperable de los respectivos elementos del inmovilizado material.

2.6 Piezas de recambio

La *RIMIN* define las piezas de recambio como *"piezas de recambio son las destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas, en sustitución de otras semejantes, y para su valoración se estará a las normas generales del inmovilizado material, considerando las siguientes precisiones":*

- Ciclo de almacenamiento inferior al año: Tratamiento de existencias. A la adquisición de estas se registrará en la cuenta (602) Compras de otros aprovisionamientos y, tras el inventario físico, por las existencias en la cuenta (322) Repuestos.

- Ciclo de almacenamiento superior a un año: se adquieren con el objetivo de mantener un nivel de repuestos de seguridad de elementos concretos, se registrarán junto con los bienes que vayan a sustituir y se someterán al mismo proceso de amortización. Cuando no sea posible identificar la pieza a sustituir, en todo caso se aplicará un método racional de amortización que ponga de manifiesto la depreciación experimentada. Se registrará en la cuenta (219). Otro inmovilizado material.

2.7 Inversiones en locales arrendados

De acuerdo con la *Norma de Registro y Valoración núm. 3ª, punto h,* del *PGC:*

"h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo".

2.8 Deterioros

Contablemente, podemos definir el deterioro cuando el valor contable del activo es superior a su valor recuperable, en estos casos, si se produce un deterioro del activo, se contabilizará en las cuentas de deterioros correspondientes con contrapartida en una cuenta de gastos del ejercicio, como veremos posteriormente.

Se pueden producir deterioros principalmente, en las existencias, en el inmovilizado, en los créditos por derechos de cobro y en las inversiones financieras.

RECUERDE:

Este año, particularmente –tal como hemos comentado a lo largo de este documento, por los efectos derivados de la COVID-19 en las empresas– se debe prestar especial atención a la valoración actual de los activos de la empresa por si puede ser necesario el registro de un deterioro.

2.8.1 Deterioro de existencias

El principio de prudencia, así como el objetivo de que las empresas reflejen su imagen fiel –objetivo que sustentan las bases de presentación de las cuentas anuales– justifica que el *PGC* haya incluido el subgrupo 39. *Deterioro del valor de existencias,* para el registro del deterioro de estas.

De esta manera, se da cauce a la *Norma de Registro y Valoración de existencias* incluida en el propio *PGC* y en el *PGC Pymes,* que prevé que cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto el correspondiente deterioro y contabilizando la pérdida.

En consecuencia, el deterioro de valor de las existencias se puede definir como la expresión contable de las pérdidas reversibles, que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias al cierre del ejercicio, debidas a una disminución en el valor de las existencias por debajo de su coste.

RECUERDE:

Sin embargo, existe un caso en que no procede la dotación del deterioro, aunque se haya producido una depreciación de las existencias. Según la *NRV de existencias,* cuando nos encontremos ante bienes incluidos dentro de las existencias que hubieran sido objeto de un contrato de venta en firme, cuyo cumplimiento deberá tener lugar posteriormente. No obstante, ha de cumplirse un requisito para poder establecer esa excepción, consistente en que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la buena ejecución del contrato.

2.8.2 Deterioro de inmovilizado

Con independencia de la amortización, se puede producir una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material, cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso, tal y como se pronuncia la *NRV 2.2. del PGC.*

Tal como define el *PGC* se define el valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo como *"el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado".*

Con respecto a la tasa de descuento, debemos tener en consideración la *Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos*[22] *(en adelante REDET).* En su *apartado 2.3.4. Tasa de descuento,* ofrece algunas soluciones para el

22. Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos, publicada en el BOE núm. 230 de 25 de septiembre de 2013, recuperado de: https://www.boe.es/eli/es/res/2013/09/18/(1).

cálculo de esta –que no abordaremos en este documento por razones de espacio– pero, en cualquier caso, van orientadas hacia las técnicas de valoración de empresas.

En el caso de que en un inmovilizado material se le aplique un deterioro esto, indubitablemente, afectará a los cargos por amortizaciones futuras, pues deben ser calculados sobre la nueva valoración del activo.

El cálculo del deterioro se realizará solamente –salvo para el supuesto del fondo de comercio– cuando exista indicios de este, o al cierre del ejercicio. En la *REDET* se indican los casos en los que existen indicios de deterioro.

Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costes de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para ser enajenado o para disponer de él por otra vía.

El importe recuperable se calculará para un activo individual, a menos que no se pueda estimar. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material pueda estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar su importe recuperable efectuando las correcciones valorativas que procedan.

La *REDET* indica que *"al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios, tanto internos como externos, de que algún activo pueda estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar su importe recuperable efectuando las correcciones valorativas que procedan".*

También indica algunas circunstancias que pueden provocar la existencia de indicios de deterioros, como, por ejemplo:

a) Cambios significativos en el entorno tecnológico, regulatorio, legal, competitivo o económico en general.

b) Disminución significativa del valor razonable del activo y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.

c) Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que su importe recuperable haya disminuido de forma significativa.

d) El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.

e) Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo, no prevista a través del sistema de amortización del activo.

f) Cambios significativos en la forma o en la extensión en que se utiliza o se espera utilizar el activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo.

g) Existen dudas razonables de que el rendimiento técnico y económico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones.

h) Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.

i) Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo. Sin embargo, una mera fluctuación a la baja de la demanda no debe constituir necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro de valor de dicho activo, ya que la demanda o necesidad de estos servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo.

j) Para el caso de activos o actividades subvencionados, el reintegro de la subvención.

RECUERDE:

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

Normalmente se puede producir un deterioro en los terrenos y bienes naturales que no son objeto de amortización, porque no tienen una vida útil definida, pero no es condición necesaria pues los elementos amortizables también pueden sufrir un deterioro además de la amortización, tal como se ha señalado anteriormente.

2.8.3 Deterioro de los créditos

De acuerdo con lo estipulado en la *NRV 9ª "Instrumentos Financieros" del PGC,* los activos, a efectos de su valoración, se clasificarán en varias categorías entre la que se encuentra la categoría de *"préstamos y partidas a cobrar".* En esta categoría se incluirán los créditos por operaciones comerciales y no comerciales.

Respecto a su posible deterioro de valor, la *NRV 9ª en su punto 2.1.3* establece: *"Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito, o de un grupo de créditos con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.*

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales

de acuerdo con las condiciones contractuales. En el cálculo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del crédito que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor".

RECUERDE:

Desde el punto de vista contable, existen dos métodos para registrar el deterioro de los créditos:

- Método de estimación individual de fallidos; y
- Método de estimación global.

Mediante el primer método, se registrará el deterioro cuando se produzca el impago del cliente, o cuando existan dudas razonables sobre la solvencia del mismo, pero de una forma individual para cada uno de ellos; mientras que con el segundo método el registro contable del deterioro se realizará al cierre del ejercicio de una forma global, en función de la estimación de los posibles fallidos que se produzcan sobre la base de la experiencia previa.

2.8.4 Deterioros de inversiones financieras empresas del grupo y activos disponibles para la venta

Respecto a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como indica la *NRV 9ª en su punto 2.5.3,* salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, que correspondan a elementos identificables en el balance de la participada. En este sentido, El ICAC en su *Consulta núm. 5 del BOICAC núm. 74 (junio 2008)*[23], clarifica el tema de las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, así como el posible fondo de comercio de la inversión financiera, también indica que para determinar la corrección valorativa existen dos formas para determinar el valor recuperable:

- Método directo: el mayor entre el importe de la venta menos los costes de venta, y los flujos de caja derivados del mantenimiento de la inversión (estimados a través de dividendos o a partir de los flujos de caja que genera la empresa).

23. Consulta núm. 5 del BOICAC 74, ICAC, 2008, recuperado de: http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=297.

- Método indirecto: Salvo mejor evidencia, en la estimación del mismo (valor recuperable) se tomará en consideración el patrimonio corregido por las plusvalías tácitas existentes en el momento de la valoración.

Éste último –el método indirecto– puede ser útil en aquellos casos en los que se pueda demostrar un valor recuperable mínimo, sin la necesidad de realizar un análisis más completo.

En el mismo sentido de lo anterior, se pronuncia la *REDET Norma cuarta, punto 3.*

Finalmente, respecto al deterioro de los activos disponibles para la venta, la *NRV 9ª del PGC, en su punto 2.6.3,* nos indica que *"Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero disponible para la venta, o grupo de activos financieros disponibles para la venta con similares características de riesgo valoradas colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial, y que ocasionen".*

RECUERDE:

Lo anterior significa que los activos catalogados como disponibles para la venta, normalmente no se deterioran ya que tanto los incrementos de valor como las disminuciones se registrarán con cargo o abono en el Patrimonio Neto, no obstante, según la misma norma, *"En el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo, evidenciada, por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo en su valor razonable. En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un cuarenta por ciento en su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje".* En el mismo sentido, se pronuncia la *Consulta núm. 4 del BOICAC 77 (marzo 2009)*[24].

2.9 Periodificaciones de ingresos y gastos

Otra de las operaciones más habituales, las cuales se deben llevar a término en el proceso del cierre contable y fiscal, son las derivadas de las periodificaciones de ingresos y gastos. Tal como define el *PGC*, según el principio de devengo *"los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro".*

A continuación, explicitamos cuales son las operaciones más habituales:

- Gastos pagados por anticipado: Estos gastos se corresponden a operaciones abonadas en el ejercicio en curso, cuando su devengo contable corresponde al siguiente ejercicio. Pueden ocurrir, entre otras, por el

24. Consulta núm. 4 del BOICAC 77, ICAC, 2009, recuperado de: http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=322

registro de las siguientes operaciones (primas de seguro; publicidad satisfecha en un ejercicio, pero con una duración a ejercicios posteriores; arrendamientos de locales pagados por anticipado; intereses devengados y no vencidos de préstamos y *leasings*; desembolsos o pagos importantes para asistencia a ferias, efectuadas en el ejercicio, cuya feria se celebrará en el año siguiente, entre otros,);

- Gastos devengados y no pagados: Estos gastos son los que, no teniendo constancia de su pago, deben ser imputados a este ejercicio, como pueden ser lo debidos a los gastos financieros o a las compras u otros gastos efectuados sobre los cuales todavía no se ha recibido la correspondiente factura.
- Ingresos cobrados por anticipado: Estos ingresos pueden venir derivados de entregas de clientes, en concepto de a cuenta de suministros futuros, o derivados de ventas o prestación de servicios sobre los cuales no se ha formalizado la correspondiente factura.
- Ingresos devengados y no pagados: Estos ingresos son los, no teniendo constancia de su cobro, y quizás tampoco de la generación de la correspondiente factura, siguiendo lo dispuesto en la *Norma de Valoración 14ª "Ingresos por ventas y prestación de servicios" del PGC* deben ser reconocidos en el ejercicio en curso.

2.10 Partidas en moneda extranjera

En el caso de que la empresa tenga partidas monetarias o no monetarias en moneda extranjera, le será de aplicación la *NRV 11ª del PGC,* así como lo dispuesto en el *artículo 61 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas*[25], según el cual:

Según esta norma, hay que distinguir entre:

- Partidas monetarias: Como, por ejemplo, tesorería, bancos, cuentas a cobrar y a pagar. Estas partidas se convertirán en moneda de presentación (euros) aplicando el tipo de cambio de cierre. Las diferencias se registrarán en Pérdidas y Ganancias en las cuentas (668/768. Diferencias negativas/positivas de cambio).
- Partidas no monetarias: Como el inmovilizado, patrimonio neto, etc. Se convertirán en moneda de presentación (euros) a tipo de cambio histórico, el que existía cuando se realizó la operación.
- Cuenta de pérdidas y ganancias: Se convertirán en moneda de presentación (euros) aplicando el tipo de cambio en el momento que se realice la transacción.

RECUERDE:

En el mismo sentido, se pronuncia también la *Consulta núm. 2 del BOICAC núm.108 (diciembre 2016)*[26], para el caso particular en el que se adquieren existencias en moneda extranjera, cuando previamente se ha realizado un anticipo al proveedor.

25. Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, publicado en el BOE núm. 232 de 24 de septiembre de 2010, recuperado de: https://www.boe.es/eli/es/rd/2010/09/17/1159/con.

26. Consulta núm. 2 del BOICAC 108, ICAC, 2016, recuperado de: http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=555.

El ICAC considera que las existencias adquiridas con el anticipo es una partida no monetaria, por lo que se debe de aplicar para su valoración el tipo de cambio histórico (el existente en el momento de la transacción).

2.11 Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables

De especial trascendencia para la empresa, resultan las consideraciones sobre los posibles cambios en criterios contables, errores y estimaciones, todos ellos son analizados en la *NRV 22ª "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables" del PGC.*

Según esta *NRV*, cuando se produzca un cambio de criterio contable, *"se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información."*

Respecto a los ingresos o gastos correspondiente a ejercicios anteriores que se deriven de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, de acuerdo a la NRV, *"el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable".*

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores la *NRV* establece que le serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

RECUERDE:

Por último, la *NRV* clarifica una circunstancia, la cual cobra especial interés en estos momentos –por los efectos de la COVID-19 sobre la Información Financiera y No Financiera, ver punto 2 del documento–. Según la *NRV "se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos".*

La empresa, así mismo, en el procedimiento del cierre contable y fiscal, deberá valorar la existencia de posibles provisiones y contingencias fiscales. En este sentido, la *Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración*

y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios[27], contempla en el *artículo 18. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios,* ciertos aspectos de interés que a continuación se traen a colación:

"1. De acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias del Plan General de Contabilidad, con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan, la correspondiente dotación a la provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.

2. La provisión a la que hace referencia el número anterior o, en su caso, si se trata de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública se registrará con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran.

3. El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán según lo siguiente:

a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 "Impuesto sobre beneficios". A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. "Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios" contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida "Gastos financieros" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

d) La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. "Gastos excepcionales"".

Por otro lado, la norma comentada, nos indica en el punto 4, que *"4. Los excesos que se puedan poner de manifiesto en la provisión a que se ha hecho referencia, supondrán un cargo en la misma con abono a los conceptos de ingreso que correspondan; en concreto, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de gasto por impuesto sobre sociedades supondrán una reducción en la partida 'Impuesto sobre beneficios' de la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638. 'Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios'; por su parte, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de intereses correspondientes a ejercicios anteriores darán lugar a un abono en la cuenta de reservas; por último, los excesos que se puedan poner de manifiesto en relación con el concepto de sanción figurarán en la partida 'Ingresos excepcionales'".*

27. La Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, publicado en el BOE núm.40 de 16 de febrero de 2016, recuperado de: https://www.boe.es/eli/es/res/2016/02/09/(3).

RECUERDE:

En un sentido similar se expresa la *Consulta núm. 10 del BOICAC núm. 75 (septiembre 2008)*[28]. Según el ICAC, cuando nos encontremos ante una regularización tributaria de ejercicios anteriores que conlleve por consiguiente ajustar el importe de las provisiones para impuestos, le será de aplicación la *NRVª 22* y, por consiguiente, el ajuste de la provisión se llevará a una cuenta de reservas voluntarias.

2.12 Normativa contable proyectada

En el momento de redactar estas líneas, se encuentra en su última fase legislativa –con una previsión de aprobación en los últimos Consejos de Ministros de este ejercicio– el *Proyecto de Real Decreto por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.*

El borrador del Real Decreto contiene cuatro artículos que afectan al *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre,* y el *Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos,* cinco disposiciones transitorias sobre la primera aplicación de los nuevos criterios en materia de clasificación y valoración de instrumentos financieros, contabilidad de coberturas, existencias a valor razonable y reconocimiento de ingresos, así como sobre la vigencia normativa de las disposiciones contables en materia de reconocimiento de ingresos. La norma concluye con una disposición final sobre la entrada en vigor y la aplicación del Real Decreto, fijándose esta el **1 de enero de 2021**.

En cuanto a la clasificación y valoración de los activos financieros, el texto propone una nueva clasificación de las carteras, considerando apropiado reducir a cuatro el número de carteras para catalogar los activos financieros, en función de la gestión o modelo de negocio de la empresa, siendo las siguientes:

- Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Activos financieros a coste amortizado.

28. Consulta núm. 10 del BOICAC 75, ICAC, 2008, recuperado de: http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=311.

- Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.
- Activos financieros a coste.

Tal como indica el texto, en principio, todos los activos financieros deben valorarse a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, y los activos financieros que tengan las características o rasgos económicos de un préstamo ordinario o común, siempre y cuando se gestionen con un determinado propósito o modelo de negocio.

En este sentido, los acuerdos básicos de préstamo se incluirán en la cartera de *"Coste amortizado"* si la empresa gestiona estos activos con el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato. Por ello, es previsible que los activos financieros que hasta la fecha se venían clasificando en las categorías de *"Prestamos y partidas a cobrar"* e *"Inversiones mantenidas hasta el vencimiento"* (valores cotizados con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable y que la empresa mantenía con la intención efectiva y la capacidad de conservar hasta su vencimiento), se reclasifiquen a la cartera de *"Coste amortizado"*, y, por lo tanto, se mantenga el criterio de valoración.

Un cambio sustancial, respecto al primer borrador del proyecto –sometido a audiencia pública– ha sido la incorporación de una nueva categoría *"activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto"*. Estos activos tendrán un tratamiento contable muy similar al que se venía aplicando hoy en día a los valores representativos de deuda negociados incluidos en la cartera de activos financieros disponibles para la venta.

El objetivo de la reforma es perfilar el ámbito de aplicación de este criterio en los mismos términos en que se regula en la *NIIF-UE 9.* Así, en línea con la norma internacional, ventas poco frecuentes o poco significativas, ventas en activos próximos al vencimiento, ventas motivadas por el incremento del riesgo de crédito de los activos financieros o para gestionar el riesgo de concentración, entre otras, podrían ser compatibles con el objetivo de mantener activos para recibir los flujos de efectivo contractuales si la empresa puede explicar los motivos de las ventas y demostrar por qué no reflejan un cambio en su modelo de negocio.

No obstante, cuando el modelo de negocio aplicado a estos acuerdos básicos de préstamo consista en recibir los flujos contractuales del activo o acordar su enajenación, tales instrumentos se clasificarán en la cartera de *"activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto"*.

Respecto a la última categoría *"activos financieros a coste"* se utilizará para contabilizar en las cuentas anuales individuales las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Además, también se incluirán en esta cartera los instrumentos de patrimonio para los que no pueda obtenerse una estimación fiable de su valor razonable, así como otras inversiones de naturaleza similar como las cuentas en participación o los préstamos participativos con retribución contingente.

Dentro de las medidas aprobadas para simplificar el tratamiento contable de los instrumentos financieros se debe mencionar el tratamiento respecto a los instrumentos financieros híbridos. En primer lugar, se elimina el requerimiento de identificar y separar los derivados implícitos en un contrato principal que sea un activo financiero, los cuales a partir de ahora se valorarán:

- a coste amortizado si sus características económicas son coherentes con un acuerdo básico de préstamo; o
- a valor razonable en caso contrario;
- a coste, en el caso de que el valor razonable no pueda estimarse de manera fiable.

Finalmente, respecto al método de deterioro de los créditos debido a pérdidas esperadas –recogido en la *NIIF-UE 9*–, el regulador ha querido mantener el criterio actual de pérdidas incurridas. El motivo es que este tipo de reconocimiento afecta fundamentalmente a las entidades financieras y, en este caso, el Banco de España ha adaptado –a través de su *Circular 4*– el criterio de reconocimiento de las pérdidas esperadas en función de estimaciones realizadas con modelos estadísticos internos de cálculo, por lo que no parecía adecuado ampliar este criterio de forma generalizada al resto de las empresas habida cuenta que en las empresas no financieras es habitual que el vencimiento de los derechos de cobro respecto a los clientes sea inferior al año.

Con respecto a la contabilidad de las coberturas contables, se introduce una mayor flexibilidad en los requisitos a cumplir; para ello, se incrementan los posibles instrumentos de cobertura y partidas cubiertas aptos para la designación, y se suprimen los umbrales del análisis cuantitativo acerca de la eficacia retroactiva de la cobertura.

Quizá, el hecho más destacado será el que se produzca como consecuencia del traspaso de los activos clasificados como disponibles para la venta a activos con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, los ajustes por cambios de valor acumulados en el patrimonio neto relacionados con activos financieros disponibles para la venta se reclasificarán al inicio del ejercicio de aplicación de la reforma, a una cuenta de reservas.

A estos efectos, el traspaso se realizará en la fecha de primera aplicación sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en esa fecha.

En este sentido se pronuncia la *Disposición transitoria segunda del proyecto. Criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de clasificación y valoración de instrumentos financieros en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021,* de modo que las diferencias de valoración que surja en los activos y pasivos se reconocerán en una partida de reservas.

Respecto a los cambios anteriores, el ICAC ha adoptado la decisión de no modificar los criterios de reconocimiento y valoración en materia de instrumentos financieros y reconocimiento de ingresos del *Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas.* Esto ha sido, entre otros agentes, una propuesta sugerida por el Consejo General de Economistas de España, y así se ha recogido en el texto propuesto:

> *"en línea con las propuestas recibidas y la estrategia contable de la Unión Europea sobre el particular, se ha determinado no modificar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, y mantener así la política de simplificar las obligaciones contables de las empresas de menor tamaño por considerar que su actual marco normativo de información financiera contiene".*

Paralelamente a este Real Decreto, se prevé –en unas fechas muy cercanas– la aprobación y publicación, por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de la *Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.* Esta Resolución viene a completar la presente modificación del *Plan General de Contabilidad* y incluye, en la normativa contable nacional, los criterios de reconocimientos de ingresos en base a la *NIIF-UE 15.* Esta Resolución no implicará cambios relevantes en el tratamiento de los ingresos, ya que es, sustancialmente, una sistematización de normativa que ya existía y se estaba aplicando por parte de las empresas.

3. CIERRE FISCAL

3.1 Introducción

La normativa tributaria aprobada durante este año 2020 se ha focalizado en ayudar a las empresas, dotándolas de liquidez, para facilitarles la superación esta crisis originada por la pandemia. También se han publicado normas que modifican el Impuesto sobre Sociedades y que afectan a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2020: se han incrementado los incentivos fiscales relacionados con la producción cinematográfica (Real Decreto-ley 17/2020); se ha modificado el régimen fiscal de las autoridades portuarias que dejan de estar parcialmente exentas del Impuesto, estableciéndose deducciones por determinadas inversiones (Real Decreto 26/2020); y para el sector de la automoción, por un lado, se incrementa el porcentaje de deducción por innovación tecnológica y, por otro, se regula una libertad de amortización para las inversiones que impliquen la sensorización y monitorización de la cadena productiva (Reales Decreto-ley 23/2020 y 34/2020).

Actualmente existen dos Proyectos de Ley en tramitación parlamentaria que modificarán la ley del impuesto: el de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y el de Presupuestos Generales del Estado para 2021.

Respecto al primero, hay que decir que prevé dos cambios que afectarán a periodos impositivos iniciados en 2020, siempre que dicho ejercicio no haya concluido a la entrada en vigor de la norma. Por un lado, se modifica el régimen del *exit tax,* siendo la novedad que se podrá fraccionar en quintas partes la deuda tributaria originada por la integración en la base imponible de la renta que se produce si una entidad traslada su residencia fuera del territorio español y a un Estado de la UE o del Espacio Económico Europeo cuando, hasta ahora, se podía solicitar el aplazamiento del pago. Por otro lado, también se modifica el régimen de transparencia fiscal internacional.

En lo que respecta al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021, lo más llamativo es, por un lado, la modificación de la exención y de la deducción para evitar la doble imposición sobre dividendos o sobre las rentas generadas en las transmisiones de participaciones que, de ser plena, pasa a ser del 95 por 100. Por otra parte, deja de aplicarse tanto la exención como la deducción cuando la entidad perceptora de las rentas detenta un porcentaje inferior al 5 por 100 pero el precio de adquisición de la participación en la filial es superior a 20.000.000€. En este supuesto se regula un régimen transitorio por un periodo de 5 años.

Para terminar de apuntar las novedades proyectadas, tenemos que referirnos al Anteproyecto de ley por el que se modifica la ley del Impuesto sobre Sociedades y la del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que va a transponer la Directiva (UE) 2016/1164 que también tendrá efectos desde ejercicios iniciados en 2020 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la norma y que intenta corregir las asimetrías híbridas.

Aparte de lo anterior, de cara al cierre fiscal conviene tener presente que este es el último año para revertir el saldo pendiente correspondiente al ajuste negativo que se realizó por el deterioro de las participaciones

no cotizadas en los años anteriores a 2013. Recordamos que el Real Decreto 3/2016, que regula la reversión citada, podría declararse inconstitucional tal y como ha ocurrido con el Real Decreto-ley 2/2016, que modificó el régimen legal de los pagos fraccionados en el Impuesto, declarado nulo por establecer unas modificaciones sustanciales en el impuesto a través de la vía legislativa del Real Decreto-ley y no a través de una ley ordinaria, como habría sido lo adecuado. Por este motivo, y por si, finalmente, también esta norma fuera inconstitucional, se recomienda que los ejercicios en los que se haya realizado la reversión 2016 a 2020 no devengan firmes por la finalización del período de prescripción o porque adquiera firmeza una liquidación tributaria.

En otro orden de cosas, conviene tener presente que, si en 2015 aplicó la reserva de nivelación y aún tiene un saldo pendiente de sumar a la base imponible, en este ejercicio deberá realizar el correspondiente ajuste positivo por la totalidad de dicho saldo porque ya se cumplen los 5 años que marca el legislador para devolver el incentivo fiscal. Lo positivo será que el importe de la reserva mercantil dotada a estos efectos en 2015 pasará a ser plenamente disponible.

Respecto al deterioro de los créditos impagados, debemos de considerar que cada vez son más los criterios jurisprudenciales y administrativos que consideran que, para que el gasto contable sea deducible, se requiere que el acreedor reclame al deudor la deuda y, de no hacerse así, se podría considerar una liberalidad.

Preste atención si tiene deudas anteriores al 7 de octubre de 2015 y aún no las ha pagado, porque la prescripción civil de las mismas se producirá a finales de este año. Aunque la disposición transitoria 5ª de la Ley 42/2015 determinó que la prescripción de dichas deudas se produciría el día 7 de octubre de 2020, se ha modificado esa fecha al quedar suspendido el plazo de la prescripción civil durante 82 días como consecuencia del estado de alarma provocado por la COVID-19.

Asimismo, para el cierre habrá que tener en cuenta los criterios interpretativos de la Administración, de los órganos económico-administrativos y de los diferentes Tribunales de Justicia para saber a qué atenernos. A continuación, recopilamos algunos criterios que hemos incorporado en este documento:

- El Tribunal Económico-Administrativo Central interpreta, con la norma actual del Impuesto que, de no reflejarse en los estatutos de la empresa el carácter remunerado de los administradores que realizan funciones ejecutivas, no son deducibles las retribuciones que perciben, al ser un gasto que proviene de una actuación contraria al ordenamiento jurídico, por aplicación del artículo 15.f) de la ley del Impuesto.

- Este mismo Tribunal considera que el valor real de los bienes adquiridos, comprobado por técnico competente de la Administración Autonómica a efectos de la liquidación practicada a una sociedad por el concepto tributario TPO, vincula a la Inspección en la determinación del valor de mercado correspondiente a dicha venta a efectos de determinar la base imponible de la entidad transmitente.

- El Tribunal Supremo, respecto de la imputación temporal de los gastos e ingresos, considera que, cuando una sociedad en un mismo periodo impositivo anticipa tanto los ingresos como los gastos, la Administración no puede mantener los ingresos y negar la deducibilidad de los gastos en el ejercicio de la contabilización, porque ello supondría una lesión del principio de capacidad económica y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria.

- El Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en cuanto a la compensación de bases imponibles negativas, interpreta que la presentación extemporánea de la autoliquidación tiene consecuencias legales en cuanto a la posible comisión de una infracción, pero no conlleva la pérdida de beneficios, exenciones, facultades u opciones que se puedan aplicar o ejercer en la autoliquidación. Si la pretensión de la compensación de las bases negativas se incluyó en la autoliquidación extemporánea pero espontánea, no puede denegarse sólo por el hecho de que la presentación se hiciera unos días después de finalizado el plazo voluntario.

- La Audiencia Nacional interpreta que no se puede calificar como permuta, y por lo tanto no se puede aplicar la regla de valoración a valor de mercado, el contrato por el cual se transmite un inmueble a cambio de 1€ cuando la adquirente asume la plantilla de la transmitente. En la operación se ha valorado el coste futuro de una eventual indemnización que supondría el despido de los trabajadores que la entidad adquirente asume y subroga.

- La Dirección General de Tributos, respecto a la aceleración de amortizaciones aplicable a los inmovilizados intangibles de vida útil indefinida, que pueden aplicar las empresas acogidas al régimen especial de reducida dimensión, interpreta que es razonable considerar que los inmovilizados intangibles a que se refiere el artículo 12.2 de la Ley, como es el caso del fondo de comercio, pueden deducirse en un 150 por 100 del porcentaje del 5 por 100 que es el máximo de la amortización anual deducible fiscalmente.

Por último, recordamos que la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, se aplica a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020. En este sentido, las normas aprobadas se aplicarán incluso a las operaciones contabilizadas en 2020 antes de la entrada en vigor en aquellos aspectos en los que la Resolución no haya introducido aclaraciones o cambios de criterio respecto de las interpretaciones publicadas por el ICAC, por lo que habrá que prestar atención a los cambios mercantiles desarrollados en esta norma por si tuvieran alguna consecuencia desde el punto de vista del Impuesto.

Al final de este documento incluimos unas recomendaciones donde recordamos distintas cuestiones que se tienen que revisar en la contabilidad, aspectos a tener en cuenta de declaraciones de años anteriores y algunos ingresos y gastos del ejercicio a los que habrá que prestar especial atención.

Para que el documento se pueda leer más fácilmente tiene llamadas de atención marcadas con el símbolo

3.2 Importe neto de la cifra de negocios (INCN)

Aunque no está definida en la normativa del Impuesto sino en la norma mercantil, es necesario a final de año conocer los importes que deben formar parte de dicha magnitud, pues son varios los preceptos de la norma que se refieren a ella para aplicar, en unos casos, beneficios fiscales y, en otros, para limitar la utilización de ciertos créditos fiscales.

Está integrado por la cuantía de las ventas, de las prestaciones de servicios y del resto de ingresos procedentes de las actividades ordinarias, sin incluir los importes por descuentos o bonificaciones. Ante la ausencia de norma fiscal sobre qué ha de entenderse por INCN, habrá que estar a lo establecido en el artículo 35.2 del Código de Comercio o en la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991.

Desde el punto de vista contable, tal como argumenta el ICAC en la Consulta nº 3 del BOICAC 122, las subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios, salvo cuando la misma se otorga en función de unidades de producto vendidas y forma parte del precio de venta de los bienes y servicios. Tampoco se incluyen como ventas o prestaciones de servicios las unidades de productos para la venta consumidos por la propia empresa, ni los trabajos realizados para sí misma, teniendo que estar contabilizados estos últimos en la rúbrica 3. *"Trabajos efectuados por la empresa para el inmovilizado"*.

INGRESOS A CHEQUEAR PARA DETERMINAR SI FORMAN O NO PARTE DE LA CIFRA DE NEGOCIOS

Conceptos	SI	NO
Ventas y prestaciones de servicio	●	
Descuentos comerciales, rappels y devoluciones		●
Descuentos por pronto pago		●
Productos consumidos por la propia empresa o trabajos realizados para si misma		●
Permutas no comerciales		●
Permutas de inmovilizado		●
Permutas de bienes del tráfico de la empresa	●	
Subvenciones de capital		●
Subvenciones de explotación (salvo que se otorguen en función de unidades de producto)		●
Impuesto sobre el Valor Añadido		●
Impuestos especiales		●
Ingresos financieros		●
Ingresos financieros de entidades de crédito o holding financieras	●	

RECUERDE:

Es la magnitud que va a determinar si es de aplicación el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD), cuando en el periodo impositivo anterior el INCN sea inferior a 10.000.000€. No obstante, si se supere este límite se puede seguir tributando por ERD durante los 3 años siguientes, si se cumplen los requisitos de la prorroga regulado en el artículo 101.4 de la LIS.

Las entidades con INCN a partir de 20.000.000€ ven más limitada la compensación de las bases imponibles negativas (en general el 70 por 100 de la base positiva previa con un mínimo de

1.000.000€), la reversión de determinados créditos fiscales, así como la cuantía para aplicar las deducciones por doble imposición interna e internacional generadas en el ejercicio o pendientes de ejercicios anteriores.

Los gastos de atenciones a clientes o proveedores están limitados al 1 por 100 de la cifra de negocios del propio ejercicio.

Se tiene en cuenta el umbral de 1.000.000€ para determinar si la entidad está exenta en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Si los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superan el 10 por 100 del INCN, la deducción de I+D podrá quedar excluida del límite general y aplicarse o abonarse con un descuento del 20 por 100.

3.3 Entidades patrimoniales

3.3.1 Elementos patrimoniales afectos

Aunque la normativa del Impuesto define lo que ha de entenderse por actividad económica, a diferencia del IRPF, no precisa los bienes que se consideran afectos a una actividad económica, por lo que habrá que estar a lo regulado en el artículo 29 de la ley del IRPF. En consecuencia, están afectos los siguientes:

- Los inmuebles en los que se desarrolla la actividad.
- Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad, salvo los de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

La interpretación del concepto de actividad económica en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades debe realizarse a la luz del funcionamiento empresarial societario, y puede diferir de la interpretación que se realice del mismo en el Impuesto sobre la Renta, por cuanto el mismo concepto puede tener finalidades diferentes y específicas en cada figura impositiva (DGT V2107-18).

RECUERDE:

La venta de viviendas en construcción por una promotora, sin haber iniciado materialmente la actividad promotora, no es una actividad económica, ya que exclusivamente se han realizado tareas administrativas sobre las viviendas en construcción y, por lo tanto, es una entidad patrimonial (DGT V0414-18).

- No es actividad económica la inversión, gestión y administración de participaciones en el capital de otras entidades (DGT V0045-17).

- En entidades del art. 42 Código de Comercio el concepto de actividad se determina teniendo en cuenta todas las entidades que formen parte del mismo (DGT V4089-15).

3.3.2 Arrendamiento de inmuebles

Si la sociedad tiene inmuebles en alquiler y pretende que el arrendamiento sea calificado como actividad económica y, por lo tanto, considerar que dichos activos están afectos a la misma, debe tener una persona que gestione los arrendamientos a jornada completa y con contrato laboral. Es indiferente la modalidad del contrato que regule la relación laboral del trabajador con la empresa y el régimen de cotización a la Seguridad Social (DGT V1458-15).

RECUERDE:

- Según criterio administrativo y judicial es necesario probar que existe una carga administrativa mínima de trabajo que justifique la necesidad de contratar a la persona (Tribunal Supremo, sentencia de 7 de diciembre de 2016).

- Cumple el requisito de la persona un miembro de la unidad familiar, como es el cónyuge, si el contrato de trabajo es calificado como laboral (DGT V0953-17). También lo cumple el administrador único de una sociedad con contrato laboral y a jornada completa, percibiendo su remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su objeto social (DGT V1458-15).

- El requisito de la persona se puede alcanzar subcontratando con un tercero el servicio de gestión de los arrendamientos. En estos casos lo relevante no es el personal que el subcontratado tenga en nómina, sino qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplea en la gestión de la actividad de la entidad que subcontrata (DGT V0133-16)[29].

- No se entiende cumplido el requisito de la persona por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que al menos uno de ellos ha de tener contrato a jornada completa (DGT V1437-18).

29. Este criterio no es extensible al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.3.3 Entidad patrimonial

Conviene analizar, a final de año, los balances trimestrales para saber si la sociedad tiene o no la condición de entidad patrimonial. Calcule la media de los activos de dichos balances y, si más de la mitad está formado por bienes no afectos, o por acciones y participaciones, la entidad en principio será patrimonial[30].

A estos efectos no se computarán ni el dinero ni los derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

Para determinar si una entidad tiene o no la condición de patrimonial en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se tendrá en cuenta la suma agregada de los balances anuales de los períodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la participación, con el límite de los iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2009, salvo prueba en contrario.

Recogemos en un cuadro una recopilación de algunos bienes que pueden o no estar afectos a la actividad económica según normativa y criterios administrativos y jurisprudenciales.

ACTIVOS		AFECTOS	
Bienes inmuebles	Se ejerce la actividad económica (Art. 29 LIRPF)	SI	
	Arrendados con persona y carga de trabajo (DGT V1458-15)	SI	
	Arrendados con persona y sin carga de trabajo (DGT V1458-15)		NO
	Arrendados con dos personas a media jornada cada una (DGT 1438-18)		NO
	Arrendados sin persona (Art. 5 LIS)		NO
	Para uso y disfrute (Art. 29 LIRPF)		NO
Dinero, cuentas,depósitos	De la actividad ordinaria (DGT V2067-16)	SI	
	De la actividad extraordinaria menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SI	
	De la actividad extraordinaria más de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)		NO
	De la actividad extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)		NO
	De dividendos de acciones que no computan (DGT V2262-18)	SI	
	De dividendos de acciones que computan como no afectos (DGT V2262-18)		NO
Derechos de crédito	De ventas ordinarias y prestación de servicios (DGT V1037-16)	SI	
	De ventas extraordinarias menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SI	
	De ventas extraordinarias más de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)		NO
	Act. Extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)		NO
Acciones cotizan	Compradas con actividad ordinaria (DGT V2067-16)	SI	
	Compradas con actividad extraordinaria		NO
Participaciones no cotizan	Compradas por obligaciones legales (Art. 5 LIS)	SI	
	Son pagarés de empresas (Art. 5 LIS)	SI	
	Son existencias (Art. 5 LIS)	SI	
	Se tiene un porcenta de, al menos, 5% y se gestionan las participaciones (Art. 5 LIS)	SI	
Otros	Activos en construcción (DGT V3707-15)	SI	

30. Las acciones o participaciones se consideran bienes afectos cuando otorguen al menos el 5 por 100 del capital y se posean como mínimo durante un año con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para ello.

RECUERDE:

La Administración puede probar que, en alguno de los períodos impositivos de tenencia de la participación, y no solo desde 2009 a 2014, la entidad tuvo la condición de patrimonial. Pero también el contribuyente puede probar que no tuvo en algún período la condición de patrimonial (DGT V0696-16).

En cuanto al último período impositivo en el que se produce la transmisión de la participación, se atenderá a la media de los balances trimestrales del ejercicio, existentes hasta la fecha de transmisión (DGT V5088-16).

Si una sociedad tiene la consideración de entidad patrimonial tenga en cuenta que:

- No podrá aplicar ningún incentivo de los regulados para las Empresas de reducida dimensión (ERD).
- Si un socio persona jurídica vende acciones de una sociedad patrimonial, no podrá aplicar la exención para evitar la doble imposición por la parte del beneficio de la venta de las participaciones que se corresponda con la plusvalía tácita.
- Si la empresa es patrimonial no podrá aplicar el tipo de gravamen reducido del 15 por 100 que aplican las empresas de nueva creación.
- No se podrán compensar las bases imponibles negativas si se adquiere una sociedad patrimonial en la que se participa en más del 50 por 100 si, al final del periodo impositivo en que se generó la base negativa, se ostentaba un porcentaje inferior al 25 por 100.

3.4 Imputación temporal de gastos e ingresos

La fiscalidad sigue el criterio contable de imputar los ingresos y los gastos según devengo, con independencia de las fechas de cobro y pago. *(ver Cierre contable "Periodificaciones de ingresos y gastos").*

No obstante, los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un método de imputación temporal distinto, por ejemplo, el de caja[31].

3.4.1 Ingresos y gastos contabilizados en períodos distintos al de devengo

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, se imputarán en el período impositivo que corresponda.

Tratándose de gastos imputados contablemente en dicha cuenta en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal, o de ingresos contabilizados en un período impositivo anterior,

31. La solicitud deberá presentarse en los 6 meses antes de la finalización del primer período impositivo en que dicho criterio vaya a producir efectos. Si la Administración no contesta en un plazo de 6 meses, se entiende estimada la solicitud.

la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal.

RECUERDE:

- Según el Tribunal Supremo cuando una sociedad en un mismo periodo impositivo anticipa tanto los ingresos como los gastos, la Administración no puede mantener los ingresos y negar la deducibilidad de los gastos porque ello supone una lesión del principio de capacidad económica y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria (Tribunal Supremo, de 17 de junio de 2020).

- Según el criterio administrativo, si a la fecha de actuaciones inspectoras se encuentra prescrito el ejercicio al que corresponde un gasto según devengo, no puede admitirse el gasto en el ejercicio en que se contabiliza, pues la tributación que se obtendría sería inferior a la resultante de aplicar el criterio de devengo.

- La prescripción debería analizarse en el momento en que el sujeto pasivo debió autoliquidar el impuesto y no en el momento en que se desarrollan las actuaciones inspectoras (sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de diciembre de 2009).

3.4.2 Cambios de estimación contable, criterios contables y errores contables

Tal como se ha señalado en el *Cierre contable "Cambios, errores y estimaciones"* los cambios de estimación contable se aplican de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación, como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto.

Sin embargo, los cambios de criterios contables se aplican de manera retroactiva considerando el nuevo criterio como si éste se hubiese aplicado siempre. En este caso, se debe realizar un ajuste fiscal por los años anteriores.

Cuando se trata de un error contable, y el gasto se contabilizó en un momento anterior o el ingreso en un momento posterior al devengo, se tiene que regularizar la situación mediante una complementaria. Cuando el gasto se contabiliza en un momento posterior o el ingreso en un momento anterior a devengo, se puede dejar como está, salvo que exista perjuicio económico para la Hacienda Pública.

RECUERDE:

- Cuando una entidad, años más tarde, se da cuenta de que un trabajador ha robado dinero de la sociedad y es improbable su recuperación, no es posible contabilizar un derecho de crédito, sino que

es de aplicación la NV 22ª del PGC "cambios de criterios contables, errores y estimaciones contables". El cargo a reservas es un gasto extraordinario fiscalmente deducible, siempre que no exista perjuicio para la Hacienda Pública (DGT V2671-20).

En el siguiente cuadro recogemos como hay que proceder cuando se contabilizan ingresos o gastos en ejercicios distintos al del devengo en las siguientes situaciones:

	Declaración complementaria/rectificativa	Ajuste +/- en el ejercicio de la contabilización/devengo
Cambio de criterio contable	●	●
Cambio de estimación contable	●	●
Errores contables	●	●
Errores en los ajustes fiscales	●	●
Ingresos y gastos modificados conforme a Derecho	●	●
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, sin perjuicio para Hacienda Pública	●	●
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, con perjuicio para Hacienda Pública	●	●
Ingreso contabilizado en un momento posterior a devengo/ Gasto contabilizado en un momento anterior a devengo	●	●

● no

3.4.3 Saneamiento de saldos acreedores y descubrimiento de activos no contabilizados

El saneamiento de deudas ficticias procedentes de ejercicios ya prescritos se realiza con abono a reservas, al igual que el reconocimiento contable de activos propiedad de la entidad que no se hubieran contabilizado en el ejercicio correspondiente. Este importe no se integrará en la base imponible si se prueba la antigüedad, por la contabilidad debidamente legalizada, aunque ésta no refleje la imagen fiel del patrimonio.

A *sensu contrario,* una contabilidad que no estuviera debidamente legalizada no constituiría prueba válida para demostrar la procedencia de la deuda de período prescrito (Tribunal Supremo, de 5 de octubre de 2012 y TEAC, de 21 de marzo de 2013) *(ver Cierre contable "Formulación, aprobación y depósito de Cuentas Anuales").*

RECUERDE:

- Si en el balance existen deudas no pagadas de períodos prescritos civilmente, una vez transcurrido el plazo de prescripción civil[32], se deberá de cancelar la deuda con abono a reservas y será ingreso fiscal, salvo que la cancelación de la deuda se registre una vez transcurrido el período de prescripción fiscal de 4 años. Desde el punto de vista contable es de interés el posicionamiento del ICAC, a través de las Consultas nº 6 del BOICAC 79 y nº 2 del BOICAC 96.

- Cuando existan deudas de períodos no prescritos civilmente que la entidad no tenga que pagar, habrá que cancelarlas con abono a reservas, siendo este ingreso contable un ingreso fiscal.

- Cuando se contabilice un activo que estuviera oculto, en un período posterior, el abono a reservas será ingreso fiscal, excepto que se pruebe que la adquisición se efectuó en un ejercicio ya prescrito. Además, el valor de estos elementos, en cuanto se hayan incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales, por ejemplo, para la deducción de gastos de amortización.

- No obstante, si se trata de bienes o derechos de los que exista la obligación de informar en el modelo 720, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, sin que se pueda alegar la prescripción, salvo que se acredite que dichos bienes y derechos han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto.

3.4.4 Ingresos procedentes de reclamaciones

Si ha contabilizado un ingreso por el reconocimiento de alguna cantidad reclamada judicialmente, desde el punto de vista fiscal deberá imputarlo en el período impositivo en que la sentencia sea firme.

Si el ingreso contable deriva de un recurso interpuesto contra la cuota satisfecha en su día por el Impuesto sobre Sociedades, dicho ingreso no se habrá de integrar en la base imponible, dado que el gasto por este Impuesto no es deducible, situación que no se produce si se trata de otro tributo.

RECUERDE:

- Si la sentencia es favorable, no ha adquirido firmeza y cobramos lo reclamado, si la parte contraria hubiese recurrido en segunda instancia, no se ha de contabilizar ingreso por el cobro de la indem-

32. El art. 1.964 de C. Civil se modificó por Ley 42/2015, reduciendo el periodo de prescripción para las acciones personales, de 15 a 5 años. Las acciones hipotecarias siguen teniendo un período de prescripción de 20 años. Según la Disposición Transitoria 5ª de la ley 42/2015, solo se aplica el nuevo plazo a las acciones que no tengan término especial de prescripción y hayan nacido después de la fecha de entrada en vigor de dicha ley, el 07-10-15. No obstante, las obligaciones nacidas antes del 7 de octubre de 2015 prescribirán cuando transcurran 15 años desde su nacimiento o, si sucede antes, a los 5 años desde la entrada en vigor de la modificación, es decir el día 7 de octubre de 2020. Como consecuencia del estado de alarma por la COVID-19 la prescripción ha quedado interrumpida por 82 días, por lo que la fecha anterior es el 28 de diciembre de 2020.

nización en ese ejercicio, sino que el cargo a la cuenta de tesorería debe registrarse con abono a una cuenta de pasivo, por lo que no constituirá ni ingreso contable ni fiscal. Si finalmente el fallo fuera desfavorable, se dará de baja la cuenta de pasivo por el cobro de la indemnización, con abono a tesorería, sin que el importe de dicha indemnización se reconozca en ningún momento ni como ingreso contable ni fiscal (DGT V1695-15). Si la sentencia firme fuera favorable, el cargo de la cuenta de pasivo se hará con abono a una cuenta de ingresos, ahora sí, ingreso contable y fiscal.

Si se ha recibido una cuantía dineraria en concepto de costas judiciales, se imputará como ingreso en el ejercicio en que se haya producido el devengo de conformidad con la normativa contable (DGT V0877-18). La base imponible del importe recibido coincidirá con la tasación de costas aprobada por el órgano judicial, que será la base más el IVA correspondiente (DGT V1548-16).

3.4.5 Recuperación del valor de los activos adquiridos a entidades vinculadas

Si en el balance de la empresa figura algún activo que fue adquirido a una entidad vinculada y éste ha recuperado su valor, averigüe si la transmitente dedujo fiscalmente el gasto por el deterioro contable, ya que de ser así deberá realizar un ajuste extracontable positivo por el valor recuperado. Este ajuste no puede ser superior al deterioro o corrección de valor que fue deducible (ver Cierre contable: "Deterioros de inversiones financieras en empresas del grupo").

3.4.6 Ingreso de una sociedad en concurso por una quita

Desde el punto de vista contable, tal como se ha pronunciado el ICAC en diversas consultas, como la Consulta núm. 6 del BOICAC nº 102 o la Consulta nº 1 del BOICAC número 76, en una situación concursal, donde parte de las deudas contables estén afectas por una quita, se deberá analizar si se ha producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda. En este sentido, se entiende que la modificación es sustancial cuando hay una variación de un 10% o más en la valoración de la deuda actualizada con respecto a la anterior. Para realizar este cálculo se debe actualizar la deuda antigua como la nueva al tipo de interés efectivo de la primera. Pueden darse dos circunstancias:

- Que se haya producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda: se registrará la baja de la deuda original y se reconocerá el nuevo pasivo por su valor razonable, lo que implica que el gasto por intereses de la nueva deuda se contabilice a partir de ese momento aplicando el tipo de interés de mercado en esa fecha. La diferencia existente se considerará ingreso financiero;

- Que no se haya producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda: no se dará de baja el pasivo financiero original, registrando, en su caso, el importe de las comisiones pagadas como un ajuste en su valor contable. Se calculará un nuevo tipo de interés efectivo, que será el que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

Desde el punto de vista fiscal, sí la entidad ha entrado en concurso y se ha aprobado una quita, existirá un ingreso contable por la diferencia entre los importes de la deuda antigua y de la nueva actualizada. Desde

el punto de vista fiscal se podrá imputar el ingreso, en lugar de hacerlo cuando sea efectivo el convenio, a medida que se contabilicen los gastos financieros correspondientes a la nueva deuda.

Si el importe de los gastos financieros es inferior a la cuantía del ingreso contable, se imputará este último según el porcentaje que resulte de prorratear los gastos financieros[33].

3.4.7 Operaciones a plazo

Se considera que estamos ante una operación a plazo cuando se pacte que el último cobro de la contraprestación se perciba transcurrido más de un año desde la realización de la operación. En estos casos se imputarán las rentas, proporcionalmente, a medida que sean exigibles los cobros.

Es necesario que exista una transmisión, prestación de un servicio o incluso una indemnización, que a su vez comporta o determina una posición "acreedora" o "vendedora" del sujeto que recibe la citada contraprestación. Esto no ocurre cuando una entidad adquiere unos pagarés que, en aplicación de las normas contables, determinan un beneficio cuyo origen no se encuentra en una contraprestación exigible (DGT V1402-16).

Las entidades que vendan sus mercaderías o presten servicios acogiéndose a esta regla especial, deberán tener especial cuidado con el ingreso contable que documenta la operación, porque lo que se difiere no es dicho ingreso, sino la renta obtenida y, por consiguiente, es necesario conocer el coste asociado al servicio prestado.

RECUERDE:

- Si llega la fecha de exigibilidad del cobro, y este no se produce, deberá integrar la renta correspondiente, pero podrá deducir el gasto contable por deterioro del crédito si han transcurrido más de 6 meses desde el vencimiento hasta el final del período impositivo, siempre que se cumplan las condiciones para que el deterioro contable sea deducible.

- Para tener derecho a la aplicación de la regla especial de operaciones a plazo es necesario que en el contrato se especifique el momento temporal en que se percibirá el precio.

- La imputación según de cada uno de los plazos de estas operaciones se ha de realizar cuando se produzca la exigibilidad del mismo, no cuando se realice efectivamente el cobro, sin incluir el IVA de los plazos (TEAC, Resolución nº 06065/2016, de 4 de abril de 2017).

- Verifique que no se ha producido el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, de ser así deberá imputar la renta pendiente.

33. Además, no se aplica la limitación regulada a la compensación de las bases imponibles negativas a las rentas correspondientes a quitas y esperas, consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

Se puede considerar que un contribuyente no se acogió a la regla especial de operaciones a plazo porque no efectuó ningún ajuste extracontable en la autoliquidación del Impuesto (Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 26 de junio de 2018).

3.5 Chequeo de ingresos que no tributan

3.5.1 Transmisión de inmuebles urbanos

Si una entidad ha transmitido un inmueble de naturaleza urbana adquirido a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50 por 100. Lo mismo procederá si la transmisión se produce en ejercicios posteriores.

RECUERDE:

No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Aunque no se prevé expresamente la posibilidad de aplicar este incentivo fiscal a la trasmisión de inmuebles adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero, si a efectos contables, y por las circunstancias concretas del contrato, la operación se califica como arrendamiento financiero, el arrendatario contabilizará el bien como un activo adquirido y se puede entender que se ha hecho a título oneroso, por lo que se interpreta que se cumplen los requisitos exigidos para aplicar la exención del 50 por 100 de la renta (DGT V2129-12).

3.5.2 Capitalización de deudas

Si ha realizado una operación de aumento de capital por compensación de deudas y ha contabilizado un ingreso, por diferencia entre el valor contable de la deuda y su valor razonable, no deberá tributar dado que fiscalmente esta operación se valora desde el punto de vista mercantil, es decir por el importe escriturado.

En el caso de que se hubieran ocasionado gastos en la ampliación de capital registrados con cargo a reservas, tenga en cuenta que son fiscalmente deducibles por lo que se habrá de realizar un ajuste extracontable negativo por dicho importe *(ver Cierre Contable "Formulación, aprobación y depósito de Cuentas Anuales. Desequilibrio patrimonial").*

3.5.3 Exención de dividendos o de rentas generadas en la transmisión de participaciones[34]

Si ha contabilizado ingresos financieros que proceden del reparto de dividendos o de beneficios generados por transmisiones de participaciones puede que no tenga que integrarlos en la base imponible si se cumplen los requisitos que citamos a continuación[35].

34. El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales para 2021 reduce el beneficio fiscal al 95%.

35. Esto es así porque el legislador trata de evitar que se produzca una doble imposición económica.

- La participación directa o indirecta debe ser igual o mayor al 5 por 100 en el capital de la participada, o bien que el coste de la participación sea igual o superior a 20.000.000€. Además, es necesario haber mantenido las participaciones durante, al menos, un año antes de la percepción del dividendo (pudiendo cumplirse también este plazo posteriormente) o de la fecha de transmisión. En el caso de venta, el plazo del año se computa desde la adquisición de la participación hasta el día de la transmisión.

- Si las participaciones se tienen en una entidad radicada en el extranjero, además de los requisitos anteriores, es necesario que la filial haya tributado por un impuesto análogo al del Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal mínimo del 10 por 100[36], si bien se entenderá cumplido este requisito cuando resida en un país con el que España haya suscrito un convenio. En el caso de transmisión, de no cumplirse estos requisitos en todos los ejercicios de tenencia, solo se aplicará la exención por la parte de las reservas generadas en los períodos impositivos en que se cumplieron, estando también exenta la parte de beneficio que se corresponda con la plusvalía tácita, la cual se entenderá generada de forma lineal.

- Si la entidad participada tiene a su vez filiales, en principio es necesario tener, al menos, un 5 por 100 de participación directa o indirecta en dichas filiales siempre que más del 70 por 100 de los ingresos de la participada procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones.

RECUERDE:

En cuanto al plazo mínimo de un año se tendrá en cuenta el periodo de tiempo durante el que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que forme grupo mercantil, según artículo 42 Código de comercio. Requisito que no se cumple cuando el vendedor de la participación es una persona física (DGT V2519-20).

Cuando se perciba un dividendo y no exista ingreso contable, tampoco se produce ingreso desde el punto de vista fiscal. En este caso coincide contabilidad y fiscalidad y no hay que hacer ningún ajuste (BOICAC nº 123/2020 Consulta nº 143).

No hay que tener en cuenta el porcentaje de participación en las filiales cuando la participada sea la dominante de un grupo mercantil que consolide cuentas y los ingresos financieros del grupo sean inferiores al 70 por 100. Tampoco cuando la entidad participada no es la dominante de un grupo pero, tanto ella como todas las filiales, pertenecen a un grupo mercantil que consolide cuentas.

Si la adquisición de las participaciones de entidades residentes se produjo en períodos impositivos iniciados antes de 2015, los dividendos percibidos, en principio, tendrán derecho a la exención. Pero hay que tener en cuenta que la distribución de los beneficios acumulados, o de las plusvalías tácitas generadas antes de la adquisición de la participación, no se considera renta y minora el valor de ad-

36. No se entenderá cumplido este requisito si la entidad participada reside en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado de la Unión Europea y se acredite motivo económico válido y realización de actividades económicas.

quisición de la participación. En este caso, además de no integrar la renta, se podrá aplicar la deducción por doble imposición cuando se pruebe que un tenedor anterior de la participación tributó en una transmisión previa (DGT V0448-16).

Si durante el ejercicio su sociedad ha realizado una escisión y ha canjeado sus títulos por otros emitidos por las entidades beneficiarias, considere que, aunque tenga derecho a la exención por doble imposición, aplicará el régimen de diferimiento y no la exención. Cuanto transmita con posterioridad los títulos nuevos podrá ya aplicar la exención por la plusvalía diferida.

Desde el punto de vista contable, resulta de interés también la reciente Consulta nº 1 del BOICAC 123. La consulta plantea la interpretación que debe seguirse para contabilizar en el socio el reparto de dividendos en diferentes escenarios y, en particular, sobre el alcance concreto de los *apartados 2 y 3 del artículo 31 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.*

Para dar respuesta a estos casos, el ICAC trae a colación lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 31 de la cita de Resolución de 5 de marzo de 2019:

> *"2. Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.*
>
> *3. El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo".*

Por otra parte, el apartado 2.8. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros de la norma de registro y valoración (NRV) 9ª. Instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad (PGC), expresa que:

> *"(…), si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión."*

Esta cuestión también ha sido analizada en la Consulta nº 9 del BOICAC 113.

3.5.4 Condonación de préstamos entre entidades del grupo

Si es la matriz de un grupo mercantil y una de sus filiales, de la que se posee el 100 por 100 del capital, le condona el préstamo que le concedió en su día, desde el punto de vista contable habrá registrado un ingreso financiero por el importe de la condonación. La filial habrá contabilizado un cargo a la cuenta de reservas.

Este ingreso no tributa en la matriz si tiene derecho a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional. El cargo a reservas de la filial no constituirá un gasto deducible para ella.

Si la matriz no tiene el 100 por 100 de la filial, por la parte que no es socio se produce un ingreso excepcional que tributa en su totalidad. La filial, por su parte, habrá registrado un gasto excepcional que no es fiscalmente deducible al tratarse de una liberalidad.

RECUERDE:

No se puede entender que se ha condonado un préstamo mientras no ha transcurrido el plazo de prescripción civil para cobrarlo si no se ha producido la condonación expresa. Será cuando transcurra dicho plazo cuando se pueda entender que existe la condonación, pero no antes (Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Recurso nº 798/2016, de 15 de noviembre de 2018).

3.5.5 Subvenciones, donaciones y legados (cuenta 118 PGC)

Si un socio o propietario entrega a la sociedad una donación no reintegrable, deberá contabilizarse en los fondos propios de la perceptora (cuenta 118 PGC) no tributando por dicha cuantía.

Cuando las subvenciones, que no provengan de los socios, se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación, se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

Si los socios financian a su empresa sin aumentar el capital social y sin otorgar un préstamo, se registrará la aportación en la cuenta (118). En este caso no es necesario realizar escritura pública ni acudir al Registro mercantil, al contrario de lo que ocurre cuando se amplía capital, en los que sí es obligatorio. Para los socios dicha aportación constituye un mayor valor de adquisición de la participación y para la sociedad fondos propios. No obstante, si la participación no es proporcional, existirá una liberalidad para el socio, no deducible, y un ingreso para la sociedad, que formará parte de la base imponible (Artículo 9.2 de la Resolución del ICAC, de 5 de marzo de 2019).

Cuando los socios quieran recuperar las aportaciones de la cuenta (118), se requerirá aprobación por Junta. El socio persona jurídica disminuirá su precio de adquisición por el importe recibido y solo el exceso tributa (DGT V1978-16). No obstante, desde el punto de vista contable hay que estar a lo dispuesto en el artículo 31 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del ICAC). En estos casos puede existir un ingreso contable cuando se devuelven las aportaciones a los socios, o la prima de emisión, siempre que desde que se adquirió la participación la entidad haya generado beneficios. Dicho ingreso contable deberá de eliminarse de la base imponible del Impuesto, salvo por la parte que exceda del valor de adquisición de la participación. No obstante, si se tiene más del 5 por 100 del capital podría aplicarse la exención para evitar la doble imposición y no tributar por el ingreso contable.

RECUERDE:

- Los importes que se concedan para financiar gastos específicos se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

- Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan (DGT V4233-16).

3.6 Valor de determinadas operaciones

Chequee si la empresa ha realizado alguna de las operaciones que el legislador establece que se valoren a valor de mercado. Si contablemente se han registrado por otro valor, surgirán diferencias temporarias o permanentes, dependiendo de cuál sea la operación.

3.6.1 Operaciones especiales a tener en cuenta

La norma fiscal obliga a reconocer ingresos, según los casos, por diferencia entre el valor de mercado del bien entregado y su valor fiscal, o entre el valor de mercado del bien recibido y el valor fiscal del entregado cuando se realiza alguna de las siguientes operaciones:

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo[37].
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación[38].
- Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación, reducción del capital con devoluciones de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios[39].
- Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial[40].
- Los adquiridos por permuta[41].
- Los adquiridos por canje o conversión.
- Cambios de residencia.

37. Para la entidad donante se pueden producir dos diferencias permanentes positivas: una por diferencia entre el valor fiscal del activo transmitido y su valor de mercado y otra por el gasto contable registrado en la operación que no es fiscalmente deducible.

38. Si se cumplen los requisitos para aplicar el régimen de reestructuración empresarial, la plusvalía se difiere hasta el momento en que se transmitan las participaciones recibidas.

39. Los socios personas jurídicas, en su caso, podrán aplicar la exención para evitar la doble imposición.

40. Se puede diferir la plusvalía si la operación se acoge al régimen especial de reestructuración empresarial.

41. La diferencia positiva se produce en el caso de que la permuta se califique de no comercial, dado que, en ese caso, no se genera beneficio contable y, sin embargo, la norma fiscal obliga a integrar en base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor fiscal del bien entregado.

RECUERDE:

- No existe obligación de documentar las operaciones anteriores cuando se realizan entre partes vinculadas, que también se han de valorar a mercado, porque prevalece la regla especial del artículo 17 sobre la regla general de las operaciones vinculadas del artículo 18, que es la que obliga a documentar las operaciones (DGT V0607-11).

- No es una permuta la transmisión de inmuebles a cambio de 1€ con asunción por la entidad compradora de parte de la plantilla y, por lo tanto, es válido el precio de transmisión calculado a partir de la eventual indemnización que supondría el despido de los trabajadores que la entidad adquirente asume y subroga (Audiencia Nacional, de 1 de julio de 2020).

- El valor real de los bienes adquiridos, comprobado por técnico competente de la Administración Autonómica a efectos de la liquidación practicada a la sociedad por el concepto tributario TPO, vincularía a la Inspección en la determinación del valor de mercado correspondiente a dicha adquisición a efectos de determinar en el Impuesto sobre Sociedades el incremento de base imponible derivado de la transmisión lucrativa por la diferencia entre el valor escriturado y declarado (TEAC, Resolución 3337/2018, de 14 de mayo de 2019).

3.6.2 Operaciones vinculadas

Se han de valorar obligatoriamente a valor de mercado determinadas operaciones que conllevan también la obligación de ser documentadas, si bien los requerimientos en este sentido son diferentes dependiendo de la facturación de la entidad o el grupo, de la naturaleza de las operaciones y del importe de las mismas. Asimismo, puede existir obligación de informar en el mes de noviembre sobre estas operaciones a través del modelo 232.

No se puede perder de vista que, cuando el valor convenido entre las partes difiera del valor de mercado, aparte del ajuste primario procede realizar el llamado ajuste secundario, que ha de tratar la diferencia entre ambos valores según la naturaleza de las rentas que se pongan de manifiesto. Se puede evitar la regularización del ajuste secundario si, antes de que la Administración tributaria emita una liquidación, las partes se restituyen los importes que dan lugar al ajuste secundario.

Si la entidad ha realizado alguna operación con las personas que enumeramos a continuación, puede que tenga que valorarla a valor de mercado y, en su caso, documentar las mismas.

3.6.3 Perímetro de vinculación

- Una entidad y sus socios o partícipes cuando la participación sea, al menos, de un 25 por 100.
- Una entidad y sus consejeros o administradores de hecho o de derecho, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
- Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o los fondos propios.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

3.6.4 Norma de seguridad para determinadas operaciones vinculadas entre socios profesionales y sus sociedades profesionales

Es una norma de cumplimiento voluntario, pero si se concitan los requisitos de la misma, la Administración tributaria no podrá discutir la cuantía de la contraprestación pactada por los servicios profesionales que los socios profesionales prestan a su sociedad.

RECUERDE:

Las retribuciones de todos los socios que prestan servicios profesionales tienen que sumar, como mínimo, el 75 por 100 de la diferencia entre los ingresos y gastos antes de deducir dichas retribuciones.

Se exige que más del 75 por 100 de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y que esta cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

Es necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables en los estatutos o por un pacto interno de socios (DGT V3963-16).

Para que a un socio no se le pueda revisar el valor pactado, su remuneración debe ser, al menos, 1,5 veces la media del salario de los trabajadores que desempeñen funciones análogas a las de los socios profesionales. En ausencia de estos trabajadores, la cuantía de las retribuciones no puede ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)[42].

42. Para 2020 el IPREM anual (12 pagas): 6.454,03 euros/año. IPREM anual (14 pagas): 7.519,59 euros/año.

3.6.5 Ajuste secundario

Cuando la valoración dada por las partes difiere del valor de mercado, habrá que ver a qué obedece dicha diferencia, y tratarlo fiscalmente como tal, lo cual constituye el ajuste secundario. Se puede evitar la regularización del ajuste secundario si, antes de que la Administración tributaria emita una liquidación, las partes se restituyen los importes que dan lugar al mismo.

CONSECUENCIAS DEL AJUSTE SECUNDARIO

Desplazamiento patrimonial a favor del socio		
	Socio	Sociedad
Parte que corresponde al % de participación	Participación en beneficios (exención DDI)	Retribución fondos propios
Parte que no corresponde al % de participación	Utilidad por condición de socio (no exención DDI)	

Desplazamiento patrimonial a favor de la sociedad		
	Socio	Sociedad
Parte que corresponde al % de participación	Valor de adquisición de la participación	Retribución fondos propios
Parte que no corresponde al % de participación	Liberalidad (Gasto no deducible)	Renta

RECUERDE:

- El registro contable de las operaciones debe realizarse, entre empresas vinculadas o no, atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, una vez considerados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, con independencia de la denominación otorgada por las partes (DGT V0382-11).

- El ajuste de las operaciones vinculadas le corresponde a la Administración tributaria, salvo que el contribuyente detecte que ha existido un error contable una vez se hayan aprobado las cuentas del ejercicio, lo cual supone rectificar, con cargo o abono a reservas, la operación por diferencia entre el valor de mercado y el convenido.

- La documentación de la determinación del valor de mercado en operaciones vinculadas deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración.

- Las personas o entidades vinculadas podrán solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas con carácter previo a la realización de estas. El acuerdo

surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al vigente en la fecha de aprobación del acuerdo. También puede tener efectos respecto a períodos anteriores no prescritos.

3.7 Gastos contables que no son fiscalmente deducibles o tienen limitada su deducibilidad

Retribución de fondos propios

Los gastos ocasionados por la retribución de fondos propios no son deducibles. Enumeramos algunos de ellos:

- Los correspondientes a dividendos en especie, como es el gasto de compras de regalos que se entregan a los socios el día de la Junta de accionistas o la prima de asistencia a dicha Junta, o los gastos ocasionados por la utilización por parte del socio, que no presta servicios retribuidos a la sociedad, de un inmueble o de un vehículo.
- Los gastos financieros derivados de la remuneración a los titulares de acciones sin voto o de acciones rescatables.
- La remuneración de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Su remuneración se considera como un dividendo, aunque se contabilicen como gastos financieros, con derecho, si procede, a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional en la entidad que los percibe[43].

RECUERDE:

Si la entidad recibe un préstamo participativo de una persona física, los intereses del mismo serán gastos fiscalmente deducibles porque no provienen de un préstamo otorgado por una entidad del grupo, pero sí podrá limitarse su deducibilidad según el artículo 16 (DGT V2007-15).

3.7.1 Gastos por donativos y liberalidades

No se permite la deducibilidad de estos gastos, pero existen algunos expresamente excluidos de este concepto de liberalidad. Así ocurre con los gastos por atenciones a clientes y proveedores, aunque se limita el importe del gasto deducible en este concepto al 1 por 100 del INCN del propio ejercicio en que se contabilizan.

43. No aplicable a préstamos participativos otorgados antes de 20-06-14. Además, no se ven afectados por el límite de los gastos financieros (30 por 100 del beneficio operativo). Es decir, estos préstamos participativos no deben ser considerados como deuda a los efectos de dicho límite (DGT V3503-15).

RECUERDE:

Es importante no confundir estos gastos con los de promoción de ventas, pues estos no quedan limitados, como son por ejemplo los gastos derivados de la entrega de obsequios (relojes, teléfonos móviles…) de escaso valor, con la intención de promocionar las ventas. Constituyen gastos de promoción, por lo que no se encuentran incluidos en la categoría de gastos por atenciones a clientes y proveedores y, consecuentemente, no están sometidos a ningún límite. DGT V0242-17.

En relación con la justificación documental de los gastos de comidas de trabajo con clientes y proveedores, se trata de una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio admitido en Derecho. Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar dicha integración, los cuales serán valorados por la Administración tributaria competente en materia de comprobación (DGT V2119-20).

3.7.2 Gastos por retribuciones pagadas a un miembro del Consejo de Administración cuando, a su vez, es también director general o consejero delegado

Si en los estatutos de la sociedad consta que el cargo de administrador es remunerado, la entidad podrá deducir el gasto contable por la retribución. En el caso de los administradores con funciones ejecutivas, aunque el gasto de la remuneración en principio está excluido del concepto de liberalidad y es deducible, es recomendable que los Estatutos precisen el modo de retribución y, anualmente y de forma complementaría, la Junta General debe aprobar el importe conjunto de la remuneración de los Administradores con funciones deliberativas y ejecutivas.

Según el artículo 15.e) de la ley del impuesto, no se considera liberalidad la retribución que cobra un administrador por el desempeño de funciones de alta dirección, como por ejemplo por el cargo de gerente, por lo que podríamos interpretar que no es necesario que en los Estatutos de la empresa figure la retribución por dichas funciones ejecutivas para que el gasto sea deducible. No obstante, el Tribunal Supremo interpreta que, según la normativa mercantil, en los Estatutos de la empresa debe constar no solo la retribución que perciben los consejeros que tienen funciones deliberativas sino también la que perciben quienes, además, tienen funciones ejecutivas, debiendo aprobar la Junta General asimismo el monto anual de las retribuciones de todos los consejeros, de los que tienen funciones deliberativas y las de los que tienen funciones ejecutivas (STS, de 26 de febrero de 2018).

El Tribunal Central, con la norma actual del Impuesto, entiende que, de no reflejarse en los estatutos de la empresa el carácter remunerado de los consejeros que realizan funciones ejecutivas, no es deducible el gasto al ser contrario al ordenamiento jurídico por aplicación del artículo 15.f) de la ley del Impuesto (TEAC, de 17 de julio de 2020).

Es deducible la retribución de un director comercial cuando también es consejero delegado de la compañía con cargo gratuito porque se ponen de manifiesto las notas de dependencia y ajenidad y la responsabilidad limitada que caracterizan a la relación laboral común, notas distintas a las que se dan en las funciones directivas, de gestión y de representatividad de la empresa propias del consejero (Tribunal Superior de Justicia de Madrid nº 110/2018, de 11 de julio de 2019).

3.7.3 Gastos de propaganda y publicidad de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público

Se podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

La base de la deducción es la parte del coste de los envases y embalajes que cumpla una función estrictamente publicitaria (TEAC de 2 de noviembre de 2017). Si no resulta sencillo el deslinde entre el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria, por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria, se podrá aceptar como justificación suficiente del coste publicitario la demostración de lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

Los gastos relativos al patrocinio de un equipo deportivo automovilístico constituyen un gasto de publicidad, siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, y justificación documental, en la medida que no tienen la consideración de gasto fiscalmente no deducible (DGT V1655-16).

3.7.4 Gastos de sanciones y recargos

No son deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Si una sociedad contabiliza una sanción y en el mismo ejercicio también contabiliza un ingreso correspondiente a la restitución que de dicha sanción efectuó una compañía aseguradora, aunque el gasto no es deducible, el ingreso efectuado por la aseguradora no está exento (DGT V0424-19).

3.7.5 Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

Son gastos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos (DGT V1439-18).

RECUERDE:

Según la DGT, no son gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico y, por lo tanto, son deducibles en ejercicios iniciados en 2015 y siguientes. los intereses de demora tributarios, que vienen

impuestos por el mismo ordenamiento jurídico (DGT V1439-18). Sin embargo, el TEAC, en Resolución de 4 de diciembre de 2017, respecto a la deducibilidad de los intereses de demora generados con la ley anterior, aplicable antes de 2015, los considera no deducibles porque nacen a raíz del incumplimiento de la norma tributaria.

3.7.6 Gastos por extinción de la relación laboral o mercantil

No son deducibles los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial (alta dirección), o de la relación mercantil de los administradores y miembros del Consejo de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos cuando excedan del mayor de 1.000.000€ o del importe regulado en el Estatuto de los Trabajadores o en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

RECUERDE:

- No se puede equiparar la cuantía regulada en el Estatuto de los Trabajadores a la establecida en virtud de un convenio, pacto o contrato.

- Si se trata de un despido colectivo realizados conforme al Estatuto de los Trabajadores o de un despido objetivo por causas económicas, técnicas, organizativas y de producción, siempre que en ambos casos se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o fuerza mayor, se ha de estar al importe establecido con carácter obligatorio en el citado Estatuto para el despido improcedente.

- Si, adicionalmente a la indemnización por despido, el trabajador percibe la retribución del plan de incentivos derivado de la acumulación anual de la retribución, ésta no se encuadra en la indemnización por despido, por cuanto la misma no deriva de la extinción de la relación laboral sino que es el importe acumulado durante la relación laboral como un plan de incentivos y, por lo tanto, no se incluye en el límite (DGT V0117-17).

3.7.7 Gastos financieros

No son deducibles los gastos derivados de deudas con entidades del grupo destinados a adquirir, a otras empresas del grupo, participaciones en fondos propios o a financiar aportaciones de capital a entidades del grupo.

En el resto de los casos, la cuantía deducible de los gastos financieros se limita al 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio[44], con un mínimo de 1.000.000€, pudiendo trasladar la deducción del exceso a los

44. El beneficio operativo se calcula a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, en el que no se tienen en cuenta amortizaciones, imputaciones de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, deterioros y resultados de enajenaciones de inmovilizado, conceptos que figuran recogidos en el modelo de cuentas de pérdidas y ganancias.

ejercicios siguientes, sin límite temporal, pero sometidos cada año, junto con los gastos del propio ejercicio, a los indicados límites cuantitativos.

Existe una limitación adicional al límite anterior a la deducibilidad de los gastos que se producen cuando se adquieren con apalancamiento participaciones en entidades y, después, la entidad adquirida es objeto de una fusión no acogida al régimen especial, o pasa a formar grupo con la adquirida, son las denominadas operaciones *Leveraged Buyout* (LBO).

3.8 Pérdidas por deterioros de existencias y de créditos

3.8.1 Pérdidas por deterioro de existencias *(ver Cierre contable "Deterioros. Deterioros de existencias")*

En principio, el gasto contable por deterioro de existencias (reversible) se admite fiscalmente.

También es deducible la pérdida irreversible en el valor de las existencias y, si la empresa quiere confirmar la deducibilidad de esta pérdida contabilizada por el valor de unos terrenos, conviene tener una tasación pericial realizada por expertos debidamente acreditados (DGT V1651-16).

La Administración puede no aceptar el sistema que aplica la empresa para cuantificar el deterioro que se produce cuando el valor neto realizable de las existencias es inferior a su precio de adquisición (DGT V0805-16).

3.8.2 Pérdidas por deterioro de créditos comerciales y no comerciales *(ver Cierre contable "Deterioro de los créditos; Deterioros de inversiones financieras empresas del grupo y activos disponibles para la venta")*

Los gastos derivados de pérdidas por deterioro de créditos contabilizados solo serán deducibles cuando, en el momento de devengo del Impuesto, concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Hayan transcurrido 6 meses desde que venció la obligación.
- Que el deudor esté declarado en situación de concurso, siendo suficiente con el auto que lo declare.
- Que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes, siendo suficiente que simplemente esté procesado por dicho delito, aunque no haya sentencia judicial firme.
- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

RECUERDE:

Sería conveniente reclamar al deudor judicialmente la cuantía del crédito, aunque se cumpla el requisito de los 6 meses (TEAC, de 6 de noviembre de 2018). Para que el deterioro sea fiscalmente deducible se requiere una conducta tendente a exigir la satisfacción de la deuda, sin que la mera pasividad extrajudicial o judicial sustente la concurrencia de este requisito (Audiencia Nacional, de 27 de noviembre de 2014).

- Si en ejercicios anteriores no fue deducible el gasto por no haber transcurrido el plazo de los 6 meses y aún sigue sin cobrarlo, pero espera hacerlo, deberá revertir el ajuste extracontable positivo dotado en su día.

- Si en ejercicios anteriores fue deducible el gasto, y este año cobra el crédito, deberá revertir el deterioro contable dotado en su día.

- Aunque en principio no son deducibles los gastos por insolvencias cuando el deudor es un ente público, sí serán deducibles cuando el crédito es objeto de un procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía.

- Lo mismo ocurre con los gastos por insolvencias cuando el deudor es una persona o entidad vinculada, en cuyo caso el gasto será deducible solo si el deudor vinculado ha entrado en fase de liquidación en el concurso. No obstante, si el concurso concluye con una renovación de la deuda, concediéndose un nuevo plazo de vencimiento, no existe ya ninguna causa que justifique el riesgo de insolvencia, por lo que se deberá de revertir el deterioro.

3.9 Rentas negativas por transmisión de activos

3.9.1 Generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias y valores representativos de deuda a una entidad del grupo

Tenga en cuenta que estas pérdidas contables solo se imputarán fiscalmente cuando se den de baja los elementos transmitidos entre entidades del grupo en el balance de la adquirente, cuando sean transmitidos fuera del grupo, o bien cuando la entidad adquirente o la transmitente dejen de formar parte del grupo.

Si los elementos son amortizables, las rentas negativas, antes de que se produzcan las circunstancias anteriores, se irán integrando en lo que reste de vida útil al elemento y al mismo ritmo en que se amortiza. En estos casos la adquirente debe comunicar a la transmitente el número de años en que va a amortizar los activos adquiridos para que ésta pueda imputar correctamente la pérdida.

3.9.2 Generadas en transmisiones de valores a empresas del grupo

Si difirió una pérdida como consecuencia de la transmisión de una participación a una entidad del grupo mercantil, la adquirente transmite dicha participación a un tercero y la pérdida es deducible por no tener una participación significativa[45], tenga en cuenta que la renta negativa se minora en las rentas positivas generadas en la transmisión. Si la participación fuera significativa, la pérdida no es deducible.

45. Se tiene participación significativa si se posee, al menos, el 5 por 100 del capital o un precio de adquisición superior o igual a 20.000.000€.

3.9.3 Generadas por transmisión de participaciones significativas

Si ha transmitido con pérdida participaciones de entidades residentes y no residentes no podrá deducirla en los casos de participación significativa. Se entiende cumplido este requisito si se alcanzó en cualquier día del año anterior a la transmisión el porcentaje del 5% o si el valor de adquisición supera 20.000.000€.

Asimismo, se impide la deducción de las pérdidas producidas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes en que, no alcanzando un porcentaje significativo de participación, la entidad participada no esté sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10 por 100. Se admite la aplicación parcial de lo dispuesto anteriormente si los requisitos también se cumplen de manera parcial.

Sí se integrarán las rentas negativas por extinción de la participada que no sea consecuencia de una operación de reestructuración, pero se minorarán en la cuantía de los dividendos recibidos de la participada en los 10 años anteriores si no rebajaron el valor de adquisición y tuvieron derecho a la exención o a la deducción por doble imposición.

3.9.4 Generadas por transmisión de participaciones no significativas

Si ha transmitido participaciones con pérdidas de entidades residentes podrá computarlas fiscalmente solo cuando, en cualquier día del año anterior, no se haya alcanzado en la participada un porcentaje del 5 por 100 o un valor de adquisición de 20.000.000€ y, si la pérdida es por transmisión de participaciones en no residentes, solo en caso de no alcanzar tal porcentaje, pero si, además, se cumple el requisito de imposición mínima en el país donde radique la participada.

Las rentas negativas se minorarán en el importe de los dividendos recibidos de la participada desde ejercicios iniciados a partir de 2009 cuando no hubieran minorado el valor de adquisición y hubieran quedado exentos.

3.9.5 Generadas por valoración a valor razonable de carteras

Si ha tenido una disminución en el valor de las carteras de negociación por valoración de las mismas a valor razonable, que impactan en cuenta de pérdidas y ganancias, según lo establecido por la norma contable, tiene que tener en cuenta que no serán deducibles en el caso de que se tenga más de un 5 por 100, o bien un precio de adquisición de 20.000.000€, salvo hasta el importe del incremento de valor previamente integrado en la base imponible.

3.10 Amortizaciones *(ver Cierre contable "Amortizaciones")*

Hay que verificar si las amortizaciones contables coinciden con las fiscales. De no ser así habrá que realizar ajustes extracontables para computar el correcto gasto fiscal.

3.10.1 Amortización por tablas

Si un elemento patrimonial se ha amortizado contablemente por un importe superior al coeficiente máximo establecido en las tablas fiscales, el gasto se acepta siempre que en algún período impositivo anterior se

haya contabilizado la amortización del activo por debajo del coeficiente mínimo (hasta el importe no amortizado por debajo del mínimo) y, además, no exista perjuicio económico para la Hacienda Pública[46]. Esta situación es muy común cuando se produce la venta de un activo y aparece un gasto por pérdida porque nunca se amortizó o no se dotó el correspondiente deterioro en su momento.

3.10.2 Adquisición de elementos de escaso valor

Chequee los elementos patrimoniales nuevos adquiridos desde 2015 y, si el precio de adquisición unitario de los mismos no excede de 300€, con el límite de 25.000€ en el ejercicio, podrá aplicar la libertad de amortización a cada uno de ellos.

3.10.3 Adquisición de elementos usados

Si en su balance tiene algún elemento patrimonial usado, podrá amortizarlo aplicando el porcentaje máximo de tablas que le corresponda multiplicado por 2. Dicho porcentaje se aplicará sobre el precio de adquisición o, si no conoce el precio de adquisición originario, sobre el resultante de una peritación. No se consideran usados a estos efectos los edificios con antigüedad menor de 10 años[47].

3.10.4 Regla especial de amortización 2013 y 2014

Hay que tener en cuenta que sigue revertiendo el 30 por 100 del gasto por amortización que no fue fiscalmente deducible en los años 2013 y 2014. Las empresas que vieron limitado este gasto son las que no tenían la condición de empresas de reducida dimensión en los ejercicios iniciados en aquellos años.

Cuando esta medida esté revertiendo en, 2020, como el tipo general se redujo del 30 al 25 por 100, podrán deducir en cuota un 5 por 100 de la reversión, para que no se perjudique su expectativa por el cambio de gravamen.

A partir de 2015 se recupera el gasto no deducido de forma lineal en los 10 años siguientes, salvo que hubiera optado por recuperarlo durante la vida útil restante del elemento patrimonial. Si se vendiera el activo se recuperaría vía ajuste negativo en los años que resten hasta los 10 en el primer caso, o en el ejercicio de la transmisión en el segundo[48].

3.10.5 Activos adquiridos en 2003 y 2004

Detecte si la empresa aún mantiene activos que fueron adquiridos entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004. Si es así y aún se amortizan, los coeficientes lineales máximos se pueden multiplicar por 1,1.

46. La Administración entiende que existe perjuicio económico cuando el gasto corresponde a un ejercicio prescrito o, como consecuencia del menor gasto, la sociedad aprovechó por ejemplo este hecho para aplicar deducciones que caducaban en dicho ejercicio.

47. No es aplicable el método de amortización para bienes usados si se adquieren a entidad del grupo mercantil.

48. DGT V3421-16: si la sociedad optó por la deducción durante la vida útil del bien, se producirá la reversión de todos los importes pendientes si se transmite el elemento patrimonial. No obstante, si se optó por la deducción de forma lineal durante un plazo de 10 años, se seguirá este método de integración en la base imponible aun cuando el elemento patrimonial se haya transmitido, por cuanto dicho método precisamente es ajeno a la vida útil del elemento patrimonial afectado.

3.10.6 Amortización degresiva según porcentaje constante y según números dígitos

Si se opta por aplicar el método del porcentaje constante, el gasto fiscal se determina aplicando, al valor pendiente de amortización del elemento patrimonial, un porcentaje que resulta de multiplicar el porcentaje correspondiente al período de vida útil, obtenido del período de amortización elegido según tablas, por un coeficiente que varía en función del período de amortización:

1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización < 5 años
2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización ≥ 5 < 8 años
2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización ≥ 8 años

En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11 por 100. El importe pendiente de amortizar, en el período impositivo en que se produzca el fin de la vida útil, se amortizará en dicho período impositivo. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante este método.

También se puede obtener una amortización degresiva aplicando el sistema de números dígitos. Tanto con este método como con el de porcentaje constante se puede conseguir una amortización más acelerada que por tablas en los primeros años de vida del elemento, lo cual puede ser una estrategia válida para diferir el impuesto.

3.10.7 Libertad de amortización

Se permite aplicar libertad de amortización, además de a los bienes de escaso valor, con los límites que hemos visto, en los siguientes casos:

- Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los 5 primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos edificios, afectos a I+D. Los edificios afectos a I+D se amortizan linealmente en 10 años.
- Los gastos de Investigación y Desarrollo (I+D) activados como inmovilizado intangible (salvo las amortizaciones de los elementos que aplican libertad de amortización).
- Los activos mineros.
- Luego veremos el incentivo en empresas de reducida dimensión de libertad de amortización con creación de empleo.
- Con efectos para las inversiones realizadas en los períodos impositivos que concluyan entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021, se introduce una nueva libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada[49]. En concreto para las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material que impliquen la sensorización y monitorización

49. Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria

de la cadena productiva, así como la implantación de sistemas de fabricación basados en plataformas modulares o que reduzcan el impacto ambiental, afectos al sector industrial de automoción, puestos a disposición del contribuyente y siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media del año 2019.

- Los inmuebles no podrán acogerse a la libertad de amortización regulada en esta disposición.
- La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será como máximo de 500.000€.
- Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.
- Para la aplicación de la libertad de amortización regulada en esta disposición, los contribuyentes deberán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo para calificar la inversión del contribuyente como apta. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria

RECUERDE:

A la hora de aplicar la libertad de amortización, se tendrá en cuenta siempre la amortización contabilizada como amortización fiscal mínima. No es posible, por lo tanto, en virtud de una libertad de amortización, amortizar fiscalmente menos que la amortización mínima (DGT V2016-12).

Si ha transmitido con pérdida algún elemento patrimonial que nunca amortizó, el gasto contable que corresponda a la amortización mínima de los últimos cuatro años será fiscalmente deducible, siempre que no se produzca perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Aunque parezca que a una entidad en pérdidas no le conviene amortizar aceleradamente, esto puede ser interesante dentro del grupo fiscal si las mayores pérdidas por aplicar la libertad de amortización se utilizan para compensar bases positivas de otras sociedades del grupo.

La libertad de amortización es una opción y sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración (TEAC de 14 de febrero de 2019).

3.10.8 Usufructo y nuda propiedad

Tal como se ha comentado en el punto *Cierre contable "Activación de gastos financieros"* en el caso de que nos encontremos con un socio que aporta a una sociedad la nuda propiedad de una vivienda, la entidad contabiliza la vivienda como inmovilizado material que no es amortizable y, cuando consolide el pleno dominio, solo deberá ser objeto de mención en la memoria.

Si un socio aporta a una sociedad la nuda propiedad de una vivienda, la entidad contabiliza la vivienda como inmovilizado material que no es amortizable y, cuando consolide el pleno dominio, solo deberá ser objeto de mención en la memoria Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 69 de (marzo 2007).

La adquisición de un derecho de usufructo se contabiliza como un arrendamiento operativo y la adquisición de la nuda propiedad de un inmueble de la siguiente manera: si el vendedor mantiene el usufructo a cambio de una renta vitalicia, se registra el inmueble por el valor razonable de la nuda propiedad

Es decir, el propietario de la nuda propiedad no reconoce ingresos por arrendamiento.

- El gasto derivado del usufructo es fiscalmente deducible en el Impuesto del usufructuario, siempre que el usufructo se califique como arrendamiento al cederse la utilización del bien.

- Si el usufructuario es una sociedad y se trata de una vivienda, para aplicar el régimen especial de arrendamiento de viviendas, no se computan las rentas que provengan de las viviendas de las que es titular como usufructuario entre aquellas objeto de bonificación, al exigirse para ello la propiedad de las mismas.

3.10.9 Fondo de comercio por adquisiciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial

Tal como hemos comentado en el punto *Cierre contable "Amortización Inmovilizado Inmaterial y Fondo de Comercio"* aunque el fondo de comercio se amortiza contablemente a un mínimo del 10 por 100 anual (10 años), desde el punto de vista fiscal solo se permite una deducción máxima anual del 5 por 100 (20 años). Esta diferencia se materializa en la necesidad de hacer, durante los 10 primeros años, un ajuste positivo al resultado contable por el exceso de amortización contable sobre la permitida fiscalmente y, posteriormente, los correspondientes ajustes negativos.

RECUERDE:

- No es necesario dotar una reserva indisponible por el importe del valor del fondo de comercio. Este último requisito fue eliminado tanto en la norma del Impuesto sobre Sociedades como en la normativa mercantil.

- El fondo de comercio que surge como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial no es fiscalmente deducible.

3.10.10 Tabla de amortización

TIPO DE ELEMENTO	COEFICIENTE LINEAL MÁXIMO	PERIODO AÑOS MÁXIMO
Obra civil		
Obra civil general.	2%	100
Pavimentos.	6%	34
Infraestructuras y obras mineras.	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas.	2%	100
Centrales nucleares.	3%	60
Centrales de carbón.	4%	50
Centrales renovables.	7%	30
Otras centrales.	5%	40
Edificios		
Edificios industriales.	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras.	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos).	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas.	2%	100
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía.	5%	40
Cables.	7%	30
Resto instalaciones.	10%	20
Maquinaria.	12%	18
Equipos médicos y asimilados.	15%	14
Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción.	8%	25
Buques, aeronaves.	10%	20
Elementos de transporte interno.	10%	20
Elementos de transporte externo.	16%	14
Autocamiones.	20%	10
Mobiliario y enseres		
Mobiliario.	10%	20
Lencería.	25%	8
Cristalería.	50%	4
Útiles y herramientas.	25%	8
Moldes, matrices y modelos.	33%	6
Otros enseres.	15%	14
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		
Equipos electrónicos.	20%	10
Equipos para procesos de información.	25%	8
Sistemas y programas informáticos.	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales.	33%	6
Otros elementos	10%	20

3.11 Reversión de deterioros

Hay que prestar atención a la reversión contable de deterioros *(ver Cierre contable "Deterioros")* que en su día fueron fiscalmente deducibles. En estos casos habrá que atender a la naturaleza del activo cuyo deterioro revierte para determinar el momento temporal de imputación del ingreso en la base imponible del Impuesto.

A continuación, recogemos la tributación de la reversión de los deterioros cuando el gasto fue fiscalmente deducible en su momento. Si el deterioro no se hubiera podido deducir, la reversión contable del mismo no tendrá efecto fiscal, por lo que habrá de hacerse un ajuste negativo.

3.11.1 Reversión de deterioros por inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

(ver Cierre contable "Deterioro de inmovilizado")

Si se ha producido la recuperación del valor contable del elemento, deberá integrarse el ingreso contable en la base imponible, con el límite del valor contable en el momento de la reversión.

Si el deterioro se produjo en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, estamos en el supuesto de que no fue deducible, pero se podrá ir deduciendo fiscalmente en lo que reste de vida útil al bien y, si se produce la reversión, solo tributará por lo deducido. Otra cosa es la pérdida irreversible, que sí será deducible en el ejercicio en que se produzca (DGT V1651-16).

3.11.2 Inmovilizado intangible con vida útil que no se puede estimar de manera fiable

(ver Cierre contable "Deterioro de inmovilizado")

Si se ha producido la recuperación del valor contable del elemento, deberá integrar el ingreso contable en la base imponible, con el límite del valor fiscal del activo provocado por los ajustes negativos extracontables del 5 por 100 del precio de adquisición al no amortizarse.

Si se trata de un fondo de comercio, como contablemente no se revierten sus pérdidas por deterioro, tampoco se producirá la reversión fiscal.

3.11.3 Valores representativos de deuda

(ver Cierre contable "Deterioros de inversiones financieras en empresas del grupo y activos disponibles para la venta.")

Si se ha producido la recuperación del valor contable deberá integrar el ingreso contable en la base imponible. Pudiera ser que no todo el deterioro contable haya sido fiscalmente deducible, porque estaba limitado el gasto contable a la pérdida global de la cartera, por lo que, en ese supuesto, no todo el ingreso contable será fiscal.

3.11.4 Valores de participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que cotizan en un mercado regulado

(ver Cierre contable "Deterioros de inversiones financieras empresas del grupo y activos disponibles para la venta.")

Si se ha producido la recuperación del valor contable deberá integrar el ingreso contable en la base imponible, con independencia de que la reversión contable se registre en cuentas de patrimonio neto (Consulta núm. 4 del BOICAC 77 (marzo 2009)).

3.11.5 Valores de participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que no cotizan en un mercado regulado

(ver Cierre contable "Deterioros de inversiones financieras empresas del grupo y activos disponibles para la venta.")

A partir de 2016, el deterioro fiscal deducido en su momento se integrará como mínimo en una quinta parte cada año, por lo que en este ejercicio 2020 revertirá la totalidad del saldo aún pendiente de revertir.

Si en 2020 ha transmitido la participación, se integrará la cantidad pendiente de revertir con el límite de la renta fiscal positiva derivada de la transmisión.

3.12 Provisiones para gastos

La norma fiscal establece determinadas precisiones sobre la deducibilidad del gasto contable por provisiones.

No son deducibles las dotaciones derivadas de provisiones por obligaciones implícitas o tácitas, por ser subjetivas. Tampoco lo serán las dotaciones derivadas de retribuciones a largo plazo al personal, por los contratos onerosos, de reestructuraciones, por el riesgo de devoluciones de ventas y las de retribución al personal mediante fórmulas basadas en instrumentos de patrimonio. Recogemos en un cuadro la deducibilidad o no del gasto contable según la naturaleza de la provisión dotada.

TIPO DE PROVISIÓN	DEDUCIBLE	NO DEDUCIBLE
Retribuciones a largo plazo al personal		X
Retribuciones a largo plazo al personal: planes de previsión social empresarial	X (con requisito)	
Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio		X
Actuaciones medioambientales	X (con requisito)	
Contratos onerosos		X
Por reestructuraciones		X
Por reestructuraciones que se refieran a obligaciones legales o contractuales	X	
Devoluciones de ventas		X
Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas	X (con límite)	
Provisiones para el pago del Impuesto sobre Sociedades		X
Provisiones para el pago de otros impuestos distintos del de Sociedades	X	
Por reestructuración de plantilla que se realizará en el ejercicio siguiente		X
Provisiones por pago de indemnizaciones para ejercicios siguientes		X
Provisión por pago de indemnización futura en caso de despido del trabajador		X
Empresas constructoras		
Provisión para indemnizaciones por fin de obra	X	
Provisión para indemnizaciones del personal		X
Provisión para terminación de la obra		X
Provisión para pérdidas por obras		X
Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	

TIPO DE PROVISIÓN	DEDUCIBLE	NO DEDUCIBLE
Empresas inmobiliarias		
Provisión para evicción y saneamiento	X	
Provisión para cubrir la posibilidad de evicción, en cuanto determina la pérdida de la cosa vendida		X
Provisión para terminación de promociones	X	
Provisión para pérdidas en promociones		X
Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	

3.13 Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles *-Patent Box-*

La última ley de Presupuestos Generales del Estado modificó este incentivo con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2018. Por un lado, se especifica que solo las rentas positivas son las que tienen derecho a la reducción en la base imponible (antes se mencionaba solo a rentas sin diferenciar entre positivas o negativas). Por otro lado, se actualizan los supuestos en los que se puede aplicar la reducción. En concreto, por la cesión del derecho de uso o de explotación, por las patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos, o de software avanzado registrado que haya sido obtenido como resultado de proyectos de I+D.

Si en un período impositivo se obtienen rentas negativas, éstas se reducirán cuando no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores que hubieran aplicado la reducción.

Se regula un régimen transitorio de aplicación para los activos intangibles del contribuyente disponibles con anterioridad a 1 de julio de 2016.

3.13.1 Cesiones del derecho de uso o explotación realizadas con anterioridad al 27 de septiembre de 2013

Se podrá optar por aplicar, en todos los periodos impositivos que resten, hasta la finalización de los contratos correspondientes, el régimen establecido en el artículo 23 del RDL 4/2004. A partir del 1 de julio de 2021 se deberá aplicar el nuevo régimen.

3.13.2. Cesiones del derecho de uso o de explotación que se hayan realizado desde el 27 de septiembre de 2013 hasta el 30 de junio de 2016

En estos casos el contribuyente podrá optar por aplicar el régimen establecido en la Ley del Impuesto según redacción vigente a 1 de enero de 2015. Lo dispuesto anteriormente resultará de aplicación hasta el 30 de junio de 2021, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016 a una entidad vinculada y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo

caso lo dispuesto en este apartado resultará de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2017. A partir de 1 julio de 2021, o de 1 de enero de 2018, respectivamente, se deberá aplicar el nuevo régimen.

3.13.3. Transmisiones de activos intangibles que se realicen a partir del 1 de julio de 2016 hasta el 30 de junio de 2021

Podrán optar, del mismo modo, por el régimen establecido en el artículo 23, según redacción vigente a 1 de enero de 2015, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016 a una entidad vinculada y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso, únicamente podrán aplicar dicho régimen las que se realicen hasta el 31 de diciembre de 2017. Se ejercitará la opción en la declaración del período de transmisión.

3.14 Reserva de capitalización

Si la sociedad tributa al tipo general, es posible usar este incentivo para reducir la factura fiscal[50].

Consiste en reducir la base imponible en un 10 por 100 del incremento de los fondos propios[51] en el período impositivo (sin tener en cuenta el beneficio del ejercicio ni el del anterior), con un máximo del 10 por 100 de la base imponible previa a esta reducción y a restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuesto diferido (DTA) y de bases imponibles negativas (BIN's). Puede aplicarse una reducción menor al porcentaje citado.

Para aplicar el incentivo se deberá dotar una reserva indisponible durante 5 años y, en ese plazo, habrá que mantener el incremento de fondos propios, excepto que la entidad tenga pérdidas contables[52].

La norma fiscal determina una serie de partidas que no forman parte de los fondos propios:

- Las aportaciones de socios, ya sean dinerarias o no dinerarias (DGT V1772-15).
- Las ampliaciones de capital por compensación de créditos.
- La ampliación de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración (DGT V5470-16).
- Las reservas legales o estatutarias (se incluye la reserva legal a dotar hasta el 20 por 100 del capital y el resto de las reservas obligatorias, salvo la propia reserva de capitalización).
- La reserva de nivelación.
- La reserva para inversiones en Canarias (RIC).

50. También pueden beneficiarse de este incentivo las entidades parcialmente exentas y las de nueva creación, aunque estas últimas no puedan aplicarla en el primer año.

51. Derivados tanto de beneficios de actividad económica como no económica y de resultados ordinarios o extraordinarios.

52. La reserva solo será disponible cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad, cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial o cuando una norma de carácter legal así lo prevea.

- Los fondos propios correspondientes a emisión de instrumentos financieros compuestos o por variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de la disminución o el aumento del tipo de gravamen.

Desde el punto de vista contable, es interesante traer a colación la Consulta nº 3 del BOICAC 117, a través de la cual el ICAC interpreta que la dotación de la reserva indisponible podrá realizarse por cualquier empresa que pertenezca el grupo fiscal.

RECUERDE:

- Si en 2018 o 2019 aplicó este beneficio, pero por insuficiencia de base no pudo reducir todo el importe, aproveche este año para usar la reducción pendiente y no perderla (dispone solo de 2 años después del ejercicio en que consiguió el incremento de fondos propios).

- Si la Reserva de inversiones en Canarias (RIC) u otra reserva indisponible deja de serlo, incrementa los fondos propios (DGT V1907-18).

- Si duda entre aplicar la reducción por reserva de capitalización o compensar bases imponibles negativas pendientes, puede que sea más interesante aplicar la reserva y dejar para un momento posterior la compensación de las bases imponibles negativas, porque para estas últimas no existe límite temporal para su aplicación.

- Para la aplicación de este incentivo fiscal en el seno de un grupo, la reducción y requisitos se referirá al grupo, pudiendo dotar la reserva cualquiera de las entidades que lo componen (DGT V0255-18).

- En grupos fiscales, el cómputo del incremento de los fondos propios se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo, y las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas, criterio que se ha cambiado con respecto a consultas anteriores (DGT V1836-18).

- Los importes destinados a la dotación de la reserva de capitalización deben ser considerados a efectos del cálculo del incremento de fondos propios (DGT V1854-19).

- Es un incentivo opcional. Si no se aplica, pasado el período de autoliquidación, la opción será irreversible.

- El incumplimiento en los requisitos implica agregar, a la cuota del ejercicio en el que se produjo el incumplimiento, la cuota correspondiente a la reducción practicada más intereses de demora.

3.15 Reserva de nivelación

Solo pueden aplicar este incentivo las entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (ERD) y apliquen el tipo general[53]. Consiste en reducir la base imponible del ejercicio como máximo en un 10 por 100 de su importe, con un límite cuantitativo de hasta 1.000.000€.

Si en los 5 ejercicios posteriores a la dotación de esta reserva se genera una base imponible negativa, ésta se reducirá obligatoriamente con el importe de la reserva. Si transcurren 5 años y no se ha aplicado la reserva en su totalidad, por no haber tenido durante dicho período bases negativas, el importe que reste se suma a la base imponible de este último ejercicio.

Por el importe minorado es obligatorio dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se reduce la base. Si no existen beneficios suficientes en el ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible[54].

Debe tener presente que, si en 2015 aplicó la reserva de nivelación y aún tiene pendiente saldo por integrar de dicho año, en este ejercicio deberá realizar el correspondiente ajuste positivo por la totalidad de dicho saldo porque ya habrán transcurridos los 5 años que marca el legislador para devolver el incentivo fiscal. La reserva que dotó en dicho ejercicio pasará a ser disponible.

RECUERDE:

- Si el período impositivo tuvo una duración inferior al año, el importe máximo de la reducción por esta reserva no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.

- Esta reducción por reserva de nivelación es opcional y, si opta por no aplicarla, no podrá rectificar posteriormente la declaración para aplicar el incentivo.

- De incumplirse los requisitos, se deberá integrar la cuota íntegra que se dejó de ingresar en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, incrementada en un 5 por 100, junto con los intereses de demora correspondientes.

- Si en el ejercicio el resultado contable es insuficiente se podrá dotar con cargo a los primeros resultados positivos obtenidos en los ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esta dotación.

53. Las entidades de nueva creación no pueden aplicar este incentivo fiscal al tributar a un tipo inferior que el general en los dos primeros ejercicios en que obtengan beneficios (15%) (DGT V3495).

54. La reserva solo será disponible cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad, cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial o cuando una norma de carácter legal así lo prevea.

3.16 Diferencias permanentes o temporarias

Como sabemos, para el cálculo de la base imponible del Impuesto se toma como punto de partida el resultado contable, efectuando sobre el mismo única y exclusivamente los ajustes que prevé la norma. A continuación, recogemos algunos gastos e ingresos contables que ocasionan diferencias en la base imponible, teniendo que realizar ajustes positivos o negativos y que, por lo tanto, conviene chequear.

3.16.1 Ajustes positivos

- Gastos que representen una retribución de fondos propios, tales como los gastos por adquisiciones de regalos para los accionistas.
- Gastos contables derivados de multas, sanciones, recargos extemporáneos o ejecutivos.
- Gasto por el Impuesto sobre Sociedades, salvo el satisfecho en el extranjero si se puede aplicar la deducción para evitar la doble imposición jurídica por la renta que provenga de actividades económicas.
- Gasto por el importe satisfecho por el prestamista correspondiente a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la constitución de préstamos hipotecarios (pero solo para ejercicios iniciados a partir del 10 de noviembre de 2018).
- Retribuciones de administradores tanto por ejercer funciones deliberativas como ejecutivas cuyo cargo no figure en Estatutos como retribuido.
- Las pérdidas del juego.
- Gastos por liberalidades.
- Donativos y donaciones.
- Gastos por atenciones a clientes y proveedores que excedan del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.
- Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- Deterioros contables, a excepción de los correspondientes a existencias e insolvencias de deudores, ya que estos últimos sí serán deducibles cuando se cumplan determinados requisitos.
- Gastos derivados del exceso pagado con motivo de la extinción de una relación laboral o mercantil (que exceda de 1.000.000€ o del importe exento si es superior a esa cifra).
- Provisión por devoluciones de ventas.
- Excesos de amortizaciones o provisiones.
- Imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo, respectivamente, si no lo permite la norma fiscal.
- Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no.
- Amortizaciones contables de activos totalmente amortizados fiscalmente por haberles aplicado una libertad de amortización o una amortización acelerada.

- Integración de rentas, en el ejercicio del cobro, de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial prevista para las mismas.
- Rentas correspondientes a quitas y esperas en los ejercicios posteriores a su aprobación.
- Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados con posterioridad, cuando recuperan el valor.
- Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite del 30 por 100 del beneficio operativo si superan el 1.000.000€.
- Presunción de existencia de rentas por descubrimiento de bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente, no registrados en contabilidad (solo efectuará el ajuste la Administración, salvo presentación fuera de plazo del modelo 720).
- Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009.
- La reversión del saldo pendiente por recuperación de valor de las participaciones en empresas no cotizadas.
- La incorporación de la reserva de nivelación por pérdidas o por llegar a 5 años sin haberla consumido. La correspondiente a 2015 se devuelven en 2020.
- Gastos imputables exclusivamente a actividades exentas y los imputables solo en parte a las actividades no exentas, en el régimen especial de entidades parcialmente exentas.

3.16.2 Ajustes negativos

- Libertad de amortización.
- Reversión de la parte correspondiente del 30 por 100 de amortización contable no deducida fiscalmente por determinadas empresas en 2013 y 2014.
- Exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores que no fueran deducibles en aquellos y sí en este.
- Pérdidas por deterioro de inmovilizado contabilizadas en ejercicios anteriores, que no se pudieran deducir, y que revierten en el ejercicio al ritmo de la amortización del activo, porque se transmiten o porque se produce la pérdida definitiva.
- Operaciones que tengan que valorarse a valor de mercado fiscalmente y no según la norma contable.
- Reversión de pérdidas no deducidas en la transmisión de elementos a empresas del grupo.
- Reversión de deterioros contables no deducidos fiscalmente.
- Deducción de gastos financieros que vieron limitada su deducción en ejercicios anteriores.
- Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- Rentas generadas en operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión, por la parte no cobrada, cuando se aplica la regla especial de imputación.

- El 50 por 100 de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.
- Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes.
- Reducción por los ingresos obtenidos de determinados activos intangibles *(Patent Box).*
- La dotación a la reserva de capitalización o de nivelación.
- Las rentas por quitas y esperas que no se imputen fiscalmente en el ejercicio en el que se tomó el acuerdo.
- Los gastos de ampliación de capital, al ser gastos que se contabilizan con cargo a reservas, y ser deducibles, para ello precisan de ajuste negativo.

3.17 Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (BINs)

3.17.1 Limitación cuantitativa a la compensación

Se limita la cuantía a compensar de las BIN´s en función del INCN de la entidad, aunque en cualquier caso hasta 1.000.000€ no existe límite a la compensación.

Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en €	2020
INCN < 20.000.000	70%
20.000.000 < INCN<= 60.000.000	50%
INCN > 60.000.000	25%

3.17.2 Excepciones a la limitación

- No hay límite a la compensación de las rentas generadas en las quitas y esperas.
- Cuando se produce la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración empresarial a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de la ley del Impuesto.
- Cuando la entidad es de nueva creación, durante los tres primeros ejercicios en que se genere una base imponible positiva.
- En el caso de reversión de deterioros de participaciones en empresas no cotizadas, cuando las pérdidas por deterioro generaron las bases negativas y hubieran representado, al menos, el 90 por 100 de los gastos deducibles de dicho período.

3.17.3 Limitación a la compensación de bases negativas cuando se compran entidades

No se pueden compensar las BIN´s cuando la entidad que tiene dichas bases es adquirida por persona/as vinculada/as que, teniendo menos del 25 por 100 de titularidad en el ejercicio en que se generó la base ne-

gativa, adquieren, con posterioridad, una participación que les otorga, al menos, el 50 por 100 del capital y, además, concurre alguna de las siguientes circunstancias[55]:

- La entidad hubiera estado inactiva dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.
- La actividad económica en los 2 años siguientes a la adquisición sea diferente de la realizada con anterioridad (según CNAE) y la cifra de negocios sea superior al 50 por 100 del INCN de los 2 años anteriores.
- Se trate de una sociedad patrimonial.
- Se haya dado de baja en el índice de entidades por no presentar, durante 3 períodos impositivos consecutivos, la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

RECUERDE:

Si la sociedad es de nueva creación y aplica el tipo del 15 por 100, puede ser interesante no compensar las bases imponibles negativas en los dos primeros años que obtenga bases positivas y aplazar dicha compensación a partir del tercer año, que es cuando comienza a tributar al tipo general, en lugar de hacerlo al reducido.

Si el período impositivo es inferior al año, el importe de la base imponible negativa que puede ser compensada es el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo con respecto al año entero.

Las bases imponibles negativas generadas en la rama de actividad que recibió en una aportación no dineraria, acogida al régimen especial de reestructuración, la podrá compensar la entidad adquirente (DGT V0327-16).

Según interpretación administrativa, las limitaciones a la compensación de BIN´s son aplicables con efectos a partir de 1 de enero de 2015, siempre que haya saldos pendientes de compensar en los periodos iniciados a partir de esa fecha, con independencia de que los requisitos y condiciones se hubiesen producido antes (DGT V1677-18).

Cuando se realiza una operación acogiéndose al régimen especial de reestructuración, y la adquirente participe en el capital de la transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.

55. Dado que no existe un régimen transitorio, la limitación a la compensación de bases imponibles negativas es aplicable con efectos en los períodos impositivos iniciados a partir de 2015, con independencia de que los requisitos y condiciones exigidos se hayan producido en períodos impositivos iniciados antes de esa fecha (DGT V1677-18).

3.17.4 Opción o derecho a compensar las BIN´s

El criterio administrativo es que la compensación de las BIN´s es una opción que se ejercita con la presentación de la declaración, de tal forma que, si se compensan BIN´s en una autoliquidación presentada en plazo, hasta el límite de la base positiva del ejercicio, se entiende que se quiere compensar el máximo posible y, en caso de regularización administrativa o de presentación de complementaria, se puede utilizar el saldo restante.

Si no se declara o se declara fuera de plazo, se entiende que no se ejercitó la opción de compensar las BIN´s y no se admite la misma, ya que la Administración interpreta que se trata de una opción de las del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria (TEAC, Resolución Nº 01510/2013, de 4 de abril de 2017).

No obstante, el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria interpreta que la presentación extemporánea puede tener consecuencias legales en cuanto a su consideración como infracción, pero no respecto a la pérdida de beneficios, exenciones, facultades u opciones recogidas en la autoliquidación. Si la pretensión de compensación se incluyó en la autoliquidación, extemporánea pero espontánea, no puede denegarse sólo por el hecho de que la presentación se hiciera unos días después de que finalizara el plazo voluntario (Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, Recurso nº 267/2019, sentencia de 11 de mayo de 2020).

3.17.5 Prescripción del derecho de la Administración para comprobar las BIN´s

El derecho prescribe a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalizó 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 BIN´s 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.

RECUERDE:

- La comprobación de las BIN´s, dentro del periodo de prescripción de 10 años es plena, es decir, tiene la misma intensidad y con las mismas facultades que la comprobación de cualquier ejercicio no prescrito, con la exclusiva limitación que el objeto de dicha comprobación se restringe a la BIN´s y no a una eventual deuda tributaria no ingresada, si ya hubiera prescrito el derecho a liquidar.

- A partir del transcurso del citado plazo de prescripción es cuando la acreditación de las BIN´s se realizará mediante la exhibición de la declaración y la contabilidad que arroje el resultado declarado, sin que la Administración pueda comprobar si la contabilización es correcta y se corresponde con los hechos realmente habidos.

- En justa correspondencia con este período que tiene la Administración para comprobar las bases negativas, la Audiencia Nacional en su sentencia de 21 de noviembre de 2019 corrige el criterio de la

AEAT y del TEAC que negaron la posibilidad de que el contribuyese rectificara su autoliquidación del impuesto por haber prescrito el derecho a hacerlo por transcurso del plazo de 4 años. Considera el Tribunal que el obligado tributario debe poderse beneficiar también de la extensión del plazo de prescripción, pues, según señala la exposición de motivos de la Ley 34/2015 que modificó el artículo 66 bis de la Ley General Tributaria, *"…con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales …, así como el correcto ejercicio de otros derechos como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de lo que se produjo la prescripción del derecho a liquidar".*

Asimismo, la sentencia afirma que *"…En este contexto, de la misma forma que la Ley ha extendió el derecho de la Administración a comprobar tales créditos más allá del plazo de prescripción del ejercicio en el que se han generado, siempre que ello se realice, como exige la norma en el seno de la comprobación de un periodo abierto al plazo de prescripción general de 4 años, no cabe ninguna otra solución coherente con los principios por los que se rige la ordenación de nuestro sistema tributario que la de reconocer el correlativo e igualitario derecho del contribuyente a solicitar su correcto reconocimiento cuando éste se insta en el seno de una rectificación de una autoliquidación respecto de la cual se encuentra abierto el citado plazo de prescripción".*

3.18 Tipos de gravamen

Para 2020 son los siguientes:

Entidad crédito	30%
Hidrocarburos	30%
General	25%
Pymes	25%
Micropymes	25%
Nueva creación	15%
Cooperativas de crédito y cajas rurales	25%
Mutuas	25%
SGR y de refinanciación	25%
Colegios y asociaciones profesionales	25%
Entidades sin ánimo de lucro no ley 49/2002	25%
Fondos de promoción de empleo	25%
Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas	25%
Entidades de derecho público, puertos del Estado	25%
Cooperativas protegidas	20%
Entidades sin ánimo de lucro ley 49/2002	10%
Sociedades de Capital Variable	1%
Fondos de Inversión, SII, FII y Fondos mercado hipotecario	1%
Fondos de pensiones	0%

RECUERDE:

Para aplicar el tipo de gravamen de entidades de nueva creación es necesario que la entidad realice actividades económicas. El incentivo se aplicará en el primer período impositivo en que la base imponible sea positiva y en el siguiente, siempre que la base sea también positiva en este último.

No se entiende realizada una actividad económica cuando hubiera sido desarrollada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y fuera transmitida a la entidad de nueva creación. Tampoco cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación, superior al 50 por 100.

3.19 Deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto

3.19.1 Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

La bonificación es del 50 por 100 de la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por las siguientes entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios:

- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.
- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.
- Entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

Tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las de aquellas entidades que posean, como mínimo, un lugar fijo de negocios en dichos territorios, hasta un importe de 50.000€ por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla, con un límite máximo total de 400.000€, salvo cierre en Ceuta y Melilla de un ciclo mercantil que determine resultados económicos, en cuyo caso se podrá exceder el citado límite.

3.19.2 Bonificación por prestación de servicios públicos locales

La bonificación es del 99 por 100 de la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1.a), b) y c) del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.

La bonificación también se aplicará cuando los servicios referidos se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las comunidades autónomas.

Una sociedad mercantil pública participada al 100 por 100 por un Ayuntamiento que desarrolla la actividad de asistencia, servicios sociales y centros residenciales no tiene derecho a esta bonificación porque los servicios que presta no se encuentran comprendidos en la Ley 7/1985 (DGT V2168-20).

3.19.3 Deducción para evitar la doble imposición jurídica

Si en la base imponible de la entidad se integran rentas positivas del extranjero y gravadas allí, se deduce de la cuota íntegra la menor de dos cantidades, el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por impuesto similar, o la parte de la cuota íntegra que habría que pagar por esas rentas si se hubieran obtenido en nuestro país.

3.19.4 Limitación de las deducciones para evitar la doble imposición

Recordamos que, a partir de ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2016, se limita al 50 por 100 de la cuota íntegra el importe deducible del saldo pendiente por deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio y por las pendientes de deducir que se hayan originado en ejercicios anteriores, para evitar la doble imposición jurídica internacional (art. 31 LIS), doble imposición económica internacional (art. 32 LIS), deducción por doble imposición interna de valores adquiridos antes de ejercicios iniciados a partir de 01-01-15 (DT 23ª LIS) y sobre la de impuestos soportados en el extranjero por una entidad en el régimen de transparencia fiscal internacional.

Dicha limitación solo se aplica a los contribuyentes con INCN de al menos 20.000.000€ en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo.

3.19.5 Corrección de la doble imposición cuando se ha realizado una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial

En estos casos la norma evita que se tribute dos veces por la misma renta. Esto se produce porque tanto la entidad adquirente como la transmitente valoran lo recibido por el valor fiscal que tenían antes de la operación. Cuando alguna de las entidades, que han intervenido en la operación, transmitan lo adquirido, imputarán la renta diferida. A continuación, recogemos los escenarios en que se puede producir la doble imposición y quién debe eliminar la renta obtenida en estos casos.

- La adquirente transmite los bienes recibidos tributando por el beneficio obtenido: será la entidad que aportó dichos bienes la que aplicará la exención al recibir los dividendos generados por la adquirente al transmitirlos a un tercero o por las rentas obtenidas al transmitir las participaciones (artículo 88.1).

- La transmitente vende con beneficio la participación recibida y no cumple con los requisitos para aplicar la exención para evitar la doble imposición: es la adquirente la que aplicará la exención por el beneficio fiscal por el que tributó la transmitente, cuando trasmite los elementos adquiridos, si puede probarlo. En caso de que no pueda probarlo, eliminará el ajuste positivo realizado en su día en el momento de su extinción (artículo 88.2).

3.19.6 Las deducciones por incentivos en el año 2020 son las siguientes:

CONCEPTO DE DEDUCCIÓN	% / IMPORTE
Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%
Inversiones en inmovilizado material o intangibles afectos (I+D+i)	8%
Innovación tecnológica (I + D)	12%
Producción cinematográfica española	20-18%
Producción cinematográfica extranjera	15%
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%
Gastos o inversiones en conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso al monte por sociedades forestales	10%
Creación empleo minusválidos	9.000-12.000€

RECUERDE:

- El plazo para aplicar las deducciones es de 15 años desde el periodo en que se generaron y no se pudieron deducir, siendo de 18 años para los saldos de la deducción por Investigación y Desarrollo e Innovación (I+D+i).

- El límite en cada ejercicio del total de deducciones es del 25 por 100 de la cuota íntegra menos, en su caso, las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. El límite anterior se eleva al 50 por 100 si los gastos de I+D+i exceden en más del 10 por 100 de la cuota íntegra.

- Si la empresa es de nueva creación, puede diferir el cómputo del plazo para la aplicación de las deducciones pendientes hasta el primer ejercicio, dentro del período de prescripción, en el que se produzcan resultados positivos.

3.19.7 Por actividades de investigación y desarrollo (I+D)

- **Porcentaje de deducción:** 25 por 100 de los gastos o el 42 por 100 cuando superan la media de los efectuados en los 2 años anteriores, más el 17 por 100 del importe de los gastos del personal investigador adscrito exclusivamente a la actividad de I+D, más el 8 por 100 por las inversiones en Inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos.

- **Base de deducción:** gastos de I+D más inversiones en elementos patrimoniales, excluidos los edificios y terrenos, que correspondan a actividades efectuadas en España, en la UE o en el EEE, menos subvenciones.

- **Requisitos:** los elementos en que se materialice la inversión deben permanecer en el balance de la entidad, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de I+D. Es reco-

mendable aportar un informe motivado emitido por el Ministerio de Economía o presentar una consulta ante la Dirección General de Tributos. Asimismo, podrán solicitarse acuerdos de valoración previa con la Administración Tributaria.

3.19.8 Por actividades en innovación tecnológica (i)

- **Porcentaje de deducción:** 12%[56] de los gastos efectuados en el período impositivo.

- **Base de deducción:** gastos de las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera. Gastos por adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente y gastos por la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

3.19.9 Inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales[57]

- **Porcentaje de deducción:** 30 por 100 (antes 25 por 100) por el primer 1.000.000€ y el 25 por 100 (antes 20 por 100) sobre el exceso de base de la deducción[58].

- **Base de deduccion:** coste total+gastos obtención de copias+gastos de publicidad y promoción[59] – subvenciones.

- **Requisitos:** el importe de la deducción no puede superar los 10.000.000€[60] (antes 3.000.000€); se ha de contar con el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido; se debe depositar una copia nueva en la Filmoteca o en la Comunidad Autonóma que corresponda; y el importe de la deducción, más las ayudas recibidas, no pueden superar el 50 por 100 (antes 70 por 100) del coste de la producción. El porcentaje anterior será del 85 por ciento para los cortometrajes. Además, al menos el 50 por 100 de la base de la deducción debe corresponder a gastos realizados en territorio español.

56. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, el porcentaje de deducción se incrementará en 38 puntos porcentuales para los gastos efectuados en proyectos iniciados a partir del 25 de junio de 2020 consistentes en la realización de actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes, en la forma que establece el art. 7 del Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, en la redacción dada por la disposición final 8.1 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre.

57. Una Agrupación de Interés Económico (AIE) que se incorpore como productora a una película antes de la finalización de la producción, tiene la consideración de productor y podrá aplicar esta deducción (DGT V3771-16).

58. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 (Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 17/2020).

59. Los gastos de obtención de copias y de publicidad y promoción están limitados al 40 por 100 del coste de producción.

60. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 (Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 17/2020).

3.19.10 Producciones extranjeras de largometrajes y series audiovisuales

- **Porcentaje de deducción:** 30 por 100[61] por el primer 1.000.000€ (antes 20 por 100) y el 25 por 100 sobre el exceso de base de la deducción.

- **Base de deduccion:** gastos de personal creativo, con el límite de 100.000€ por persona, más los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

- **Requisitos**[62]**:** el importe de la deducción no puede superar los 10.000.000€ (antes 3.000.000€); los productores deben estar registrados en el Registro del Ministerio de Cultura; los gastos realizados en España deben superar el 1.000.000€, no obstante, para los gastos de preproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales realizados en territorio español, el límite se establece en 200.000€; y el importe de la deducción, más las ayudas recibidas, no pueden superar el 80 por 100 (antes 50 por 100) del coste de la producción.

3.19.11 Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

- **Porcentaje de deducción:** 20 por 100 de la base de deducción.

- **Base de deduccion:** costes directos de carácter artístico, técnico y promocional menos subvenciones.

- **Requisitos:** el importe de la deducción no puede superar los 500.000€ por contribuyente; el importe de la deducción, más las ayudas técnicas, no puede exceder del 80 por 100 del los gastos; se necesita obtener un certificado; y destinar, del importe de los beneficios, al menos, el 50 por 100 a la realización de estas actividades.

3.19.12 Por contratación de trabajadores con discapacidad

- **Importe de la deducción:** 9.000€ por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad, en un grado igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior. La deducción será de 12.000€ cuando la discapacidad sea igual o superior al 65 por 100.

- **Requisitos:** los trabajadores pueden ser contratados tanto a jornada completa como parcial por tiempo indefinido o de manera temporal y, además, no tienen que permanecer en la empresa un mínimo de tiempo.

RECUERDE:

No se tiene derecho a la deducción cuando la discapacidad del trabajador sobreviene con posterioridad (DGT V0155-15).

61. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 (Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 17/2020).

62. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 (Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 17/2020).

Los trabajadores con discapacidad que dan derecho a esta deducción no se pueden computar a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo para inversiones realizadas por entidades de reducida dimensión.

3.19.13 Deducción por reversión de medidas temporales

Si en los años 2013 y 2014 fue uno de los contribuyentes que solo pudo deducir el 70 por 100 de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar una deducción del 5 por 100 de los ajustes negativos al resultado contable por reversión de lo que no pudo deducir en aquellos ejercicios[63].

3.19.14 Donativos a entidades beneficiarias del mecenazgo de la Ley 49/2002

El importe de la deducción es del 35 por 100 de la base de deducción del donativo, con el límite del 10 por 100 de la base liquidable. Será del 40 por 100 si en los 2 períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior.

La deducción puede alcanzar hasta un 40 por 100 cuando estos donativos y aportaciones se destinen a la realización y desarrollo de los programas prioritarios de mecenazgo determinados en los Presupuestos Generales del Estado.

RECUERDE:

Si una entidad no se ha acogido al régimen especial del mecenazgo de forma expresa, no resultan de aplicación los incentivos fiscales recogidos en la Ley 49/2002. En este caso, el donante no puede beneficiase de la deducción prevista en la citada norma (TEAC, Resolución de 5 de febrero de 2015).

3.19.15 Deducción de sociedades forestales

Estas sociedades, creadas con efectos de 21 de octubre de 2015, tienen derecho a una deducción en cuota del 10 por 100 de los gastos o inversiones que realicen en el período impositivo en la conservación, mantenimiento, protección y acceso al monte.

3.20 Regímenes especiales

3.20.1 Incentivos fiscales aplicables a las empresas de reducida dimensión (ERD)

Se aplican a las entidades con INCN, en el ejercicio anterior, inferior a 10.000.000€.

63. Esto es así porque en los años 2013 y 2014 la sociedad realizó un ajuste positivo al tipo del 30 por 100. Sin embargo, dicho ajuste revierte a partir de 2015 y en los años siguientes a los tipos de gravámenes actuales (28 por 100 en 2015 y 25 por 100 a partir de 2016). Ante este perjuicio, el legislador reacciona regulando esa deducción.

Si en 2020 el INCN superó los 10.000.000€, podrá seguir aplicando este régimen especial durante 2021, 2022 y 2023 siempre que, en 2020, 2019 y 2018 también le fueran de aplicación los incentivos fiscales de ERD[64].

Si en 2020 la entidad tiene la consideración de patrimonial no podrá aplicar este régimen fiscal, aunque en el periodo impositivo anterior el INCN fuera inferior a 10.000.000€. Por el contrario, si la entidad en 2020 no es patrimonial podrá aplicar el régimen especial, aunque en el período impositivo anterior fuera patrimonial, siempre que en 2019 el INCN fuera inferior a 10.000.000€.

Si la entidad forma parte de un grupo de empresas podrá aplicar el régimen de ERD si el INCN conjunto es inferior a los 10.000.000€. Para este cómputo no se tienen en cuenta las operaciones realizadas entre entidades del grupo.

Los incentivos fiscales vigentes para el periodo impositivo 2020 son los siguientes:

- Libertad de amortización para inversiones en inmovilizado material e inversiones inmobiliarias generadoras de empleo.
- Amortización acelerada para bienes del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e intangibles sin mantenimiento de empleo.
- Reserva de nivelación.
- Deducción de la pérdida por deterioro de créditos calculada de manera forfataria.
- Incremento de la deducción por la recuperación del coste de bienes adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero.

RECUERDE:

La Dirección General de Tributos considera que una interpretación razonable de la norma permite entender que, respecto a los inmovilizados intangibles, calificados ahora mercantilmente como activos de vida útil indefinida, a que se refiere el artículo 12.2 de la LIS, así como en el caso del fondo de comercio, las entidades de reducida dimensión podrán deducirse el 150 por ciento del importe que resulte de aplicar para ellos la amortización fiscal máxima del 5 por 100 (DGT V0540-20).

Si ha iniciado una actividad económica, el INCN a tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado la actividad efectiva, elevándose al año.

Los elementos del inmovilizado material se pueden amortizar fiscalmente desde el importe mínimo hasta el doble del coeficiente máximo de tablas. Ahora bien, si en un ejercicio no se ha deducido el duplo, no se puede trasladar a ejercicios siguientes la diferencia entre el doble del coeficiente máximo y lo deducido (DGT V455-11).

64. La norma establece que un contribuyente puede aplicar este régimen en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período en que se superan los 10.000.000€ de cifra de negocios, cuando se han cumplido las condiciones para ser ERD tanto en aquel período como en los 2 anteriores.

- Si se aplica la libertad de amortización con creación de empleo, y la sociedad realiza más de una actividad económica, no es necesario que el elemento adquirido y el incremento de empleo se realicen en la misma actividad, pues el cómputo de creación de empleo se realiza a nivel de contribuyente y no de actividad.

- Si en un año el contribuyente ha perdido la condición de ERD, el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global de insolvencias revierte de forma fraccionada a medida que la entidad procede a registrar sus nuevas pérdidas por deterioro por el sistema individualizado. Es decir, las nuevas pérdidas por deterioro no serán fiscalmente deducibles hasta que se agote el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global registrada en ejercicios anteriores.

- Para aplicar la amortización acelerada se exige que el elemento tenga coeficiente en las tablas, cosa que no ocurre, por ejemplo, en las obras de acondicionamiento de un local arrendado (DGT V1957-12).

- Para aplicar los incentivos fiscales de libertad de amortización y de amortización acelerada es necesario que, cuando se adquieran los bienes nuevos y afectos, la empresa tenga la condición de reducida dimensión. Sin embargo, cuando se inicie la amortización fiscal no es necesario que la empresa sea de reducida dimensión.

3.20.2 Arrendamiento de viviendas

Pueden aplicar este régimen especial las entidades que tienen en su activo 8 o más viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 3 años. Conforme establece el TEAC, de 5 de julio de 2016, para utilizar este régimen especial es necesario que el arrendamiento se desarrolle como una actividad económica, esto es, debe de tener una persona con contrato laboral y a jornada completa.

El incentivo fiscal consiste en aplicar una bonificación del 85 por 100 a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas[65].

En el caso de reparto de dividendos, los socios personas físicas los integran en la base imponible del ahorro y los socios personas jurídicas, con participación significativa, podrán aplicar una exención del 50 por 100 cuando provengan de beneficios bonificados[66].

En el caso de que el socio persona jurídica transmita una participación significativa (igual o superior al 5 por 100 o un valor de adquisición superior a 20.000.000€), y la haya poseído de manera interrumpida du-

65. Cuando la sociedad realiza actividades complementarias, sin tener en cuenta las rentas procedentes de la transmisión de viviendas, una vez pasado el plazo de los 3 años mínimo de arrendamiento, las rentas susceptibles de gozar de bonificación tienen que ser al menos el 55 por 100 del total de las rentas o, alternativamente, que al menos el 55 por 100 del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación.

66. Si la entidad ha obtenido rentas bonificados y otras no, se considera que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

rante el año anterior al día de la transmisión, en la parte que se corresponda con beneficios no distribuidos bonificados aplicará una exención del 50 por 100. A la parte de plusvalía que no se corresponde con rentas bonificadas se le podrá aplicar la exención general regulada para la transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades residentes.

RECUERDE:

- Para aplicar este régimen es necesario llevar una contabilidad separada para cada inmueble cuando la sociedad realice alguna actividad distinta de la propia del arrendamiento. De esta manera se tendrá desglose suficiente para conocer la renta imputable a cada vivienda, local o finca registral.

- Si las viviendas en alquiler se han adquirido a través de un contrato de arrendamiento financiero, se tendrán en cuenta, para determinar la base imponible, los ajustes que resultan de aplicar el régimen de arrendamiento financiero, pero, sin embargo, no se tienen en cuenta los ajustes negativos y positivos por la aceleración de las amortizaciones propia del régimen especial.

- Esta bonificación es incompatible con la reserva de capitalización. De esta manera se evita que sobre un mismo beneficio se tenga un doble incentivo fiscal.

3.20.3 Operaciones de reestructuración empresarial en general

Si durante este ejercicio ha realizado alguna operación de las que puede acoger al régimen especial de reestructuración empresarial, debe tener en cuenta que, aunque ya no hay que optar por el régimen especial para aplicarlo (se aplica por defecto), sí es obligatorio comunicar a la Administración la realización de la operación por la entidad adquirente en un plazo de 3 meses desde la realización de la operación. De no realizarse este trámite podrá ser sancionado con 10.000€. El incumplimiento de este requisito formal no impedirá aplicar el régimen especial.

RECUERDE:

- Si realiza una fusión y la entidad absorbida aplicó la reserva por capitalización, será la absorbente quien deberá cumplir con el requisito de mantenimiento de los fondos propios.

- Si la Administración tributaria entendiera que no existe motivo económico válido en la operación, se quitará la ventaja fiscal obtenida, manteniéndose el resto de los beneficios fiscales (DGT V2894-15).

- La escisión de una entidad en la que participan dos socios, en dos sociedades en las que también participan, seguida de una donación recíproca, no es admitida, pues equivaldría a una escisión no proporcional, la cual solo se permite si cada escindida constituye rama de actividad. Por el contrario,

la operación podría ir por el régimen de diferimiento si no se produce tal donación y se adjudica la sociedad a cada socio por disposición testamentaria (DGT V2535-16).

3.20.4 Aportación no dineraria especial

Para aplicar el régimen de reestructuración empresarial, la entidad que recibe la aportación tiene que ser residente en España, o bien tener un establecimiento permanente en España al que se aportan dichos bienes. También es necesario que la transmitente participe después de realizar la aportación en, al menos, un 5 por 100 en el capital de la adquirente. Si el transmitente antes de realizar la aportación ya tiene el 5 por 100, se entiende cumplido este requisito (DGT V1215-08).

RECUERDE:

- La entidad transmitente valora las participaciones recibidas por el mismo valor fiscal del activo aportado y no integra en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del bien transmitido y su valor fiscal. La entidad adquirente valora el activo recibido por el mismo valor fiscal que tenía en la entidad transmitente conservando también la antigüedad.

- Las bases imponibles negativas existentes en la rama transmitida se transmitirán a la entidad adquirente con los límites y condiciones establecidas en la norma (DGT V0327-16).

- Cuando lo que se aporta son participaciones en el patrimonio de empresas del grupo en una sociedad que se constituye, o ya constituida, de la que se reciben a cambio acciones que dan el control, la aportante reflejará la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable (BOICAC Nº 74)[67].

3.20.5 Entidades parcialmente exentas

No están exentos los ingresos procedentes de las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

Estos contribuyentes no estarán obligados a presentar declaración cuando, simultáneamente, los ingresos totales no superan los 75.000€ anuales, los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen los 2.000€ anuales y todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

67. La entidad beneficiaria aplica la norma de instrumentos financieros, según la cual las acciones se valorarán al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

RECUERDE:

- Si una entidad acogida al régimen especial percibe ingresos de cuotas de socios que en parte destina a una actividad económica y en parte a la defensa de los intereses de los asociados, hay que prorratear dichos ingresos para determinar que porción de los mismos queda exenta.

- Una asociación que organiza cursos formativos realiza una explotación económica, con independencia de que se financie con subvenciones públicas, por la propia federación o mediante la contraprestación de los alumnos socios o terceros (AEAT, Informa 128810).

3.20.6 Consolidación Fiscal

Recordamos que los requisitos y límites para cuantificar la base imponible se miden a nivel de grupo fiscal y no individual. Así ocurre por ejemplo con la reserva de capitalización y de nivelación, la limitación de los gastos por atenciones a clientes y proveedores o el límite de los gastos financieros.

La opción por el régimen especial se debe tomar por el órgano de Administración y no por la junta de accionistas.

RECUERDE:

- El cálculo de la base imponible se realiza como se expone a continuación:

  [(+-) BI individuales] - [eliminaciones] + [incorporaciones] - [R. capitalización] - [DTAs] - [compensación BI (-) del grupo y entidades del grupo pendientes antes de integrar Grupo] - [R. nivelación]

- Las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel de grupo consolidado no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo.

- En la extinción del grupo fiscal, las eliminaciones pendientes de compensación se integran en la base imponible individual de las entidades que formaban el mismo.

- Si una sociedad se separa del grupo, y originó un resultado que fue eliminado, se incorporará dicha eliminación en la base imponible de dicha entidad, y no en la base imponible del grupo como se hacía antes de 2015.

- Cuando se transmiten participaciones de una sociedad del grupo, que deja de formar parte del mismo, obteniendo una renta negativa, esta se minorará en el importe de las bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida que hayan sido compensadas en el Grupo.

Una entidad en desequilibrio patrimonial no puede formar parte de un grupo fiscal, salvo que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta situación se hubiera superado. Por lo tanto, una entidad que supera en 2018 la situación de desequilibrio podrá formar parte del grupo en 2017 (DGT V1834-17).

3.20.7 Régimen especial de adquisiciones por contratos de arrendamiento financiero

Cuando estos contratos cumplan ciertos requisitos, como que tengan una duración mínima de 2, ó 10 años en caso de inmuebles o establecimientos industriales, se encuentre diferenciada la parte que corresponde a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora de la carga financiera y, además, el importe anual de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien permanezca igual o sea creciente a lo largo del período contractual[68], la entidad podrá imputar como gasto fiscal el importe de la cuota de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien hasta el doble del coeficiente máximo de amortización según tablas fiscales, o del triple si se trata de una empresa de reducida dimensión, con independencia de la imputación contable.

La cuantía que no ha podido ser deducida por exceder del límite será deducible en los periodos impositivos sucesivos, respetando igual el límite. Para el cálculo del límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.

En aquellos contratos en los que se recibe un bien en arrendamiento financiero, entregando un elemento usado a sustituir, minorando esta entrega el importe de las cuotas de recuperación del bien que se financian, se incumplen las condiciones para aplicar este régimen especial (DGT V2282-11).

3.21 Normativa fiscal proyectada

3.21.1 Proyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

3.21.1.1 Cambio de residencia fuera del territorio español *-exit tax-* (art. 19 LIS) (efectos para períodos iniciados en 2020 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la norma)

Como sabemos, cuando una entidad traslada su residencia fuera del territorio español debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el fiscal de los elementos patrimoniales. Las novedades que se introducen son:

- Cuando el contribuyente transfiera dichos elementos a un Estado miembro de la UE o del EEE podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria por quintas partes iguales (hasta ahora se podía solicitar el

68. El citado requisito no se refiere estrictamente a las cuotas de arrendamiento financiero, sino a la parte de dichas cuotas que corresponde a la recuperación del coste del bien, considerada anualmente, excluida, por tanto, la parte de carga financiera y el gravamen indirecto que corresponda.

aplazamiento del pago de la plusvalía tácita hasta que se producía la transmisión de los elementos patrimoniales). Este fraccionamiento devengará intereses de demora, pero no se exigirán garantías para su concesión, excepto que los órganos de recaudación aprecien –en los 6 meses siguientes al final del período voluntario de autoliquidación– indicios de que podría no cobrarse la deuda. En ese caso, si no se prestaran las garantías adecuadas, o no se ingresase la totalidad de la deuda, se iniciaría el período ejecutivo.

- Se establecen supuestos en los que el fraccionamiento pierde su vigencia: cuando los elementos afectados sean objeto de transmisión a terceros; cuando se trasladen con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE; cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a un Estado fuera de la UE o del EEE; si se encuentra en liquidación o concurso; o si no efectúa el ingreso del fraccionamiento en plazo.

- Cuando el traslado de los elementos patrimoniales sea objeto de gravamen a la salida en un Estado miembro de la UE, el valor determinado por dicho Estado tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado.

- No se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías, o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año a un establecimiento permanente situado en España.

3.21.1.2 Transparencia fiscal internacional (art. 100 LIS) (efectos para períodos iniciados en 2020 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la norma)

La transparencia fiscal internacional supone la imputación a una empresa residente en territorio español de determinadas rentas obtenidas por una entidad participada mayoritariamente, que resida en el extranjero, cuando la imposición sobre esas rentas en el extranjero es notoriamente inferior a la que se hubiera producido en territorio español, produciéndose dicha imputación, aunque las rentas no hayan sido efectivamente distribuidas. Las novedades que se introducen son:

- La imputación de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente se extiende a las obtenidas por sus establecimientos permanentes (EP) en el extranjero, sin que se aplique en este caso la exención por doble imposición. La renta se imputará en el período impositivo en el que el EP la obtenga.

- Se regulan dos nuevos supuestos de imputación de rentas: las que provengan de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento y otras actividades financieros, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas; y las que procedan de operaciones sobre bienes y servicios realizadas con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.

- No se incluirá la renta positiva cuando al menos 2/3 (antes más del 50 por 100) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones 3 efectuadas con personas o entidades no vinculadas.

- En el caso de EP, el contribuyente deberá aportar, conjuntamente con la declaración por este Impuesto, el importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible, la justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación, así como los registros contables de las operaciones que realicen y de los activos y pasivos afectos a los mismos.
- Ahora ya no se excluyen de la transparencia fiscal a las rentas de las sociedades holding, aunque no se les aplica si tienen una mínima actividad ellas mismas o las entidades del grupo, o si acreditan motivo económico válido para su constitución y operativa.

3.21.2 Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021

3.21.2.1 Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

A partir de 2021, a los efectos de determinar el beneficio operativo, solo se adicionarán los ingresos financieros de participaciones que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento. La novedad es que ya no se adicionarán al beneficio operativo los ingresos financieros de participaciones que se correspondan con dividendos cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000€, y el porcentaje de participación inferior al 5 por 100.

3.21.2.2 Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español

- Solo quedarán exentos los dividendos y las rentas derivadas de la transmisión de valores cuando el porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por 100. La novedad es que la exención ya no se aplicará cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000€ y la participación inferior al 5 por 100.
- No obstante, las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021, que tuvieran un valor de adquisición superior a 20.000.000€, sin alcanzar el porcentaje del 5 por 100 en el capital de la entidad, aplicarán la exención, siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos en ellos durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.
- Respecto a la no deducción de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, solo se aplicará cuando el porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por 100, pero no si el precio de adquisición de la participación es superior a 20.000.000€. De manera simétrica a lo que ocurre con la exención de las plusvalías originadas por la transmisión de participaciones con valor de adquisición mayor de 20.000.000€ y porcentaje inferior al 5 por 100, adquiridas en períodos impositivos iniciados antes de 2021, no se podrán integrar las rentas negativas producidas por su transmisión durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021 a 2025.

- Se limita al 95 por 100 la exención de los dividendos y de las plusvalías obtenidas por la venta de participaciones. Se considera que, a efectos de la exención, un 5 por 100 corresponde a gastos de gestión referidos a dichas participaciones. La reducción anterior no será de aplicación cuando concurran las siguientes circunstancias:
  - Los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad cuyo INCN habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 40.000.000€ y que, además, no sea patrimonial, no forme parte de un grupo mercantil antes de 2021 y no tenga una participación en otra entidad antes del 1 de enero de 2021 igual o superior al 5 por 100.
  - Los dividendos o participaciones en beneficios procedan de una entidad constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021 en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios.
  - Los dividendos o participaciones en beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad que los distribuya.

3.21.2.3 Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios

- Igual que sucede con la exención, por una entidad española solo se tendrá derecho a la deducción del impuesto satisfecho en el extranjero, por una filial no residente, por los beneficios con cargo a los que se hayan recibido dichos dividendos, cuando la participación en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por 100. Por tanto, se deja de aplicar la deducción cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000€ y la participación es inferior al 5 por 100.
- Se establece un régimen transitorio para seguir aplicando la deducción, cuando las participaciones de más de 20M€ adquiridas en los períodos impositivos iniciados antes de 2021, durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 (DT 40ª LIS).
- Esta deducción, conjuntamente con la deducción para evitar la doble imposición jurídica no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. Para calcular dicho límite, los dividendos o participaciones en los beneficios se reducirán en un 5 por 100 en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

3.21.2.4 Eliminaciones de los grupos de consolidación

No serán objeto de eliminación los importes que deban integrarse en las bases imponibles individuales respecto de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y del importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad a los que resulte de aplicación la exención. En definitiva, no se elimina el 5 por 100 en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

3.21.2.5 Transparencia fiscal internacional

- El importe de los dividendos de las participaciones en una filial en transparencia, que no se integra en la base imponible (porque se integraron los beneficios de la filial), se reducirá en un 5 por 100 en concepto

de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. La reducción anterior no será de aplicación cuando concurran las circunstancias necesarias para aplicar la excepción a la reducción de la exención prevista para pymes con importe neto de la cifra de negocios inferior a 40.000.000€.

- Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, se correspondan con rentas que hubiesen sido imputadas a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión. El importe de los beneficios sociales se reducirá en un 5 por 100 en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

3.21.3 Anteproyecto de ley por el que se modifica la ley del impuesto en relación con las asimetrías híbridas

Las modificaciones proyectadas para corregir las asimetrías híbridas obedecen a la transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 y tendrán efectos para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la ley, lo que, muy probablemente sucederá en 2021.

Se aplica a las asimetría híbridas que se produzcan tanto entre España y otros Estados de la UE como entre España y terceros países. Se trata de no dejar deducir gastos computables en nuestro país cuando no constituyen un ingreso en donde radica el perceptor o, al revés, integrar en la base de la entidad española una cuantía cuando, donde radica la entidad pagadora, se haya permitido deducir un gasto por ese importe.

Esta normativa sobre asimetrías híbridas se aplicará cuando entre las partes medie una relación de asociación o cuando la operación tenga lugar en el marco de un mecanismo estructurado. A este respecto, se consideran personas vinculadas, además de las determinadas por el artículo 18 de la ley, a las personas que actúen conjuntamente con otra respecto a los derechos de voto o la propiedad del capital de una entidad y a una entidad en cuya gestión tenga el contribuyente una influencia significativa o una entidad que tenga una influencia significativa en el contribuyente.

85 RECOMENDACIONES PARA EL CIERRE CONTABLE Y FISCAL

1. **Inmovilizado material** *(NRV 2 y 3 del PGC).* Revisar valoración de inmovilizado en curso, y posibles activaciones de gastos (componentes de precio de adquisición). Revisar amortizaciones y registro de posibles deterioros. Ajustar amortizaciones futuras a nuevas estimaciones de vida útil, para evitar que existan inmovilizados totalmente amortizados y en funcionamiento. Distinguir y registrar correctamente las reparaciones, ampliaciones, mejoras y renovaciones.

2. Verificar contratos de alquiler, y distinguir entre **arrendamientos** financieros y operativos.

3. **Inmovilizado Intangible** *(NRV 5 y 6).* Revisar los Gastos de I+D que cumplan las condiciones para ser activados. Revisar su amortización, así como su posible deterioro, con especial atención al Fondo de Comercio.

4. Realizar **inventario de existencias,** y regularizar las diferencias que puedan existir entre el inventario permanente y las existencias físicas reales, aplicando correctamente los métodos de valoración de existencias (precio de adquisición, coste de producción, FIFO, precio medio ponderado, etc.).

5. Registrar los posibles **deterioros** de existencias y documentar las pérdidas por deterioro.

6. Revisar si se ha realizado correctamente el **corte de operaciones al cierre.** Cuadre de las entradas en almacén en unidades físicas con las facturas recibidas, y las salidas con las facturas emitidas. Tener en cuenta las mercancías en tránsito (condiciones INCOTERMS, FOB, CIF, etc.).

7. Tener en cuenta las **mercancías en depósito.** Mercancías que no son de la empresa, pero se encuentran en depósito en nuestros almacenes y al revés.

8. Contabilizar los **rapeles** y descuentos devengados, tanto sobre compras, como sobre ventas.

9. **Instrumentos financieros** *(NRV 9).* Revisar la clasificación de los activos financieros, la aplicación del coste amortizado, del valor razonable, etc. Verificar la correcta periodificación de intereses y registrar y documentar posibles deterioros.

10. Revisar el **saldo pendiente** de clientes y otros deudores. En función de su importe, de su importancia relativa o de la composición del saldo, cotejar con los respectivos deudores y su coincidencia con este.

11. Realizar **arqueo de las cajas,** y ajustar las posibles diferencias que puedan existir entre el salo de las cajas y los importes realmente existentes con la cuenta de resultados.

12. Realizar una conciliación de todos y cada uno de los **bancos,** ajustando los posibles errores que se puedan encontrar, como la contabilización de las comisiones bancarias, así como los posibles gastos o ingresos financieros y las retenciones correspondientes.

13. Debemos solicitar las facturas que nos falten de proveedores, así como escrituras públicas u otros **documentos que prueben las operaciones** realizadas a lo largo del año. Para ello es preciso conseguir de las entidades bancarias los saldos a 31 de diciembre de las cuentas y la valoración y rendimientos de los activos financieros, así como el importe de las retenciones que se nos hayan practicado.

14. Interesa conocer al cierre del ejercicio el **tipo de cambio** en vigor, lo cual es necesario para valorar las cuentas de tesorería, créditos y débitos y las diferencias con el valor contabilizado, para cargarlas o abonarlas a Pérdidas y Ganancias, de acuerdo con la valoración de partidas en moneda extranjera.

15. Revisar la **situación patrimonial** de la sociedad, en base al resultado del ejercicio, en aras de descartar posibles desequilibrios patrimoniales.

16. Revisar los **importes resultantes del cierre** del ejercicio, de acuerdo con los límites de auditoría así como el resto de obligaciones mercantiles.

17. Revisar **otras aportaciones de socios,** así como el saldo de la cuenta 551 *"Cuenta Corriente con Socios y Administradores"* y la cuenta 555 *"Partidas pendientes de aplicación"* y realizar los ajustes pertinentes, pues son cuentas que deberían tener un valor próximo a cero al cierre del ejercicio.

18. **Instrumentos financieros** *(NRV 9).* Revisar la clasificación de los pasivos financieros, revisar la aplicación del coste amortizado, del valor razonable, etc. Verificar la correcta periodificación de intereses.

19. Revisar el **saldo pendiente de las deudas y otros acreedores.** En función de su importe, de su importancia relativa o de la composición del saldo cotejar con los respectivos acreedores la coincidencia del mismo.

20. Solicitar **certificados de deuda a las distintas administraciones públicas** (AEAT, TGSS, Administraciones Autonómicas, entre otras) y cotejo con el saldo pendiente con las mismas, teniendo en consideración los impuestos corrientes devengados y pendientes de presentación (IVA, pagos a cuenta, etc.).

21. Revisar la correcta **contabilización del IVA y retenciones,** y realizar cuadres con declaraciones fiscales.

22. Revisar **hechos posteriores,** *(NRV 22ª)* y verificar si existen cambios en las estimaciones, errores o cambios de criterio. Recordar que los errores y cambios de criterio tienen un efector retroactivo (cargo o abono a reservas) mientras que los cambios en las estimaciones tienen un efecto prospectivo (efecto en los años siguientes).

23. Revisar las **subvenciones, donaciones y legados** *(NRV 18).* Distinguir entre Subvenciones de capital, subvenciones de explotación y subvenciones recibidas de los socios.

24. Transferir **subvenciones de capital** al resultado en función de la amortización de los bienes subvencionados *(cuenta 746 Subvenciones trasladadas a resultados del ejercicio).*

25. Revisar las **provisiones** y si existen contingencias o litigios pendientes. Distinguir si se deben registrar y/o informar en la memoria.

26. Determinar el **resultado antes de impuestos** y registrar el gasto por Impuesto sobre beneficios, de conformidad con las normas fiscales.

27. Evaluar a cuánto ascenderá el **importe neto de la cifra de negocios** de este ejercicio y, si fuera a superar por poco 10.000.000€, podría diferirse la realización de algunos ingresos para el próximo año, a fin de no pasar ese límite y que ello nos pueda llevar a abandonar el régimen de empresas de reducida dimensión (ERD) o entrar en prórroga en el mismo.

28. Si la entidad se ha constituido en 2020, para determinar si una empresa es de reducida dimensión, el importe neto de la cifra de negocios (INCN) que ha de tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado la **actividad efectiva,** pero elevándose al año.

29. Con la cifra anterior, también sabremos el límite al importe máximo deducible del **gasto de atenciones a clientes y proveedores,** que es el 1% precisamente del INCN. Si fuéramos a superar dicho límite, sería conveniente aplazar, en la medida de lo posible, ese tipo de gastos a 2021.

30. Si a la entidad le conviene obtener liquidez **transmitiendo inmuebles con beneficio,** le convendrá vender, en primer lugar, los adquiridos entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, ya que no tributará por la mitad del beneficio, salvo que lo hubiera adquirido o transmitido a una empresa del grupo.

31. Si se dedica al **alquiler de inmuebles** y quiere que estén afectos a la actividad económica de arrendamiento, de cara al siguiente ejercicio, puede convenir contratar a una persona con contrato laboral y a jornada completa que gestione el arrendamiento. Tenga en cuenta que, la administración le podría pedir que pruebe la existencia de una carga administrativa mínima de trabajo que justifique la necesidad de emplear a la persona.

32. Analizar las ventas o prestaciones de servicios de la sociedad que puedan acogerse a la **regla especial de operaciones a plazo.** En ese supuesto, se deberá hacer un ajuste negativo al resultado contable por la parte proporcional no cobrada. En sentido contrario, cuando se haya producido el vencimiento de un plazo de una operación de estas características, realizada en ejercicios anteriores, no se puede olvidar el necesario ajuste positivo por la parte proporcional de la renta que se corresponde con el plazo vencido.

33. En caso de que la operación aplazada sea un servicio, será necesario conocer el beneficio neto del mismo (restando al ingreso los gastos asociados), porque no se fracciona el ingreso, sino el beneficio neto de la prestación de servicios.

34. Si la empresa ha realizado una **operación con precio aplazado,** debe tener buen cuidado de que esto se pueda probar y que en el contrato se especifique cuándo vencen los plazos porque, en caso contrario, podría entenderse que no es una operación de esta naturaleza, sino que, simplemente, se han producido retrasos en el cobro.

35. Si la entidad ha realizado una **permuta inmobiliaria** entregando terreno a cambio de recibir una edificación futura, en un plazo superior a un año, podrá acogerse a la regla de operaciones a plazo.

36. Si la entidad ha contabilizado un deterioro de algún elemento de inmovilizado material o inmaterial, el gasto no es deducible, por lo que se tendrá que hacer un ajuste positivo, si bien podrá ir imputando el gasto fiscal a medida que lo vaya amortizando.

37. Si la entidad está revertiendo, por quintas partes, el deterioro de participaciones de empresas no cotizadas, recuerde que este año debe de revertir la totalidad del importe pendiente.

38. En caso de **reversión contable del deterioro de un elemento del inmovilizado,** habrá que analizar qué sucedió cuando se dotó: si fue gasto deducible fiscalmente, ahora habrá que integrarlo en la base imponible pero, si no se pudo deducir, en este ejercicio habrá que hacer un ajuste negativo para que no forme parte de la base imponible.

39. Si durante este año ha contabilizado una **pérdida por venta de acciones o participaciones** a una entidad del grupo, hay que tener en cuenta que no se puede deducir hasta que se transmitan a un tercero fuera del grupo, siempre que no se trate de una participación significativa y, si es de entidad no residente, es preciso que, además, se cumpla el requisito de convenio o impuesto análogo con tipo mínimo del 10%. Por el contrario, si fue en este año cuando las participaciones transmitidas dentro del grupo con pérdidas salieron fuera del grupo, se podrá reconocer la pérdida no deducida, pero teniendo en cuenta que se habrá de minorar en las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros.

40. Comprobar si se han **transmitido con pérdidas elementos amortizables** a una entidad del grupo. En este caso, lo recomendable es solicitar a la adquirente el cuadro de amortización que va a aplicar, ya que solo se puede deducir la pérdida al mismo ritmo que se amortiza el elemento transmitido.

41. A final de año habrá que **revisar si los ingresos y gastos contabilizados se han periodificado correctamente.** En el caso de entidades concursadas que hayan aprobado una quita en 2020, deberán hacer un ajuste negativo al correspondiente ingreso contable que irá revertiendo en los siguientes años al ritmo en el que se devenguen los gastos financieros de la deuda.

42. Revisar si a la sociedad se le produjeron **gastos en ejercicios anteriores que no se hayan contabilizado** ni deducido porque, si corresponden a un período no prescrito, en general, se podrán contabilizar y deducir en este ejercicio.

43. A final de año es un buen momento para **analizar los métodos de amortización fiscal** y aplicar el que mejor convenga para reducir la base imponible, e incluso aprovechar para solicitar un plan especial de amortización a la Administración.

44. Identificar los elementos del inmovilizado material nuevos con valor inferior a 300€ y aprovechar para amortizarlos libremente, aunque teniendo en cuenta el límite máximo anual de 25.000€.

45. Si la entidad se ha constituido en 2020 y aplica la libertad de amortización de elementos nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300€, el límite de 25.000€ para el conjunto de estos activos se prorrateará en función del número de días del período impositivo respecto al año.

46. Si la entidad va a deteriorar contablemente existencias, y a deducir fiscalmente este gasto, conviene ir preparando la prueba del deterioro, como puede ser el informe de un perito, porque es posible que la Administración se la exija.

471. Si a final de año tiene saldos de clientes dudosos y han transcurrido 6 meses desde el vencimiento hasta el 31 de diciembre, aún está a tiempo de reclamar al deudor el crédito para que no se considere que el gasto es una liberalidad. En principio, aunque haya transcurrido el mencionado plazo, no se van a poder deducir los créditos contra Administraciones Públicas, salvo que exista un procedimiento arbitral o judicial, ni cuando el deudor sea una persona vinculada, salvo que esté en concurso.

48. Aparte de la deducibilidad del gasto por insolvencias de créditos expuesto, las ERD, por el resto de créditos de su balance (excluidos los que tengan contra Administraciones Públicas y personas o entidades vinculadas) pueden deducir un gasto de deterioro de hasta el 1% de la suma de esos saldos. Si la entidad dejara de ser ERD, habrá que tener en cuenta en las dotaciones individuales la anterior dotación global.

49. Además del gasto por deterioro de créditos derivados de posibles insolvencias de deudores, hay que separar los créditos que definitivamente no se cobrarán. Si se ha reflejado la correspondiente pérdida contable, ese gasto será deducible sin más requisitos aunque, naturalmente, habrá que justificar la irreversibilidad de la pérdida.

50. Si la entidad ha ampliado capital, no debe olvidar hacer un ajuste negativo por los gastos de ampliación que se habrán contabilizado con un cargo a reservas.

51. Chequear determinados gastos como los de regalos a los socios que asisten a la Junta de accionistas o los dividendos a acciones sin voto, contabilizados como gastos financieros, ya que no son deducibles fiscalmente por tratarse de retribuciones a los fondos propios.

52. Preste especial atención a los intereses de demora. Los devengados por aplazamientos o fraccionamientos serán deducibles, y los de actas de inspección solo si se han devengado en 2015 y siguientes. En ambos casos son deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo, junto con el resto de los gastos financieros. Tampoco olvide realizar el ajuste positivo al resultado contable correspondiente a los gastos de multas y sanciones, pues no se pueden deducir.

53. Conviene analizar operaciones societarias y permutas que, sin haber tenido incidencia en el resultado contable, haya que valorar a valor de mercado y, por lo tanto, originen una diferencia entre la base imponible y aquél.

54. Identificar si durante el ejercicio la sociedad ha realizado operaciones con partes vinculadas, porque habrán de valorarse a valor normal de mercado y conviene ir preparando la documentación sobre las mismas que, salvo exoneración de esta obligación, pueda exigir la Administración.

55. Si es socio profesional de una sociedad con actividad profesional y le presta servicios profesionales, la entidad tiene medios materiales y humanos y no quiere que se discuta la valoración de las retribuciones a los socios por esos servicios, debe saber que las retribuciones de los socios profesionales tienen que alcanzar, como mínimo, el 75% de la diferencia entre los ingresos y gastos antes de deducir sus retribuciones. Además, también es necesario que la retribución de cada socio iguale o supere la retribución media de los trabajadores que presten servicios similares multiplicada por 1,5. En caso de que no tenga esos trabajadores, el mínimo será 5 veces el IPREM.

56. Si la sociedad ha transmitido participaciones de otra en la que tenía un 5% o más, obteniendo plusvalías, tiene que averiguar si dicha sociedad es patrimonial porque, en ese caso, la exención de esa renta solo alcanzará a la parte de la misma que se corresponda con el incremento de beneficios no distribuidos generados durante la tenencia de la participación, y no a la plusvalía tácita.

57. En el supuesto de que la entidad haya percibido dividendos, es preciso conocer el organigrama empresarial y detectar el origen último de los mismos. La exención dependerá de si la participada es holding y del grado de participación indirecta que se tenga en las subfiliales de segundo o ulterior nivel.

58. Si la entidad ha transmitido con beneficio participaciones de una entidad radicada en el extranjero, para aplicar la exención, además de que se trate de una participación significativa, hay que verificar si se trata de un país que tenga convenio con España para evitar la doble imposición. En caso contrario, habrá que ver si en dicho país existe un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a nuestro impuesto con un tipo nominal, en el ejercicio de la venta de, al menos, el 10%.

59. Si la entidad ha transmitido participaciones con pérdidas y son deducibles por tener una participación inferior al 5%, debe de tener en cuenta que tendrá que minorar dicha pérdida –haciendo el correspondiente ajuste positivo- en los dividendos cobrados de esa participada desde 2009, salvo que hubiera tributado por ellos.

60. Si se trata de una sociedad socio de otra que se va a liquidar con pérdidas, no olvide que, desde el punto de vista fiscal, tendrá que minorarlas en los dividendos que haya recibido en los últimos 10 años si no tributaron en su día.

61. Si la entidad va a vender participaciones con pérdidas de una sociedad de la que posee más de un 5% del capital, no podrá deducirlas, pero se puede plantear efectuar la venta en dos fases: primero, las participaciones hasta dejar la cartera por debajo de un 5% (sin que pueda deducir las pérdidas), y segundo, transcurrido un año, el resto (siendo esa última pérdida deducible).

62. Si la sociedad tiene en su balance una cartera de negociación, a final de año habrá de ponerla a valor razonable y, cuando se trate de participaciones no significativas, tanto las pérdidas como los beneficios formarán parte de la base imponible (en caso de acciones de entidades no residentes

para integrar las pérdidas, además, se deben cumplir requisitos de convenio o impuesto análogo y tipo mínimo del 10%).

63. Conviene comparar el importe de los fondos propios de la entidad, a final del ejercicio, sin tener en cuenta los resultados del año, con los fondos propios al inicio, sin tener en cuenta los beneficios del año anterior (y sin considerar otras partidas que la ley del impuesto establece). Si existe incremento, podremos reducir la base imponible con la reserva de capitalización, siempre con el límite del 10% de la base imponible previa a esta reducción y a la compensación de BIN s.

64. Si en un ejercicio anterior se redujo la base por la reserva de capitalización y dicha reducción se vio limitada por el 10% de la base imponible, conviene ver si en este ejercicio la entidad puede reducir el resto, además de lo que, en su caso, proceda por el incremento de fondos propios del ejercicio, siempre con el límite conjunto del 10% de la base imponible.

65. Si en ejercicios anteriores aplicó la reducción por reserva de capitalización, no olvide comprobar que se ha cumplido el requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios porque, en caso contrario, deberá tener en cuenta que en la autoliquidación del impuesto habrá de añadirse a la cuota de este año el importe correspondiente de cuota ahorrada más los intereses de demora.

66. A efectos de reducir la base imponible utilizando la reserva de capitalización, conviene dotar la reserva legal por el mínimo que establece la norma mercantil. De esta manera la sociedad podrá dotar más reserva voluntaria y, por lo tanto, podrá reducir la base con la reserva de capitalización por un importe superior.

67. En caso de que la entidad traiga muchas reservas acumuladas del pasado, quizás sea conveniente repartirlas este año y dotar al siguiente la reserva de capitalización. De esta forma el cumplimiento del requisito de mantenimiento le obligará a inmovilizar menos fondos propios con el mismo beneficio fiscal.

68. Revisar los Estatutos de la sociedad para comprobar que el cargo del administrador es remunerado y poder deducir el gasto contable por su retribución. En el caso de los administradores con funciones ejecutivas, también deberá de figurar en Estatutos la remuneración.

69. Tratándose de una ERD que está incrementando plantilla (su plantilla media de 2020-21 se incrementará respecto a la de 2019, y supone que mantendrá el incremento otros 2 años a partir de 2021), si invierte antes de fin de año en elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, podrá diferir el impuesto aplicando libertad de amortización a esos elementos a razón de 120.000€ por cada persona/año de incremento de plantilla.

70. Otra posibilidad de diferimiento para una ERD puede ser dotar la reserva de nivelación, con ello se logrará, como poco, un diferimiento de hasta el 10% de la cuota que se corresponda con el 10% de la base imponible (que se puede reducir hasta un máximo absoluto de 1.000.000 euros).

71. Tenga en cuenta que si es una empresa de nueva creación y ha obtenido beneficio y aplica este año el tipo reducido del 15% no podrá aplicar la reserva de nivelación.

72. Si la sociedad, en un ejercicio anterior, redujo la base imponible por aplicar la reserva de nivelación, si en este ejercicio tiene una base imponible negativa, deberá compensarla hasta el importe de dicha base negativa con la reserva de nivelación de los ejercicios anteriores.

73. Si en 2015 aplicó la reserva de nivelación y aún tiene pendiente saldo por adicionar a la base, en este ejercicio deberá realizar el correspondiente ajuste positivo por la totalidad aún pendiente porque ya se cumplen los 5 años que marca el legislador para integrar el importe reducido.

74. Si es el primer año en que una nueva sociedad obtiene beneficios y, por lo tanto, puede aplicar el tipo de gravamen del 15%, es posible que interese no compensar las bases imponibles negativas que tenga pendientes, aunque no exista un límite temporal para ello, y empezar a compensarlas cuando el tipo sea el general del 25%. De esta forma se aprovechará el beneficio fiscal del tipo reducido.

75. Si se ha constituido en 2020 recuerde que el importe de la reserva de nivelación no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.

76. Chequear las deudas de la entidad anteriores al 7 de octubre de 2015 porque habrán prescrito en este ejercicio. Si opta por cancelarlas tenga en cuenta que el abono a reservas debe de tributar.

77. Si la sociedad, en 2013 y 2014, por su INCN vio limitado el gasto por amortización, pudiendo deducir un máximo del 70% de la amortización contabilizada, sobre el 30% que esté recuperando con ajustes negativos podrá aplicar una deducción del 5%, para compensar que la recuperación del gasto se efectúa a un tipo de gravamen inferior.

78. Si la sociedad va a efectuar donativos, desde el punto de vista fiscal será mejor hacerlo a la misma entidad que ya se donó en los últimos dos años, pues podrá beneficiarse de un 5% más de deducción, siempre que las cuantías hayan sido iguales o superiores cada año. No se puede olvidar de hacer el ajuste positivo para anular el gasto que se habrá contabilizado y que no es deducible.

79. Si ha incrementado la plantilla de trabajadores con discapacidad, podrá aplicar la deducción por creación de empleo por ello, si bien se ha de tener en cuenta que ese incentivo es incompatible con la libertad de amortización con creación de empleo que pueden aplicar las empresas de reducida dimensión.

80. Si la entidad ha realizado o está pensando en invertir en actividades de I+D+i, es conveniente que vaya solicitando un informe motivado al Ministerio de Economía y Competitividad u órgano adscrito a éste, o bien que presente consulta a la Dirección General de Tributos que será vinculante, e incluso que llegue a un acuerdo con la Administración tributaria sobre los gastos e inversiones a realizar.

81. Si está aplicando el régimen especial de arrendamiento financiero confirme que el importe de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien permanece igual o es creciente a lo largo del período contractual porque, en caso contrario, deberá ingresar las cuotas correspondientes al exceso del gasto fiscal aplicado sobre el contabilizado por amortización.

82. Antes de que finalice el año le conviene que sus filiales, en las que tenga una participación significativa, le repartan dividendos, porque así podrá aplicar la exención por la totalidad del ingreso financiero. Si lo percibe a partir de 2021 solo podrá aplicar la exención por un 95 por 100.

83. Si está pensando en transmitir alguna participación significativa con beneficio podrá dejar exento la totalidad del mismo si la operación se realiza antes de que finalice el año. A partir de 2021 la exención solo la podrá aplicar en un 95 por 100.

84. No se olvide de hacer una ajuste negativo al resultado contable por el importe de los cargos a reservas que sean considerados gastos fiscalmente deducibles, como los contabilizados por error que se produjeron en ejercicios pasados.

85. Si está pensando en adquirir participaciones de sociedades, en un porcentaje inferior al 5 por 100 del capital, le conviene que el coste de adquisición de la cartera supere los 20.000.000€ y comprarlas antes de que finalice el año. De esta manera durante los próximos 5 años podrá aplicar la exención plena por los dividendos o por el beneficio producido en la venta de dichas participaciones.

ANEXO: CUESTIONES CONTABLES Y FISCALES CONTROVERTIDAS DERIVADAS DE LA COVID-19

Como se ha indicado en la introducción, este año la pandemia está provocando un gran deterioro en la economía en general y en las cuentas anuales de las compañías, por lo que los economistas deberán prestar especial atención a una serie de cuestiones que pueden afectar a este ejercicio. Todas estas cuestiones han sido analizadas en el documento ***"Cuestiones contables, fiscales y auditoría controvertidas derivadas del COVID-19[69]":***

NRV 23 "sobre hechos posteriores"

Tal como define el PGC[70] en esta Norma de Registro y Valoración: *"los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre de este, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación".*

Pues bien, a nuestro entender, tal como hemos explicitado en el documento referenciado, *"en este contexto, en nuestra opinión, resulta muy difícil encontrar situaciones relacionadas con el COVID 19 que se puedan vincular con condiciones que ya existían al cierre del ejercicio 2019 en relación con el incremento de los pasivos o en la valoración de los activos a dicha fecha, considerándose por ello como un hecho posterior del tipo 2, es decir, un acontecimiento que deberá informarse en la memoria, en el informe de gestión y en el estado de información no financiera, tanto de su ocurrencia como de sus efectos, sin que ello precise de ajustes adicionales en el resto de las cuentas anuales del 2019".* Conviene resaltar que este posicionamiento ha sido refrendado por el ICAC en la Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 121 (marzo de 2020)[71]. Siendo este el escenario en las Cuentas Anuales del ejercicio 2020, se deben revisar, especialmente, aquellas cuestiones o partidas referenciadas en el Cuentas Anuales de 2019 las cuales podrían verse afectadas por los efectos de la COVID-19 en 2020.

Posibles efectos en el cálculo de las amortizaciones.

El establecimiento del estado de alarma ha afectado sensiblemente a algunos sectores empresariales, como pueden ser el de restauración, hostelería, aeronáuticas, transporte, etc. obligando a mantener

69. Consejo General de Economistas de España (CGE), (2020): "Cuestiones contables, fiscales y auditoría controvertidas derivadas del COVID-19" recuperado de: https://ec.economistas.es/wp-content/uploads/sites/5/2020/05/Cuestiones_Contables-Fiscales-y-de-auditor%C3%ADa-controvertidas-derivadas-del-COVID-19-22-05-2020.pdf.

70. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, publicado en el BOE núm. 278 de 20 de noviembre de 2007, recuperado de: https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/11/16/1514.

71. Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 121, ICAC, 2020, recuperado de: http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=625.

cerrados determinados negocios por el cese de su actividad durante un determinado periodo, normalmente más de dos meses, y al mantenimiento posteriormente de una actividad restringida para el cumplimiento de ciertos parámetros de la desescalada posterior al periodo de alarma. Tal como *se ha expuesto en documento, "en todas las normas analizadas se sostiene que, la amortización tanto del inmovilizado material como del intangible debe responder al consumo efectivo del activo debido a su uso obsolescencia, etc. que represente el deterioro calculado de una forma sistemática a lo largo de su vida útil estimada"*. La existencia de un periodo de inactividad no es motivo para no calcular el deterioro producido en el activo, pero sí que puede influir en el patrón de consumo del mismo siempre que este periodo de inactividad haya afectado de forma sensible a la evolución normal de los negocios, por tanto, en estos casos el gasto por amortización debe adaptarse al consumo que realmente ha tenido como consecuencia de su uso. De tal modo que, al cierre del ejercicio, la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, sin perjuicio de la necesidad de revisar su patrón de consumo siempre que el cambio sea significativo ajustándolo al importe estimado que realmente corresponda al deterioro sufrido.

Todas las normas nacionales o internacionales estudiadas tratan los cambios en el patrón de consumo, que implican un cambio en el método contable, como un cambio en las estimaciones, de modo que puede tener repercusión contable en el ejercicio que se efectúa y en los siguientes, pero no en los anteriores.

NRV 23 "Flexibilización de los ERTES"

El Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19[72], adoptó una serie de medidas las cuales persiguen, tal como se manifiesta en la justificación del propio RDL:

"evitar que una situación coyuntural como la actual tenga un impacto negativo de carácter estructural sobre el empleo. A la luz de la experiencia internacional, este tipo de medidas que tienen por objetivo la flexibilización y agilización de los procedimientos de regulación de empleo y la mejora de la cobertura, tanto para los trabajadores como para los empresarios, contribuye a aminorar el impacto negativo sobre el empleo y la actividad económica, dado que se priorizará el mantenimiento del empleo sobre la extinción de los contratos".

Siendo este mecanismo –el ERTE– menos utilizado o conocido por los empresarios históricamente, frente a medidas como los despidos –ya fuesen individuales o colectivos– lo cierto es que la coyuntura actual impulsada por modificaciones, como la de este RDL, han puesto en boga y en el foco de la opinión pública este procedimiento laboral, tanto por la utilización extensiva por parte de las empresas, como por el número de trabajadores afectados.

72. Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, publicado en el BOE núm. 73 de 17 de marzo de 2020, recuperado de: https://www.boe.es/eli/es/rdl/2020/03/17/8.

Además de las medidas recogidas en el artículo 23 de este RDL 8/2020, referente a la flexibilización de estos procedimientos, así como las recogidas en su artículo. 25, respecto a la protección de desempleo de los trabajadores afectados por ERTES, en su art. 24 se han recogido ciertas exoneraciones sobre las aportaciones empresariales a la Seguridad Social, las cuales pueden tener su impacto en la contabilidad. Pues bien, tal como se ha justificado en el documento de análisis, a nuestro entender, cuando una empresa haya tramitado un ERTE y haya sido exonerada por la Tesorería General de la Seguridad Social de la totalidad o parte de la aportación empresarial, en virtud del art 24 del RDL 08/2020, la parte exonerada –atendiendo a su importe y de acuerdo con el principio contable de importancia relativa– puede ser contabilizada como una subvención de acuerdo a lo estipulado en la NRV 18ª en materia de subvenciones o, por otra parte, si su importe es no es significativo puede minorar directamente el gasto ocasionado por este concepto. Este posicionamiento, ha sido sustentado por la Consulta núm. 1 del BOICAC núm.122 (junio 2020)[73].

73. Consulta núm. 1 del BOICAC núm. 122, ICAC, 2020, recuperado de: http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=627.

EDITA: Consejo General de Economistas de España
REAF Asesores Fiscales · EC Economistas Contables

No está permitida la reproducción total o parcial de este estudio, ni su almacenamiento o transmisión por ningún medio (electrónico, mecánico, grabación, fotocopia, etc.) sin permiso previo del editor.

Este estudio expresa exclusivamente la opinión de sus autores y el editor no se hace responsable del contenido del mismo.

Diseño y maquetación: desdecero, estudio gráfico

cierre contable y fiscal

85 RECOMENDACIONES

ESTUDIOS

CIERRE CONTABLE Y FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2020

DICIEMBRE 2020

economistas
Consejo General
REAF asesores fiscales

economistas
Consejo General
EC economistas contables

Nicasio Gallego, 8 · 28010 Madrid · www.reaf.economistas.es · www.ec.economistas.es