



Cierre contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2021. 90 recomendaciones

Introducción

Una de las enseñanzas que las empresas han interiorizado desde que, por un lado, han eclosionado los efectos nefastos de la COVID-19 y, por otro lado, los fenómenos climatológicos como el temporal de la Filomena o el volcán de la Palma es que, más que nunca, se necesita tener un plan de contingencia empresarial. En este contexto es donde las previsiones económicas pasan a tener un papel relevante y los datos históricos deberían servir como una base fiable y de consulta preferente sobre la que construir y planificar nuestro futuro. Partes de estas actividades gerenciales concluyen con la elaboración de las cuentas anuales, así como con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, lo que popularmente se conoce como cierre contable y fiscal.

Igual que ocurrió en 2020 este ejercicio, que estamos a punto de cerrar, se caracteriza por ser un año atípico, debido a los coletazos que la COVID-19 sigue produciendo en las economías y por la vorágine normativa aprobada por las diferentes administraciones públicas, la mayoría de carácter temporal, impulsando medidas para aliviar esta situación de crisis sanitaria y económica. Además, para este ejercicio 2021, se han aprobado distintas normas, como la modificación del Plan General de Contabilidad (PGC) al objeto de trasponer parte del contenido de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF 9) sobre instrumentos financieros, así como la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas (ICAC) la cual desarrolla las normas de valoración sobre el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y prestación de servicios que afectan de lleno a este ejercicio económico. También se ha aprobado la ley de medidas de lucha contra el fraude fiscal, que ha regulado normativa que afecta al Impuesto sobre Sociedades y destacamos, también por su importancia, la nueva regulación, en la ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021, de la exención para evitar la doble imposición interna e internacional. Todos estos cambios tendrán efectos en las cuentas anuales de este ejercicio y, por tanto, en su cierre contable y fiscal. Esta casuística, así como el resto de las cuestiones de interés son las que hemos tenido en cuenta en la elaboración de este documento.

Cierre contable

Nueva normativa contable 2021

Tal como hemos señalado en la presentación de este documento, en este ejercicio especialmente, debemos tener en consideración los cambios producidos por la reciente publicación del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, 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 octubre¹, así como por la Resolución de 10 de febrero de 2021, 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 servicios², cuyos cambios más importantes se resumen a continuación:

RDL 01/2021 de 12 de enero, por el que se modifica el PGC

La Unión Europea ha adoptado, en los últimos años, nuevos criterios contables en materia de instrumentos financieros y en relación con los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, NIIF-UE 9 y NIIF-UE 15, los cuales son ahora objeto de transposición a la normativa española, a través de este RDL.

En línea con las propuestas recibidas —como la expresada por el Consejo General de Economistas de España, a través de sus órganos especializados, como Economistas Contables— 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 — salvo en aquello que se ha considerado indispensable para evitar una diferencia de criterio en aspectos conceptuales—, 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 unos principios y reglas adecuados para cumplir con el objetivo de imagen fiel.

Por otra parte, cabe también mencionar que, en esta actualización del PGC, no se ha recogido finalmente el criterio sobre reconocimiento de los deterioros por pérdidas esperadas sobre los activos financieros — incluido en la NIIF-UE 9—, sino que se mantiene el criterio actual de pérdidas incurridas. El motivo es que este tipo de reconocimiento afecta fundamentalmente a las entidades financieras y, en este caso, ya el propio Banco de España ha adaptado su "Circular 4/2019, de 26 de noviembre, del Banco de España, a

¹ Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, 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. 26 de 30 de enero de 2021, recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-1350>.

² Resolución de 10 de febrero de 2021, 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, publicado en el BOE núm. 38 de 13 de febrero de 2021, recuperado de: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-2155.



establecimientos financieros de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros” el criterio de reconocimiento de las pérdidas esperadas en función de estimaciones realizadas con modelos estadísticos internos de cálculo. En este sentido, el ICAC ha decidido no ampliar este criterio, de forma generalizada al resto de las empresas, considerando que, en las empresas no financieras, es habitual que el vencimiento de sus derechos de cobro, frente a los clientes, sea inferior al año. Este posicionamiento también ha sido mantenido por Consejo General de Economistas de España, en los distintos grupos de trabajo en los que participa.

En relación con la NIIF-UE 15, tal como indica el ICAC en la exposición de motivos “a nivel europeo constituye una oportunidad para profundizar en el desarrollo de los criterios contables en materia de reconocimiento de ingresos. Muchas de las precisiones que introduce la NIIF-UE 15 ya han sido tratadas en las interpretaciones publicadas por el ICAC, mediante resolución y consulta”. Habida cuenta de lo anterior, entendemos que, sustancialmente, se ha llevado a término una sistematización de normativa que ya existía y se estaba aplicando por parte de las empresas. No obstante, se ha optado por introducir en el Plan General de Contabilidad la totalidad de los requerimientos sobre información a incluir en la memoria, que a diferencia de los criterios de registro y valoración sí que constituye un cambio relevante en materia de reconocimiento de ingresos en comparación con la información que se venía solicitando hasta la fecha, y para cuya elaboración y entendimiento habrá que estar al contenido la resolución del ICAC. Estos cambios en la memoria, como indicábamos, solo afectarán al Plan General de Contabilidad por lo tanto el PGC de Pymes queda fuera de estas modificaciones.

Por último, también debemos resaltar que la adaptación de la NIIF-UE 9 ha propiciado una revisión de la definición del valor razonable. Lo cierto es que, este RDL, respecto al proyecto inicial, ha recogido una de las propuestas presentadas por el Consejo General de Economistas de España. Tal como justifica el ICAC en su contestación a la propuesta presentada por el Consejo General: “la fragmentación del marco contable interno no es algo deseable y, por ello, a la vista del comentario recibido, este Instituto considera adecuado introducir en el PGC-Pymes alguna modificación adicional. En este sentido, parece oportuno incluir en el marco conceptual del PGC-Pymes la misma definición y regulación del criterio de valor razonable que se ha incluido en el PG”.

En concreto, los cambios más importantes del RD 01/2021 citado han sido los siguientes, los cuales han sido recogidos, junto a las tablas resumen, en el documento publicado por Economistas Contables³:

³ Resumen Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, 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



- El artículo 1 modifica el Plan General de Contabilidad, básicamente, con el objetivo de introducir los cambios necesarios para adaptar la norma de registro y valoración 9ª. “Instrumentos financieros” y la norma de registro y valoración 14ª. “Ingresos por ventas y prestación de servicios” a la NIIF-UE 9 y a la NIIF-UE 15, respectivamente.

Las modificaciones más relevantes, recogidos en este artículo, son las siguiente:

- Se modifica la definición del Valor Razonable incluida en el Marco Conceptual —tanto del PGC Normal como del PGC PYMES— que, por razones de espacio, no se reproduce íntegramente en este documento;
- Se reducen las categorías de activos financieros, pasando de las 6 categorías anteriores, a las 4 actuales. En la tabla núm. 1, se muestran las principales diferencias entre ambas clasificaciones;
- Respecto a la valoración inicial y a la valoración posterior de los activos financieros, recogidos en las 4 categorías anteriores, se incluye un resumen en la tabla núm. 2;
- Se reducen las categorías de pasivos financieros, pasando de las 3 categorías anteriores, a las 2 actuales. En la tabla núm. 3, se muestran las principales diferencias entre ambas clasificaciones;
- Respecto a la valoración inicial y a la valoración posterior de los pasivos financieros, recogidos en las 2 categorías anteriores, se incluye un resumen en la tabla núm. 4;
- Respecto los instrumentos financieros híbridos, se elimina el requerimiento de identificar y separar los derivados implícitos en un contrato principal que sea un activo financiero. A partir de ahora, se valorarán a coste amortizado si sus características económicas son las de un préstamo ordinario o común, o a valor razonable en caso contrario, salvo que dicho valor no pueda estimarse de manera fiable, en cuyo caso se incluirán en la cartera valorada al coste;
- Respecto a las coberturas contables, la reforma internacional ha buscado alinear el resultado contable y la gestión del riesgo en la empresa, introduciendo una mayor flexibilidad en los requisitos a cumplir; para ello, se incrementan los posibles instrumentos de cobertura (incluyendo a los activos y pasivos financieros distintos de los derivados) y partidas cubiertas aptos para la designación, y se suprimen los umbrales del análisis cuantitativo acerca de la eficacia retroactiva de la cobertura, además de permitir que la empresa pueda continuar con una cobertura contable a pesar de que surja un desequilibrio en la compensación de la variación de valor o de los flujos de efectivo del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, siempre que la empresa mantenga su objetivo de gestión



del riesgo y reequilibre la ponderación relativa de alguno de los componentes de la cobertura (partida cubierta o instrumento de cobertura) para que en el futuro se restaure la mencionada compensación económica. Dejando al margen estos aspectos, hay que advertir que la tipología (coberturas de valor razonable, flujos de efectivo y cobertura neta de una inversión en el extranjero) y el tratamiento de las coberturas contables, en términos generales, no se modifican;

- Respecto a la Norma de Valoración núm. 10 "Existencias" se incluye un nuevo apartado 3, con el objeto de recoger una excepción a la regla general de valoración, para los intermediarios que comercializan materias primas cotizadas. A estos efectos, se entenderá que se comercializan materias primas cotizadas cuando estos activos se adquieren con el propósito de venderlos en un futuro próximo y generar ganancias por la intermediación o por las fluctuaciones de precio, es decir, cuando se tienen existencias de "commodities" destinadas a una actividad de "trading". El cambio tiene por finalidad evitar que se puedan producir "asimetrías contables" cuando, por ejemplo, la empresa posea existencias físicas y haya contratado un derivado financiero que origine el reconocimiento de una pérdida en caso de incremento del valor razonable de las existencias;
- Respecto la Norma de Valoración núm. 11 "Moneda extranjera", se recoge el caso particular de los activos financieros de carácter monetario clasificados en la categoría de valor razonable con cambios en el patrimonio neto, la determinación de las diferencias de cambio producidas por la variación del tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha del cierre del ejercicio, se realizará como si dichos activos se valorasen al coste amortizado en la moneda extranjera, de forma que las diferencias de cambio serán las resultantes de las variaciones en dicho coste amortizado como consecuencia de las variaciones en los tipos de cambio, independientemente de su valor razonable. Las diferencias de cambio así calculadas se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan, mientras que los otros cambios en el importe en libros de estos activos financieros se reconocerán directamente en el patrimonio neto;
- Respecto a la Norma de Valoración núm. 14 "Ingresos por ventas y prestación de servicios", el objetivo de la modificación a incorporar en el Plan General de Contabilidad sobre esta materia es introducir el principio básico consistente en reconocer los ingresos cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y por el importe que se espera recibir de este último, a partir de un proceso secuencial de etapas, siendo las etapas las siguientes:
 - Paso 1: Identificar el contrato con el cliente;
 - Paso 2: Identificar las obligaciones separadas del contrato;
 - Paso 3: Determinar el precio de la transacción;
 - Paso 4: Distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones del contrato;



- Paso 5: Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.
- Respecto a la valoración de los ingresos por ventas y prestación de servicios, tal como establece este RDL, "se valorarán por el importe monetario o, en su caso, por el valor razonable de la contrapartida, recibida o que se espere recibir, derivada de la misma, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para los activos a transferir al cliente, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo".

Sin embargo, de acuerdo con el RDL, no formarán parte de los ingresos "los impuestos que gravan las operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros".
- Respecto a las contraprestaciones variables, tal como establece este RDL, "la empresa tomará en cuenta en la valoración del ingreso la mejor estimación de la contraprestación variable si es altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe del ingreso reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre asociada a la citada contraprestación".

Sin embargo, el RDL establece una excepción a la regla general de contraprestación variable. Por excepción a la regla general, la contraprestación variable relacionada con los acuerdos de cesión de licencias, en forma de participación en las ventas o en el uso de esos activos, solo se reconocerá cuando (o a medida que) ocurra el que sea posterior de los siguientes sucesos:

 - Tenga lugar la venta o el uso posterior; o
 - la obligación que asume la empresa en virtud del contrato y a la que se ha asignado parte o toda la contraprestación variable ha sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).
- El artículo 2 modifica el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, básicamente, con el objeto de incluir en su marco conceptual la misma definición de valor razonable que el PGC normal, así como una mejora técnica respecto a la norma de elaboración de la memoria y con el adecuado criterio de presentación de las emisiones de capital. Además, se debe considerar que se aplicará, con carácter subsidiario, los contenidos del PGC normal en aquellas cuestiones no reguladas en el PGC Pymes.
- El artículo 3 modifica las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, en línea con las modificaciones incluidas en las cuentas individuales; básicamente, para revisar los modelos



de cuentas anuales a raíz del cambio de denominación de la cartera de "Activos financieros disponibles para la venta" y con el objetivo de introducir los mismos requerimientos de información que se han establecido a nivel individual en relación con el tratamiento contable de los instrumentos financieros y el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes y prestación de servicios

- El artículo 4 modifica 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, para adaptar los modelos de cuentas anuales a los cambios introducidos en las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad.
- Disposición transitoria primera. Destacamos que, tal como establece este RDL, respecto a la información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicia a partir del 1 de enero de 2021: "las cuentas anuales individuales y consolidadas correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021 se presentarán incluyendo información comparativa, pero la empresa no está obligada a expresar de nuevo la información comparativa del ejercicio anterior. La información comparativa solo se mostrará expresada de nuevo en el supuesto de que todos los criterios aprobados por este real decreto se puedan aplicar sin incurrir en un sesgo retrospectivo, sin perjuicio de las excepciones establecidas en las disposiciones transitorias". Así mismo, en las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando este RDL, la empresa deberá incorporar cierta información en la nota de "Bases de presentación de las cuentas anuales".
- Disposición transitoria segunda. Destacamos que, tal como establece este RDL, respecto a los 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, "las modificaciones en los criterios de clasificación y valoración de instrumentos financieros aprobados por este real decreto se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22ª, cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, del Plan General de Contabilidad, con las excepciones establecidas en esta disposición transitoria. La diferencia de valoración que surja en los activos y pasivos se reconocerá en una partida de reservas".
- Disposición transitoria tercera. Destacamos que, tal como establece este RDL, respecto a los criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de contabilidad de coberturas en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021, "en la fecha de primera aplicación, la empresa puede elegir, como su política contable, seguir aplicando los criterios establecidos en el apartado 6, coberturas contables, de la norma de registro de valoración 9ª, Instrumentos financieros, del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Si la empresa opta por esta política contable, la aplicará a todas sus relaciones de cobertura. En caso contrario, la empresa aplicará los criterios para la contabilidad de coberturas aprobados por este RDL de forma prospectiva, siempre que los



requisitos para ello se cumplan en la fecha de primera aplicación, siguiendo el resto de las indicaciones de esta disposición transitoria”.

- Disposición transitoria cuarta. Destacamos que, tal como establece este RDL, respecto a los criterios de primera aplicación de la modificación del Plan General de Contabilidad sobre valoración a valor razonable de las existencias en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021, “las modificaciones en materia de valoración de existencias aprobadas por este real decreto se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22ª ,cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, del Plan General de Contabilidad La fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021. La diferencia de valoración que surja en las existencias en la fecha de primera aplicación se reconocerá en una partida de reservas”.
- Disposición transitoria quinta. Destacamos que, tal como establece este RDL, respecto a los criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de reconocimiento de ingresos por ventas y prestación de servicios en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021., “Las modificaciones en materia de reconocimiento y valoración de ingresos por entregas de bienes y prestación de servicios aprobadas por este real decreto se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22ª “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables” del Plan General de Contabilidad, y empleando alguna de las dos opciones establecidas en los apartados 2 y 3 de esta disposición transitoria. La fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021. La diferencia de valoración que surja en los activos y pasivos se reconocerá en una partida de reservas”.
- Disposición final única. El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, y será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021.

Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC

La Norma Internacional de Información Financiera 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes” —NIIF UE 15 en adelante— ha sido adoptada por la Unión Europea mediante el Reglamento 2016/1905 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016⁴ siendo de obligado cumplimiento para los grupos cotizados españoles que formulen sus cuentas anuales consolidadas, desde el primer ejercicio iniciado a partir del 01 de enero de 2018.

A nivel nacional, la influencia de estos criterios internacionales ha sustentado —tal como menciona la resolución— la labor interpretativa del ICAC a la hora de explicar el contenido y alcance de la NRV^a 14 del

⁴ Reglamento (UE) 2016/1905 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016, publicado en el DOUE núm. 259 de fecha 29 de octubre de 2016, y modificado posteriormente por el Reglamento (UE) 2017/1987 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017.



PGC. En concreto, podemos enumerar: la consulta núm. 1 del BOICAC núm. 19 de diciembre de 1994; Consulta núm. 1 del BOICAC núm. 42 del junio del 2000; Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 53, de marzo de 2003; la consulta núm. 1 del BOICAC núm. 61 de marzo de 2005; la consulta núm. 2 del BOICAC núm. 78 de junio de 2009; la consulta núm. 2 del BOICAC núm. 79 de septiembre de 2009; la consulta núm. 3 del BOICAC núm. 81 de marzo de 2010; la consulta núm. 5 del BOICAC núm. 91 de septiembre de 2012; la consulta núm. 4 del BOICAC núm. 96 de diciembre de 2013; la consulta núm. 5 del BOICAC núm. 98 de junio de 2014; Consulta núm. 1 del BOICAC núm. 99, de septiembre de 2014; la consulta núm. 2 del BOICAC núm. 100 de diciembre de 2014; la consulta núm. 1 del BOICAC núm. 101 de marzo de 2015; la consulta núm. 6 del BOICAC núm. 106 de junio de 2016.

La reciente modificación del PGC, como hemos comentado, ha introducido cambios en la NRV 14ª "Ingresos por ventas y prestación de servicios" con el objeto de adaptar el contenido a la NIIF 15 y que ahora viene a desarrollar y a complementar esta resolución. Dicho lo anterior, la entrada en vigor de esta norma no debería suponer un cambio relevante en la mayoría de las empresas. Más allá de que permita clarificar, al ampliarlo, el estudio de algunas operaciones, tales como los costes relacionados con la obtención del contrato (art 21) o los derivados de su cumplimiento (art 22), así como las reglas a seguir para contabilizar la cesión de licencias (art 29), la concesión de un derecho de devolución del producto vendido con reintegro del precio cobrado (art 24), o los acuerdos de recompra de activos (art 30), operaciones que puedan afectar al cierre contable y fiscal. A mayor abundamiento, se debe considerar que, con esta modificación, se adopta un "marco conceptual integral para el reconocimiento de los ingresos", lo que hace necesario un mayor análisis de las operaciones siendo por ello crucial el papel que jugarán los economistas.

Esta resolución se divide en cinco capítulos, treinta y cuatro artículos, una disposición derogatoria y una disposición final, cuyo resumen y comentarios ha sido publicado por Economistas Contables⁵

Introducción contable

Desde un punto de vista contable, además de la casuística que pueda surgir por la aplicación de las modificaciones derivadas de última modificación contable detallada en el punto anterior, los economistas contables deben analizar y tener en consideración ciertos aspectos, los cuales, todos ellos, han sido abordados y desarrollados a lo largo de este trabajo.

⁵ Resumen y comentarios de la Resolución de 10 de febrero de 2021, 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. Economistas Contables (febrero 2021), recuperado de:

https://ec.economistas.es/wp-content/uploads/sites/5/2021/03/Resumen_Resolucion_ingresos-01_03_2021.pdf



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 todavía aun por los efectos prolongados 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 amortización

es; la activación de gastos 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 siendo por ello temas menores, siendo necesario su consideración.

También debemos tener en cuenta las distintas resoluciones que ha adoptado el ICAC, al amparo de la disposición final tercera del PGC mediante la cual se le habilita para la aprobación de normas de desarrollo contable, como la reciente de ingresos que ha afectado a todo el ciclo contable del 2021, o la Resolución de 5 de marzo de 2019, 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 capital⁶ que entró en vigor el pasado ejercicio.

Por último, y no menos importante, debemos resaltar las distintas consultas de contabilidad recogidas en los distintos BOICACs⁷ 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

⁶ Resolución de 5 de marzo de 2019, 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, publicado en el BOE núm. 60 de 11 de marzo de 2019, recuperado en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2019-3422>

⁷ Boletines del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), recuperado de: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/consultas-boicac>



recientemente— ante este nuevo escenario, las cuales, en su contenido han venido a refrendar el posicionamiento del CGE.

Al final de este documento incluimos 90 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 ®.

Formulación, aprobación y depósito de Cuentas Anuales

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 Comercio⁸) 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

⁸ 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](https://www.boe.es/eli/es/rd/1885/08/22/(1)/con).



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 octubre⁹.

- 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 ¹⁰ . <u>30-03-2022</u>
Aprobación de cuentas anuales.	6 meses , contados a partir del cierre del ejercicio social. <u>30-06-2022</u>
Depósito de cuentas anuales.	Último día del mes siguiente , a aquel en que se haya llevado a cabo su aprobación <u>31-07-2022</u>
Presentación de libros ante el R.M.	4 meses , a partir del cierre del ejercicio ¹¹ . <u>30-04-2022</u>

⁹ 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>.

¹⁰ 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>.

¹¹ 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>.



- Sobre este particular, debemos tener en cuenta la reciente Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública sobre la interpretación del artículo 40.3 y 40.5 del Real Decreto Ley 08/2020, de 17 de marzo en relación al plazo de formulación de cuentas anuales de sociedades de capital y de depósito en sociedades no cotizadas, emitida por la, en fecha 05 de junio del 2020, a raíz de la consulta formulada por el Consejo General de Economistas de España. En la consulta se razona que la interpretación del artículo 279.1 de la Ley de Sociedades de Capital, así como la del artículo 378.1 del Reglamento del Registro Mercantil, conducen a considerar que el día final para cumplir con la obligación de llevar a cabo el depósito de las cuentas anuales coincide con el último día del mes siguiente a aquel en que se haya llevado a cabo su aprobación.
- 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 implicar unas responsabilidades hacia los administradores, sobre todo en los procesos concursales o de derivación de deudas. Siendo de obligado cumplimiento, lo cierto es que la administración está intensificando su labor de investigación sobre aquellas sociedades sin apenas actividad económica —denominadas popularmente como sociedades “zombis”— que no tengan al día sus registros mercantiles. Prueba de ello es el nuevo régimen sancionador que entró en vigor, a través de la Disposición adicional undécima del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas¹².

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 del PGC Normal —o su formato abreviado— así como el PGC para PYMES.

A continuación, se expone cual son los límites para poder aplicar cada uno de los modelos anteriores:

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:

- Balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes¹³:

¹² Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, publicado en el BOE núm. 26 de fecha 30 de enero de 2021, recuperado en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-1351>.

¹³ Límites 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>.



- 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.
- Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada. Las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, 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.

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 2¹⁴, establece 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.

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 602/2011, referente a los grupos de

¹⁴Art 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.



empresa que a continuación se relaciona. Tal modificación también se introdujo en la norma de elaboración de cuentas anuales 11ª del Plan de pymes³:

“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 Cuentas 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 2017¹⁵, 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

¹⁵ Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 110, ICAC, 2017, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/198>.



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

- Por otra parte, debemos tener en cuenta la Consulta núm. 2 sobre el Número medio de trabajadores en empresas que han adoptado ERTes derivados del COVID-19. NECA 12ª, publicada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en su BOICAC núm. 124 de fecha 28 de enero de 2021¹⁶. Tal como esgrime el ICAC —ante una situación de trabajadores afectados por ERTE, a los efectos de calcular el núm. medio de trabajadores—, la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 12ª Número medio de trabajadores del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, expresa que: “Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la empresa durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios”. De acuerdo con la normativa antes citada, los expedientes de regulación temporal de empleo no dan lugar a la extinción de la relación laboral, sino a una suspensión de los contratos de trabajo de los trabajadores afectados por el expediente, por lo que este Instituto entiende que deberán computarse a efectos del cálculo del número medio de trabajadores, promediados según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios en la empresa durante el ejercicio. Por lo tanto, si en una empresa de 20 trabajadores se ha incluido en un ERTE al 50% de la plantilla durante un periodo de 6 meses, el número medio de trabajadores del ejercicio será de 15”;
- Por último, a efectos del cálculo de las anteriores magnitudes debemos tener en cuenta la Consulta núm. 3 del BOICAC 127¹⁷. Tal como fundamenta el ICAC, el artículo 34.11 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, 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 establece un nuevo criterio de cálculo del importe neto de la cifra de negocios —INCN— cuando el ejercicio económico de una entidad es inferior al año para determinar la facultad de elaborar el balance y la memoria abreviados (artículos

¹⁶ Consulta núm. 1 del BOICAC núm. 124, ICAC, 2021, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/numero-medio-de-trabajadores-en-empresas-que-han-adoptado-ertes-derivados-del-covid-19>.

¹⁷ Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 127, ICAC, 2021, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/sobre-la-elevacion-al-año-del-importe-neto-de-la-cifra-de-negocios-cuando-el-ejercicio>.



257 y 261 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio). Pues bien, según el ICAC, teniendo en cuenta la finalidad con la que se establece el nuevo criterio —con el que se pretende que las empresas queden igualmente sometidas a las obligaciones contables y de auditoría de acuerdo con su realidad económica y con independencia de cuál sea la duración de su ciclo económico—, concluye que este criterio de cálculo del INCN es extensible al cálculo de otros límites que se establezcan por razón de tamaño y que se basen en la utilización de la cifra de negocios, como puede ser la obligación de auditoría o de consolidación. El nuevo criterio establecido por la RICAC se aplicará en aquellos ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021. Además de esta precisión, también es de interés traer a colación la Consulta núm. 2 del BOICAC 126¹⁸, según la cual se preguntaba al ICAC si determinados ingresos —como pueden ser los del caso concreto, —empresa que se dedica a la fabricación y venta y además obtiene otros ingresos procedentes del arrendamiento, así como dividendos e ingresos financieros— deben incluirse como componentes positivos de la cifra de negocios. Para dar respuesta a esta cuestión el ICAC recuerda lo dispuesto en el artículo 34.1 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, el cual fija los criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios, señalando que incluirá el importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, así como lo dispuesto en el artículo 34.10 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, en cuanto a las sociedades holding se refiere. La RICAC de reconocimiento de ingresos incluye en el cómputo del importe neto de la cifra de negocios, en el caso de sociedades holding, determinados ingresos financieros procedentes de las entidades participadas dependientes o asociadas de una entidad. Sin embargo, se establece el requisito de que la entidad poseedora de las participaciones sea una sociedad de tenencia de valores porque en este caso se entiende que dicha actividad debe calificarse como ordinaria. Por todo lo anterior, el ICAC concluye que los ingresos de carácter financiero no forman parte del resultado de la explotación salvo que procedan de la actividad ordinaria de la entidad (como es el caso de una sociedad holding).

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

¹⁸ Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 126, ICAC, 2021, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/sobre-los-componentes-de-la-cifra-de-negocios>



Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio¹⁹, 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 Capital²⁰.

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 euros;
- Cifra de negocios: 5.700.000 euros;
- Número medio de trabajadores: 50.

Obligatoriedad de consolidación contable

De acuerdo con 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 —en adelante NOFCAC—, toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las siguientes normas:

- Si, a la fecha de cierre del ejercicio alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, aplicará las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea.

No obstante, también les será de aplicación el artículo 42, el artículo 43 y las indicaciones 1.ª a 9.ª del artículo 48 del Código de Comercio, así como el desarrollo reglamentario de estos preceptos.

Las cuentas anuales consolidadas que se formulen de acuerdo con las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea deberán depositarse

¹⁹ 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>.

²⁰ 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>.



en el Registro Mercantil utilizando los modelos que se aprueben mediante Orden del Ministerio de Justicia.

- Si, a la fecha de cierre del ejercicio ninguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, podrá optar por la aplicación de lo establecido en el Código de Comercio, en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en la demás legislación que sea específicamente aplicable y en esta disposición; o por las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea. Si opta por estas últimas, las cuentas anuales consolidadas deberán elaborarse de manera continuada de acuerdo con las citadas normas, siéndoles igualmente de aplicación lo dispuesto en los dos últimos párrafos del primer apartado de este artículo.

2. Las sociedades dependientes que a su vez sean dominantes tienen la obligación de formular las cuentas anuales consolidadas, en la forma prevista en el número 1 anterior.

3. La obligación de formular las cuentas anuales consolidadas no exime a las sociedades integrantes del grupo, de formular sus propias cuentas anuales, conforme a su régimen específico

No obstante, lo dispuesto en el artículo anterior, las sociedades en él mencionadas no estarán obligadas a efectuar la consolidación en los casos siguientes:

- Cuando el conjunto del grupo o subgrupo no sobrepase las dimensiones señaladas en el artículo 8 de estas normas, salvo que alguna de las sociedades del grupo tenga la consideración de entidad de interés público según la definición establecida en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Cuando la sociedad obligada a consolidar sometida a la legislación española sea a su vez dependiente de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea y se cumpla lo dispuesto en el artículo 9 de estas normas, salvo que la sociedad dispensada haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
- Cuando la sociedad obligada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individual y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo.
- Cuando todas las sociedades filiales puedan quedar excluidas de la aplicación del método de integración global de acuerdo con lo indicado en el artículo 10.2. 2. La dispensa de la obligación de consolidar incluida en el apartado anterior no será de aplicación para los grupos y subgrupos



de sociedades a los que, en razón del sector al que pertenecen, les sea de aplicación normativa especial que no contemple dicha posibilidad.

En cuanto la dispensa de la obligación de consolidar por razón de tamaño, tal como señala el artículo 8, una sociedad no estará obligada a formular cuentas anuales consolidadas cuando, durante dos ejercicios consecutivos en la fecha de cierre de su ejercicio, el conjunto de las sociedades del grupo no sobrepase dos de los límites relativos al total de las partidas del activo del balance, al importe neto de la cifra anual de negocios y al número medio de trabajadores, señalados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Recuerde:

- Se debe tener en cuenta lo dispuesto en el Consulta núm. 1 del BOICAC 123²¹. En esta consulta, el consultante hace referencia a lo dispuesto en la consulta 1 del BOICAC número 123, de septiembre de 2020, donde se argumenta que, de conformidad a lo dispuesto en el art. 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 el beneficio a computar —en la contabilidad del socio— recogerá los resultados generados en cualquier sociedad participada por la que reparte el dividendo, circunstancia que, para el caso más evidente de las sociedades pertenecientes a un grupo, supone partir de la suma del resultado devengado en cada filial lo que puede suponer para determinados casos la dificultad práctica al disponer del resultado devengado individual en cada filial en un marco de información financiera distinto del Plan General de Contabilidad (PGC). El ICAC expone que para otorgar un adecuado tratamiento contable a la cuestión que se plantea es oportuno recordar el criterio relativo a la obligación de homogenizar los fondos propios de filiales en el extranjero a los efectos de calcular la corrección de valor por deterioro incluido en la Norma de registro y valoración (NRV) 9^a.2.4.3 de la segunda parte del PGC según redacción dada por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero. Dicho planteamiento ya se contenía en la consulta 1 del BOICAC 56. En consecuencia, teniendo en cuenta la justificación anterior, el ICAC concluye que por analogía con lo previsto en la mencionada NRV 9^a.2.4.3 del PGC, el resultado devengado en cada filial debe calcularse de acuerdo con los criterios recogidos en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, Plan General de Contabilidad y demás legislación que le sea específicamente aplicable. No obstante, teniendo en

²¹ Consulta núm. 1 del BOICAC núm. 126, ICAC, 2021



cuenta el proceso de armonización del PGC con las NIIF-UE, cabe presumir, salvo prueba en contrario, que el resultado calculado conforme a estas últimas normas puede utilizarse sin necesidad de introducir ajustes de homogeneización.

El Estado de Información No Financiera

El EINF, requerido por la Ley 11/2018, debe contener la información necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación de la entidad (o del grupo de sociedades, en el caso del EINF consolidado) y el impacto de su actividad respecto, al menos, a cuestiones medioambientales y sociales, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno, así como relativas al personal, incluidas las medidas adoptadas para favorecer el principio de igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres, la no discriminación e inclusión de las personas con discapacidad y la accesibilidad universal.

Las entidades obligadas a presentar la información no financiera serán:

- Para las cuentas individuales (para ello la Ley 11/2018 modifica la Ley de Sociedades de Capital art. 262). Las sociedades de capital (sociedades de responsabilidad limitada, sociedades anónimas y sociedades comanditarias por acciones) deberán incluir en el informe de gestión un estado de información no financiera o elaborar un informe separado con el mismo contenido que el previsto para las cuentas consolidadas, aunque referido exclusivamente a la sociedad en cuestión siempre que concurren en ella los siguientes requisitos:
 - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 500.
 - Que, o bien tengan la consideración de entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
 - Que el total de las partidas del activo sea superior a 20 millones de euros.
 - Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40 millones de euros.
 - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 250.
- Para las cuentas consolidadas (para ello la Ley 11/2018 modifica el Código de Comercio art. 49). Las sociedades que formulen cuentas consolidadas deberán incluir en el informe de gestión consolidado el estado de información no financiera consolidado previsto en este apartado siempre que concurren los siguientes requisitos:
 - Que el número medio de trabajadores empleados por las sociedades del grupo durante el ejercicio sea superior a 500.



- Que o bien, tengan la consideración de entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:
- Que el total de las partidas del activo consolidado sea superior a 20 millones de euros.
- Que el importe neto de la cifra anual de negocios consolidada supere los 40 millones de euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 250.
- Se deja de tener la obligación de presentar información no financiera cuando:
 - Se dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos los requisitos establecidos.
 - En los dos primeros ejercicios sociales desde su constitución, la sociedad estará obligada a elaborar el estado de información no financiera cuando al cierre del primer ejercicio se cumplan, al menos, dos de las tres circunstancias mencionadas en la letra b) de las empresas obligadas a elaborar esta información, siempre que al cierre de ejercicio se cumpla además el requisito previsto en la letra a).
 - Una sociedad dependiente de un grupo cuando la información no financiera ya se incluye en la información consolidada, indicándolo en su propio informe de gestión.
 - La Ley 11/2018 dice expresamente que no quedan obligadas las pymes a presentar información no financiera; al menos hasta enero de 2021.

Recuerde:

- A los tres años de entrada en vigor de la Ley 11/2018 (a 1 de enero de 2021) se reduce el número de trabajadores necesario para tener que presentar la información no financiera, de 500 a 250 trabajadores. Lo cual se establece como disposición transitoria en la mencionada Ley: transcurridos tres años de la entrada en vigor de esta Ley, la obligación de presentar el estado de información no financiera consolidado e individual, será de aplicación a todas aquellas sociedades con más de 250 trabajadores que, o bien tengan la consideración de entidades de interés público (EIP), exceptuando a las entidades que tienen la calificación de empresas medianas y pequeñas de acuerdo con la Directiva 34/2013, o bien, durante dos ejercicios consecutivos, reúnan a la fecha de cierre de cada uno de ellos al menos una de las siguientes circunstancias:
 1. Que el total del activo sea superior a 20 millones de euros.
 2. Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40 millones de euros.



- En cuanto a la obligatoriedad de presentar el estado de información no financiera y su publicación en la página web debemos tener en cuenta la Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 125²². Tal como expone el ICAC — respecto si todas las empresas sin importar el tipo (sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada, etc.) deben presentar estado de información no financiera (EINF)—, "en relación con la cuestión concreta planteada y de acuerdo con la citada disposición transitoria, para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021 todas aquellas sociedades que forman parte del ámbito de aplicación del TRLSC (sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad anónima y la comanditaria por acciones, según el artículo 1 del TRLSC) con más de 250 trabajadores y que, o bien tengan la consideración de entidades de interés público, o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos una de las dos circunstancias establecidas, tendrán la obligación de presentar el estado de información no financiera a nivel individual previsto en el apartado 262.5. del TRLSC". Por otra parte, concluye que la publicación del EINF en la página web sólo será obligatoria para las empresas que, de acuerdo con las disposiciones del artículo 49 del Código de Comercio queden obligadas a elaborar el EINF consolidado.

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 todavía se podrán ver afectadas todavía 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 Ley 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

²² Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 125, ICAC, 2021



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”.

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 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 Justicia²³ —convalidado parlamentariamente a través del artículo 13 de la Ley 3/2020, de 18 de septiembre, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia²⁴—. Como novedad, debemos tener en cuenta el reciente Real Decreto-ley 27/2021, de 23 de noviembre, por el que se prorroga de determinadas medidas económicas para apoyar la recuperación²⁵, el cual, entre otras medidas de interés, modificó el apartado 1 del citado artículo 13 quedando este redactado del siguiente modo:

"Se modifica apartado 1 del artículo 13, que queda redactado en los siguientes términos:

«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 de los ejercicios 2020 y 2021. Si en el resultado del ejercicio 2022 se apreciaran pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, deberá convocarse

²³ 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>

²⁴ Ley 3/2020, de 18 de septiembre, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia., publicado en el BOE núm 250 de 20 de septiembre de 2020, recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-10923>.

²⁵ Real Decreto-ley 27/2021, de 23 de noviembre, por el que se prorroga de determinadas medidas económicas para apoyar la recuperación, publicado en el BOE núm. 281 de 24 de noviembre de 2021, recuperado de: <https://www.boe.es/eli/es/rdl/2021/11/23/27>.



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 6 del Real Decreto-ley 16/2022 anterior, recoge el régimen especial de solicitud de declaración del concurso de acreedores que suspende la obligación de solicitar concurso de acreedores. Tales medidas han sido modificadas, por el Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19 y por el citado RDL 27/2021, hasta el 30 de junio de 2022. Según este artículo:

«Artículo 6. Régimen especial de la solicitud de declaración del concurso de acreedores.

1. Hasta el 30 de junio de 2022, inclusive, 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 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. El cómputo del plazo de dos meses para solicitar la declaración del concurso previsto en el artículo 5.1 del texto refundido de la Ley Concursal comenzará a contar el día siguiente a dicha fecha.

2. Hasta el 30 de junio de 2022, inclusive, los jueces no admitirán a trámite las solicitudes de concurso necesario que se hayan presentado desde el 14 de marzo de 2020. Si hasta el 30 de junio de 2022, inclusive, el deudor hubiera presentado solicitud de concurso voluntario, ésta se admitirá a trámite con preferencia, aunque fuera de fecha posterior a la solicitud de concurso necesario.»

- Por último, si la empresa decide realizar una ampliación de capital por compensación de deudas, se deberá tener en cuenta el criterio expuesto por la Consulta núm. 1 del BOICAC 127²⁶

Amortizaciones

²⁶ Consulta núm. 1 del BOICAC núm. 127, ICAC, 2021, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/sobre-el-tratamiento-contable-de-una-ampliacion-de-capital-por-compensacion-de-deudas>.



Amortización Inmovilizado Material

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 inmobiliarias²⁷ (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".

²⁷ 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/\(2\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2013/03/01/(2)).



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 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 en el ejercicio precedente— 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 de forma diferenciada, 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)²⁸. 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.
- Así mismo, debe considerar la Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 124 (enero 2020/21) sobre Adquisición de unos ordenadores para donarlos a una entidad sin fines lucrativos²⁹. En este caso en concreto, tal como razona el ICAC, habrá que determinar si los activos adquiridos cumplen los requisitos para poder registrarlos como activos teniendo en cuenta la definición y los criterios de registro contable de los elementos de las cuentas anuales contenida en la primera parte Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto de 1514/2007, de 16 de noviembre, ya que, en caso contrario procederá el registro de un gasto y por lo tanto no se generarían gastos por amortizaciones;

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 Comercio³⁰ —la cual entró 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

²⁸ Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 90, ICAC, 2012, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/437>.

²⁹ Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 124, ICAC, 2021, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/adquisicion-de-un-activo-para-donarlo-una-entidad-sin-fines-lucrativos-mcc>

³⁰ 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>



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.

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)³¹.

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 producción³², 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

³¹ Consulta núm. 3 del BOICAC 79, ICAC, 2009, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/565>.

³² 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/\(1\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2015/04/14/(1)).



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)³³.

- Por último, también cabe mencionar la reciente consulta del ICAC, Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 121 (marzo 2020)³⁴, 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 puesta en condiciones de funcionamiento.

En un sentido similar, se pronuncia el ICAC en la Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 69 (marzo 2007)³⁵.

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)³⁶, 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;
 - 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

³³ Consulta núm. 4 del BOICAC 36, ICAC, 1998, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/1055>.

³⁴ Consulta núm. 2 del BOICAC 121, ICAC, 2020, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/297>.

³⁵ Consulta núm. 3 del BOICAC 69, ICAC, 2007, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/700>.

³⁶ Consulta núm. 3 del BOICAC 104, ICAC, 2015, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/353>.



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.

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.



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.

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".

Recuerde:

- En cuanto a la casuística contable de las reducciones de rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio para hacer frente a los efectos del COVID-19 (NRV^a18), debemos tener en cuenta la Consulta núm. 1 del BOICAC 125³⁷. Tal como esgrime el ICAC, "en los supuestos en los que el contrato incluyese una cláusula sobre la posibilidad de reducir

³⁷ Consulta núm. 1 del BOICAC 125, ICAC, 2021, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/reducciones-de-rentas-acordadas-en-un-contrato-de-arrendamiento-operativo-de-local-de>



las cuotas en casos de caídas o cierre de la actividad impuesta por una disposición legal o reglamentaria, la reducción en el pago y el cobro en el arrendatario y arrendador, respectivamente, es claro que deberá tratarse como una renta contingente.

En ausencia de tal previsión —como sucederá en la mayoría de arrendamientos—, este Instituto opina que, en el contexto excepcional producido por la COVID 19, cuando el arrendatario y el arrendador hayan llegado a un acuerdo para reducir las rentas, cabría optar por considerar que el hecho económico desencadenante de la disminución en el precio de la cesión del derecho de uso no guarda relación con los ejercicios posteriores, sino con la situación económica actual, circunstancia que llevaría a no calificar dicho pacto como un incentivo al arrendamiento sino como un ajuste temporal de la renta a la situación económica sobrevenida y otorgarle, en consecuencia, el tratamiento previsto para las rentas contingentes."

Dicho lo anterior, cabría la aplicación entre los dos siguientes tratamientos contables. La elección, entre uno y otro, dependerá entre otras cuestiones del juicio profesional del Economista:

Incentivo al arrendamiento, tal como subyace de la Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 87, de septiembre de 2011 o el la Consulta núm. 11 del BOICAC núm. 96, de diciembre de 2013. En este sentido, recordamos lo expuesto en el documento "Cuestiones contables-fiscales y de auditoría controvertidas derivadas de la COVID-19". elaborado por EC, REA y REAF. "De ser convenida una moratoria, rebaja en la renta, u otra condición especial de pago del arrendamiento, el nuevo coste anual del arrendamiento —incluida la moratoria o rebaja de la renta— debe ser distribuido entre los meses pendientes para finalizar el contrato de arrendamiento, habiendo por lo tanto un devengo contable, de igual forma en estos meses, por la parte proporcional, aunque no se produzca el pago".

Renta contingente. Por el contrario, cabría optar por considerarlo como una renta contingente (*) y, por lo tanto, el arrendador no reconocería ingresos y el arrendatario no reconocería gastos por arrendamiento durante los meses afectados.

(*) Tal como señala la NRV^a 8 "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar" del PGC, en su punto, 1.2: "se entiende por cuotas de carácter contingente aquellos pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable", como podría ser las circunstancias sobrevenidas motivadas por los efectos del COVID, así como por la normativa adoptada con el objeto de reducir sus efectos en la económica, como puede ser lo dispuesto en el RDL 15/2020.



- Por otra parte, debemos tener en cuenta lo dispuesto en el Consulta núm. 3 del BOICAC 124³⁸. La operación de concesión de un aval es un contrato de garantía financiera y está regulada en el apartado 5.5 de la norma de registro y valoración (NRV) 9ª Instrumentos Financieros, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En concreto, para dar respuesta a la consulta puede citarse la opinión recogida en la Consulta número 1 del BOICAC 82 sobre el tratamiento contable de los gastos asociados a la obtención de un aval. En la medida en que se trata de una operación de un socio en favor de la sociedad será de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 21ª Operaciones entre empresas del grupo contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, siendo aplicables las normas generales, por lo que la operación por la que el socio avala a la sociedad en cualquier caso se registrará a valor de mercado, y al tratarse de un socio con participación mayoritaria le resultará también de aplicación la NECA 15ª Partes vinculadas, contenida en la tercera parte del PGC.

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 la continuidad de 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.

³⁸ Consulta núm. 3 del BOICAC 124, ICAC, 2021, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/aval-concedido-por-un-socio-para-garantizar-un-contrato-de-arrendamiento-nrv-9a-nrv>



- Por otra parte, a efectos del cálculo del tipo de interés efectivo, debemos considerar la Consulta núm. 2 del BOICAC 125³⁹. Tal como concluye el ICAC —cuando nos encontremos ante un préstamo avalado por el ICO—, "el importe avalado se reconocerá como un menor valor de la deuda, afectando de esta forma al tipo de interés efectivo de la operación, con abono a una subvención que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con el criterio expresado en la consulta 1 del BOICAC 81 de marzo de 2010 sobre el tratamiento contable de la concesión de un préstamo a tipo de interés cero o a un tipo de interés inferior al de mercado, en virtud de una ayuda o subvención otorgada por una entidad pública". Recordar que este mismo criterio coincide con el posicionamiento recogido en el documento "Cuestiones Contables-fiscales y de auditoría controvertidas derivadas del COVID-19" elaborado por los órganos especializados del Consejo en contabilidad, auditoría y fiscal —EC, REA y REAF, respectivamente—

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

³⁹ Consulta núm. 2 del BOICAC 125, ICAC, 2021, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/ayuda-asociada-al-aval-de-un-prestamo-concedido-por-el-ico-nrv-18a>.



bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la buena ejecución del contrato.

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 activos⁴⁰ (en adelante REDET). En su apartado 2.3.4. Tasa de descuento, ofrece algunas soluciones para el 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, indubitadamente, afectará a los cargos por amortizaciones futuras, pues deben ser calculados sobre la nueva valoración del activo.

⁴⁰ 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/\(1\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2013/09/18/(1)).



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.

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 "activos financieros a coste amortizado". Un activo financiero se incluirá en esta categoría, incluso cuando esté admitido a negociación en un mercado organizado, si la empresa mantiene la inversión con el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato, y las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente cobros de principal e intereses sobre el importe del principal pendiente



Respecto a su posible deterioro de valor, la NRV 9ª en su punto 2.2.3 establece: "Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero, o de un grupo de activos financieros 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, incluidos, en su caso, los procedentes de la ejecución de las garantías reales y personales, 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 de valor 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 activo 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.

Deterioros de activos financieros a coste

Respecto a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como indica la NRV 9ª en su punto 2.4.3, 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)⁴¹, 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).
- 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 —aquellos activos que ahora se podrían incluir en la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, la NRV 9ª del PGC, en su punto 2.3.3, 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, o grupo de activos financieros incluidos en esta categoría 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: a) En el caso de los instrumentos de deuda adquiridos, una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor; o b) 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 o 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

⁴¹ Consulta núm. 5 del BOICAC 74, ICAC, 2008, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/659>.



pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje”.

Recuerde:

- Lo anterior significa que los activos catalogados como activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, 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 o 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)⁴².
- Por otra parte debemos considerar la interpretación de la Consulta núm. 2 del BOICAC 174⁴³. La presente consulta aborda las cuestiones planteadas acerca de los criterios a seguir para contabilizar un crédito adquirido con deterioro crediticio, antes y después de la reforma aprobada por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, con el objetivo de aclarar el registro inicial y posterior de estas operaciones. A tal efecto, se diferencia entre los créditos adquiridos antes y después del 1 de enero de 2021, fecha de entrada en vigor de la reforma.

En cuanto situaciones generadas antes del 01 de enero de 2021, el ICAC hace referencia a la interpretación de la Consulta núm. 5 del BOICAC núm. 80, en donde se manifestaba que el tipo de interés efectivo de estas operaciones debería calcularse a partir de los flujos de efectivo estimados, así como, con posterioridad al reconocimiento inicial, se debería tener en cuenta lo establecido en el punto 2.1.3 de la NRV 9ª sobre correcciones valorativas y la propia NRV 22ª sobre "cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables". Respecto al tratamiento contable de la liquidación del crédito y la adjudicación del inmueble, habrá que atenerse a lo dispuesto en el apartado 2.3 de la norma de Decimotercera. Normas particulares de la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015 por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, en los siguientes términos: “2.3. Los bienes recibidos por el cobro de créditos se valorarán por el importe por el que figure en cuentas el crédito correspondiente al bien

⁴² Consulta núm. 4 del BOICAC 77, ICAC, 2009, recuperado de: <https://www.icac.qob.es/node/615>.

⁴³ Consulta núm. 2 del BOICAC 127, ICAC, 2021, recuperado de: <https://www.icac.qob.es/contabilidad/adquisicion-de-un-credito-deteriorado-con-garantia-hipotecaria>



recibido, más todos aquellos gastos que se ocasionen como consecuencia de esta operación, o por el valor razonable del bien recibido si éste fuese menor.”

En cuanto a situaciones generadas después del 01 de enero de 2021, el ICAC recuerda que la empresa deberá valorar ex-ante sí el activo financiero reúne las características de un acuerdo básico de préstamo y analizar el modelo de negocio, pues se podrá determinar que estos se incluyan en otra cartera distinta —como la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto— lo que afectaría a su contabilización;

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 PGC2, 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 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 los 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.

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 Consolidadas⁴⁴, 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)⁴⁵, para el caso particular en el que se adquieren existencias en moneda extranjera, cuando previamente se ha realizado un anticipo al proveedor.

⁴⁴ 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>.

⁴⁵ Consulta núm. 2 del BOICAC 108, ICAC, 2016, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/338>.



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).

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 cobró especial interés en los ejercicios precedentes —por los efectos de la COVID-19 sobre la Información Financiera y No Financiera—. 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 Beneficios⁴⁶, 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

⁴⁶ 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/\(3\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2016/02/09/(3)).



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'".

Recuerde:

- En un sentido similar se expresa la Consulta núm. 10 del BOICAC núm. 75 (septiembre 2008)⁴⁷. 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 NRV^a 22 y, por consiguiente, el ajuste de la provisión se llevará a una cuenta de reservas voluntarias.

Cierre fiscal

Introducción

La normativa tributaria aprobada para 2021 se ha focalizado principalmente en dos leyes: la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 y la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

⁴⁷ Consulta núm. 10 del BOICAC 75, ICAC, 2008, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/653>.



En lo que respecta a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021, lo más llamativo es la modificación de la 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 para prever que los gastos de gestión, referidos a tales participaciones, no sean deducibles del beneficio imponible del contribuyente, fijándose que su cuantía sea del 5 por 100 del dividendo o renta positiva obtenida, de forma que el importe que resultará exento será del 95 por 100 de dicho dividendo o renta.

Con la misma finalidad y la adaptación técnica necesaria, se modifica la eliminación de la doble imposición económica internacional en los dividendos procedentes de entidades no residentes en territorio español.

Se modifica, también, la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, para establecer que tendrán derecho a esta deducción los contribuyentes que participen en la financiación de producciones españolas, siempre que no se produzca la adquisición de los derechos de la propiedad intelectual.

Respecto a la ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, los cambios afectan al régimen de transparencia fiscal internacional (TFI), en concreto se añaden ciertas rentas que tiene que imputar la residente que han sido obtenidas por su participada en el extranjero. En relación con la imposición de salida -exit tax-, se modifica la opción de aplazamiento de la deuda tributaria por un sistema de fraccionamiento en cinco años siempre que el traslado se produzca a un país de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE), en este último caso cuando exista un acuerdo de doble imposición e intercambio de información fiscal. Se establecen obligaciones adicionales para que las SICAV puedan aplicar el tipo de gravamen del 1 por 100 y se regula un régimen transitorio, tanto para los socios como para la entidad, si esta última decide disolverse. Se incorporan requisitos a cumplir por los productores de cine que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos para poder aplicar la deducción. Finalmente, se regula un tipo de gravamen del 15 por 100 para las SOCIMI respecto de los beneficios que no distribuyan.

También hay que tener presente que se aprobaron medidas temporales que afectan a este ejercicio 2021. El Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, que en materia tributaria reguló medidas para los años 2020 y 2021 para el sector de la automoción, relacionadas con la innovación tecnológica y la libertad de amortización y el Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio que modificó para 2020 y 2021 la antigüedad exigida para deducir las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores de forma que los 6 meses que se exige que hayan transcurrido entre el vencimiento de la obligación y el devengo del Impuesto se reducen a 3 meses para las empresas de reducida dimensión (ERD).



El Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, incorporó al Impuesto las normas sobre asimetrías híbridas, reguladas en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016.

De cara al cierre fiscal conviene recordar que, si en 2016 aplicó la reserva de nivelación y aún tiene 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 pasará a ser plenamente disponible como también lo será la que dotó si aplicó la reserva de capitalización en 2016.

Preste atención si tiene deudas civiles anteriores a 2016 y aún no las ha pagado, deberá cancelarlas y tributar por el ingreso contable.

Asimismo, para el cierre hay 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 Supremo, sentencia nº 1058/2021, de 20 de julio de 2021, determina que la deducción de los gastos de publicidad para la difusión de acontecimientos de interés público se aplica sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de estos acontecimientos.

El Tribunal Supremo, Auto, nº 6934/2020, de 3 de junio de 2021, acuerda admitir el recurso de casación para determinar si en el supuesto de deudas inexistentes registradas contablemente, la imputación temporal de la renta ha de verificarse respecto del ejercicio del registro contable o, pese a la prueba contable no controvertida, la renta debe imputarse al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, exigiendo para eludir dicho criterio temporal que sea, en su caso, el contribuyente quien aporte pruebas sobre el origen temporal de la renta a regularizar.

- El Alto Tribunal, sentencia nº 630/201, de 6 de mayo de 2021 establece el criterio de que, en caso de transmisión de un activo a una entidad vinculada, después de que la transmitente hubiera deducido una pérdida por deterioro del mismo, si se produce la recuperación de su valor, la reversión de la pérdida corresponde a la entidad que sea titular el activo cuando se produzca dicha reversión.
- El Tribunal Supremo, sentencia de 30 de marzo de 2021, aclara que para verificar si un gasto es considerado como donativo o liberalidad hay que comprobar varias circunstancias: si se trata de un gasto que tiene un reflejo directo y fiel en la contabilidad empresarial; si tiene relación directa con el beneficio empresarial presente o futuro; si existe "animus donandi" o que su aplicación subjetiva no recaiga sobre los accionistas o partícipes de la sociedad, puesto que esto determinaría que sean siempre considerados como gasto no deducible.



- El TEAC, en Resolución de 22 de julio de 2021, en relación con su criterio de negar la compensación de bases imponibles negativas cuando el contribuyente presenta la autoliquidación fuera del plazo voluntario matiza que, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori, por una improcedente actuación de la Administración, que en su día minoró unas bases imponibles negativas con una actuación que los Tribunales terminan anulando, sí debe aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse, pero solo sobre la parte que "de nueva" tenga la situación posterior respecto de la inicial.
- Respecto a la reserva de capitalización, si en un mismo ejercicio concurren cantidades pendientes de aplicar, procedentes de periodos anteriores, junto con la generada en el propio período, el contribuyente podrá aplicarlas en el orden que quiera, pues no hay nada establecido sobre que unas u otras tengan que aplicarse primero (TEAC, de 22 de septiembre de 2022).
- La Dirección General de Tributos, en consulta V2019-21, de 6 de julio de 2021, determina que, dado que la actividad realizada por la entidad se realizaba con anterioridad por sus dos socios a través de una sociedad civil y ha sido transmitida a aquélla, no se entenderá iniciada una actividad económica y no podrá aplicar el tipo de gravamen reducido para las entidades de nueva creación.

El mismo Centro Directivo, en consulta V1154-21, de 29 de abril de 2021 interpreta que no existe obligación de retener respecto de los dividendos o participaciones en beneficios cuando se cumplan los requisitos para aplicar la exención del 95 por 100.

La Dirección General, en consulta V0438-21, de 2 de marzo de 2021, entiende que la persona que tiene contratada la entidad para gestionar el arrendamiento de inmuebles no cumple el requisito de la jornada completa, puesto que se encarga igualmente de la actividad de gestión de arrendamientos de terceros. Por este motivo, se interpreta que el arrendamiento de inmuebles no se realiza como actividad económica.

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.

Importe neto de la cifra de negocios (INCN)

Aunque esta magnitud 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 del INCN 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.



La Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), 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, fija los criterios generales para determinar el INCN, señalando que se incluirá el importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa.

En lo referente a las sociedades "Holding" la Resolución establece que en las sociedades cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en el capital de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas, así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, se incluirán como componentes positivos de la cifra de negocios, con el adecuado desglose, los dividendos y los cupones e intereses devengados procedentes de la financiación concedida a las citadas sociedades.

En la Consulta nº 2 del BOICAC 126/2021, el ICAC determina que cuando una entidad realiza simultáneamente varias actividades hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma.

En la Consulta nº 3 del BOICAC 122/2020, el ICAC establece que las subvenciones no integran el INCN, 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 del INCN:

Conceptos	Forman parte	
	SI	NO
Ventas y prestaciones de servicio	X	
Descuentos comerciales, rappels y devoluciones		X
Descuentos por pronto pago		X
Productos consumidos por la propia empresa o trabajos realizados para sí misma		X



Permutas no comerciales	X
Permutas de inmovilizado	X
Permutas de bienes del tráfico de la empresa	X
Subvenciones de capital	X
Subvenciones de explotación (salvo que se otorguen en función de unidades de producto)	X
Impuesto sobre el Valor Añadido	X
Impuestos especiales	X
Ingresos financieros	X
Ingresos financieros de entidades de crédito o holding financieras	X

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 supera este límite se puede seguir tributando por ERD durante los 3 años siguientes, si se cumplen los requisitos de la prórroga 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 Económicas⁴⁸.
- 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.

⁴⁸ El Art. 82.1.c) 3º del RDL 2/2004, de 5 de marzo (modificado por la ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude), establece que cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades por concurrir alguna de las circunstancias consideradas en el artículo 42 del Código de Comercio con independencia de la obligación de consolidación contable, el INCN se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.



- Las entidades con domicilio fiscal en Canarias cuyo INCN en el período impositivo inmediato anterior sea igual o inferior a 10.000.000€ podrán aplicar la deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad.

Entidades patrimoniales

Actividad económica

Aunque la normativa del Impuesto define lo que ha de entenderse por actividad económica, a diferencia del Impuesto sobre la Renta (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 IRPF, por cuanto el mismo concepto puede tener finalidades diferentes y específicas en cada figura impositiva (DGT V2107-18).

Recuerde:

- Para el Centro Directivo, cuando las entidades forman parte de un grupo de coordinación, en el sentido de la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales 13ª del PGC, el cumplimiento de los requisitos del concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta de forma individual cada una de dichas entidades (DGT nº V0880-21).
- La venta de viviendas en construcción por una promotora, sin haber iniciado materialmente la actividad, 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).

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:

- El Centro Directivo entiende que la persona que tiene contratada la entidad para gestionar el arrendamiento de inmuebles no cumple el requisito de la jornada completa, puesto que se encarga igualmente de la actividad de gestión de arrendamientos de terceros. Por este motivo, se interpreta que el arrendamiento de inmuebles no se realiza como actividad económica (DGT Nº V0438-21, de 2 de marzo de 2021).
- La obligación de retener nace con la exigibilidad, pero solo puede cumplirse con el pago, por lo que, para elevar al íntegro y deducir la retención, se necesita que concurren exigibilidad y pago. Sin embargo, en el supuesto de que el arrendatario no satisfaga las rentas exigibles, pero sí ingrese las retenciones en el Tesoro, ese ingreso se considera ingreso debido de retenciones no practicadas y el perceptor podría deducirlas (TEAC Resolución nº 5810/2019, de 29 de junio de 2020).
- 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)⁴⁹.

⁴⁹ Este criterio no es extensible al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).



- 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).
- Respecto a las reducciones de las rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio, por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del COVID-19, cabría aplicar los dos siguientes tratamientos contables con efecto fiscal (BOICAC nº125/2001, consulta nº1):

Distribuir las rentas que se vayan a cobrar entre los meses pendientes para finalizar el contrato de arrendamiento existiendo, por lo tanto, devengo contable en esos meses de carencia o reducción de rentas por la parte proporcional, aunque no se produzca el pago.

Optar por considerarlo como una renta contingente y, por lo tanto, el arrendador no reconocería ingresos y el arrendatario no reconocería gastos por arrendamiento durante los meses afectados.

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.⁵⁰

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, 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

⁵⁰ 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.



	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 porcentaje de, al menos, 5% y se gestionan las participaciones (Art. 5 LIS)	SI
Otros	Activos en construcción (DGT V3707-15)	SI

Recuerde:

- El derecho de compensación de bases imponibles negativas no se ve afectado por el hecho de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial y posteriormente pase a desarrollar actividades económicas (DGT V0579-19).
- 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.

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.

No obstante, los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un método de imputación temporal distinto, por ejemplo, el de caja⁵¹.

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, 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).

⁵¹ 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 prescripción debería de 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).

Cambios de estimación contable, criterios y errores contables

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).
- Una sociedad que ha venido contabilizando la compra de mercaderías mediante el sistema especulativo y se ve obligada a cambiar el sistema de contabilización administrativo. Según la Dirección General de Tributos en la medida en que la utilización del procedimiento administrativo se lleve a cabo en cumplimiento de la normativa contable, se podrá considerar que el resultado contable ha sido determinado de acuerdo con las normas del Impuesto a los efectos de calcular la base imponible (DGT V1110-20).

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	NO	SI
Cambio de estimación contable	NO	NO
Errores contables	SI	NO
Errores en los ajustes fiscales	SI	NO
Ingresos y gastos modificados conforme a Derecho	NO	SI
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, sin perjuicio para Hacienda Pública	NO	NO
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, con perjuicio para Hacienda Pública	SI	SI
Ingreso contabilizado en un momento posterior a devengo/ Gasto contabilizado en un momento anterior a devengo	SI	SI

Saneamiento de saldos acreedores y activos no contabilizados

El saneamiento de deudas ficticias procedentes de ejercicios ya prescritos se realiza con abono a ingresos o 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).

El Tribunal Supremo, Auto, nº 6934/2020, de 3 de junio de 2021, acuerda admitir el recurso de casación para determinar si en el supuesto de deudas inexistentes registradas contablemente, la imputación temporal de la renta ha de verificarse respecto al ejercicio del registro contable o, pese a la prueba contable no controvertida, la renta debe imputarse al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, exigiendo para eludir dicho criterio temporal que sea, en su caso, el contribuyente quien aporte pruebas sobre el origen temporal de la renta a regularizar.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Asunto C-521/19, de 1 de julio de 2021 establece que cuando se incurre en un comportamiento fraudulento, en el que un sujeto pasivo no comunica a la Administración



la existencia de una operación, ni ha emitido factura, ni ha hecho constar los ingresos obtenidos, la reconstitución efectuada por la Administración tributaria, debe considerarse un precio que incluye el IVA, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude.

Recuerde:

- Si en el balance existen deudas no pagadas de períodos prescritos civilmente, una vez transcurrido el plazo de prescripción civil⁵², se deberá de cancelar la deuda y tributar por el ingreso contable, 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.
- El Tribunal Supremo, en sentencia de 20 de julio de 2021-Sala de lo Civil-, establece que, si en la concesión de un préstamo no se indica fecha de vencimiento, el plazo de prescripción comenzará a contar desde la exigibilidad de este. Esta sentencia afecta al momento en el que se inicia la prescripción tributaria.
- Cuando existan deudas de períodos no prescritos civilmente que la entidad no tenga que pagar, habrá que cancelarlas siendo el ingreso contable también 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.
- 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.

⁵² 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.



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 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).
- 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 indemnización 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.

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.

La Resolución del TEAC 05079/12, de 2 de marzo de 2016 interpretó que la recuperación de valor debía de realizarla la transmitente y no la adquirente, pero esto ha sido zanjado por el Tribunal Supremo en sentencia nº 630/2021, de 6 de mayo de 2021, que establece que en caso de transmisión de un activo a una entidad vinculada, después de que la entidad transmitente hubiera deducido una pérdida por deterioro del mismo, si se produce la recuperación de su valor, la reversión de la pérdida habrá de realizarse en la entidad que sea su titular cuando se produzca dicha reversión.



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 nº 6 del BOICAC 102 o la nº 1 del BOICAC 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 por 100 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 financieros⁵³.

Recuerde:

- En la medida en que el gasto por las sanciones impuestas no fue fiscalmente deducible, el ingreso que se origine como consecuencia de la quita de la deuda frente la Hacienda Pública que se corresponda con esas sanciones no se integrará en la base imponible del Impuesto. En el caso de que los tribunales anularan la sanción, el ingreso derivado de dicha anulación tampoco sería objeto

⁵³ 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.



de integración en la base imponible, en la medida en la que supone la reversión de un gasto que no fue fiscalmente deducible (DGT V1940-19).

- Respecto de la parte de la deuda que no es objeto de capitalización será renegociada y sustituida por un nuevo instrumento de deuda con condiciones distintas. El Centro Directivo determina que el ingreso derivado de esta refinanciación de deuda debe equipararse al ingreso derivado de una quita, resultándole de aplicación las reglas fiscales derivadas de las quitas (DGT V0133-17).

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:

- La regla especial de operaciones a plazo debe ejercitarse en el periodo voluntario de presentación de la declaración. No se puede modificar la opción de imputación de renta vía autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo. Esta opción sólo puede ejercitarse cuando se declara fiscalmente dentro del periodo reglamentario de declaración (TEAC, Resolución 2183/16, de 14 de mayo de 2019).
- 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.
- 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).

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 transmisión 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).

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.



Exención de dividendos o de rentas generadas en la transmisión de participaciones

Si ha contabilizado ingresos financieros que proceden del reparto de dividendos o de beneficios generados por transmisiones de participaciones puede que el 95 por 100 de la renta no tenga que integrarla en la base imponible si se cumplen los requisitos que citamos a continuación.⁵⁴

La participación directa o indirecta debe ser igual o mayor al 5 por 100 en el capital de la participada⁵⁵. Además, es necesario haber mantenido las participaciones durante, al menos, un año antes de la percepción del dividendo (pudiendo cumplirse también este plazo posteriormente, en el caso de dividendos). 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 100⁵⁶, 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.

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.

Se regula una excepción a la citada reducción del 95 por 100, por lo que la exención será plena, cuando simultáneamente, se cumplan los siguientes requisitos:

⁵⁴ Esto es así porque el legislador trata de evitar que se produzca una doble imposición económica.

⁵⁵ A partir de 2021 la exención ya no se aplica cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000€ y la participación inferior al 5 por 100.

⁵⁶ 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.



Los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad, cuyo INCN 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 de ese año 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.

Recuerde:

- No existe la obligación de retener respecto de los dividendos o participaciones en beneficios que tengan derecho a la exención del 95 por 100 (DGT V1154-21).
- 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, podrán aplicar la exención siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos, durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.
- 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 1).
- 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 adquisición 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. Cuando transmita con posterioridad los títulos nuevos podrá ya aplicar la exención por la plusvalía diferida.

- Desde el punto de vista contable, resulta de interés la 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 ICAC.

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. Parte de 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:

- La condonación de préstamos entre entidades dependientes no genera ningún gasto fiscal al estar distribuyendo reservas a su entidad dominante, generándose en esta última un ingreso correspondiente a las reservas distribuidas, que se integrarían en su base imponible, sin perjuicio de que, en su caso, pueda aplicarse la exención para evitar la doble Imposición (DGT V1067-21).
- 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).

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.

Recuerde:

- Al no haber constancia de que el vendedor recibiese el precio de la transmisión del inmueble la operación se califica de donación y, por lo tanto, procede el registro de un ingreso a distribuir en varios ejercicios llevando a ingresos la parte proporcional (Audiencia Nacional, sentencia nº 115/2017, de 8 de febrero de 2021).
- 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).

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.



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 lucrativo⁵⁷.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación⁵⁸.
- 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 beneficios⁵⁹.
- Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial⁶⁰.
- Los adquiridos por permuta⁶¹.
- Los adquiridos por canje o conversión.
- Cambios de residencia.

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

⁵⁷ 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.

⁵⁸ 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.

⁵⁹ Los socios personas jurídicas, en su caso, podrán aplicar la exención para evitar la doble imposición.

⁶⁰ Se puede diferir la plusvalía si la operación se acoge al régimen especial de reestructuración empresarial.

⁶¹ 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.



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).

Cambios de residencia

Como sabemos se integra en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste.

Respecto a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2021 cuando el contribuyente transfiera dichos elementos a un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE), en este último caso con acuerdo de asistencia mutua en materia de cobros de créditos tributarios, podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria por 1/5 partes iguales (hasta ahora se podía solicitar el aplazamiento del pago de la plusvalía tácita hasta que se producía la transmisión de los elementos patrimoniales)⁶².

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 prestan las garantías adecuadas, o no se ingresa la totalidad de la deuda, se iniciará el período ejecutivo.

Recuerde

- 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, concurso o procedimiento equivalente o si no efectúa el ingreso del fraccionamiento en plazo.
- En el caso de cambio de residencia, transferencia a España de elementos patrimoniales o actividades que, hayan sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea, el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado.
- Cuando se trate de una transmisión parcial a terceros o traslado parcial a un tercer estado de los elementos patrimoniales, el fraccionamiento perderá su vigencia únicamente respecto de la parte proporcional de la deuda tributaria correspondiente a la diferencia positiva entre el valor de

⁶² Esta modificación se ha producido con la aprobación de la ley 11/2021, como hemos expuesto en el apartado de la introducción.



mercado y el valor fiscal de dichos elementos, cuando el contribuyente pruebe que dicha transmisión o traslado afecta solo a alguno o algunos de los elementos patrimoniales.

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 estas.

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.

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.

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)⁶³.

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

⁶³ Para 2021 el IPREM anual (12 pagas): 6.788,80€/año. IPREM anual (14 pagas): 7.908,60€/año.



	Socio	Sociedad
Parte que corresponde al % de participación	Valor de adquisición de la participación	Aportación 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.

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. ⁶⁴

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 (DGT V2007-15).

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.

Recuerde:

- Para determinar si un gasto es considerado como donativo o liberalidad hay que comprobar varias circunstancias: si se trata de un gasto que tiene un reflejo directo y fiel en la contabilidad empresarial; si tiene relación directa con el beneficio empresarial presente o futuro; y si existe un "animus donandi", o que su aplicación subjetiva no recaiga sobre los accionistas o partícipes de la sociedad, puesto que esto determinaría que sea siempre considerado como gasto no deducible (Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2021).
- 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

⁶⁴ 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).



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).

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 complementaria, 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).



- Los gastos relativos a las retribuciones a los socios en su condición de trabajadores serán gastos fiscalmente deducibles siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, respectivamente, así como los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, previamente señalado (DGT V0625-21).

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.

El Tribunal Supremo, sentencia nº 1058/2021, de 20 de julio de 2021, determina que la deducción de los gastos de publicidad para la difusión de acontecimientos de interés público se aplica sobre el coste total de los envases en los que se incorporan el logotipo de estos acontecimientos⁶⁵.

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 (DGT V1655-16).

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).

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, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada. Esto es, la realización del propio gasto, el gasto ilícito y que, como tal, conlleva una pena, es el gasto que no resulta fiscalmente

⁶⁵ Se modifica el criterio anterior del Alto Tribunal de que la base de deducción era el coste de inserción del logotipo en el envase.



deducible. Dicha ilicitud, sin embargo, no puede atribuirse a la existencia de meros defectos formales, cuya subsanación resulte posible sin consecuencias gravosas (DGT V1439-18).

Recuerde:

- Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, no pueden equiparse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, vg. sobornos y otras conductas similares (Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021).
- 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 consideró no deducibles porque nacen a raíz del incumplimiento de la norma tributaria.

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 realizado 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).



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 ejercicio⁶⁶, con un mínimo de 1.000.000€, pudiendo trasladar la deducción del exceso a los 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).

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 100.

Asimetrías híbridas

Detallamos los gastos que no se consideran deducibles:

Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica.

Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente del contribuyente en dicho país o territorio, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los 3

⁶⁶ 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.



años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron, en la medida en que se compense con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión.

Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente de estas en dicho país o territorio y en el de su partícipe o inversor, no generen un ingreso.

Los correspondientes a operaciones realizadas con o por personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de la diferente calificación fiscal de estas, sean, asimismo, gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades vinculadas, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos de la persona o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.

Los correspondientes a operaciones realizadas por el contribuyente cuando tengan, asimismo, la consideración de fiscalmente deducibles en el país o territorio de una persona o entidad vinculada como consecuencia de una diferente calificación fiscal del contribuyente, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión.

Los correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una entidad vinculada, o con una entidad vinculada que tenga establecimientos permanentes, cuando como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimientos permanentes, no generen un ingreso.

Los correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una persona o entidad vinculada que, como consecuencia de que dicho establecimiento no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación, no generen un ingreso.

Los estimados en operaciones internas realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente, en aquellos supuestos en que así estén reconocidos en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación, cuando, debido a la legislación del país o territorio del establecimiento permanente, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los 3 años siguientes, en la medida en que se integren en



la base imponible del contribuyente con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión.

Los correspondientes a operaciones realizadas con o por un establecimiento permanente del contribuyente que sean, asimismo, fiscalmente deducibles en dicho establecimiento permanente o en una entidad vinculada con él, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta doble inclusión.

Los correspondientes a una transacción o serie de transacciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio, cuando financien, directa o indirectamente, gastos deducibles realizados en el marco de operaciones que generen los efectos derivados de las asimetrías híbridas a que se refieren los apartados anteriores de este artículo, excepto cuando uno de los países o territorios afectados haya realizado un ajuste para evitar la deducción del gasto o someter el ingreso a tributación, en los términos expuestos en dichos apartados.

Los gastos o pérdidas que resulten fiscalmente deducibles en otro país o territorio en el que el contribuyente sea, asimismo, residente fiscal, en la parte que se compense con ingresos que no generen renta de doble inclusión.

Pérdidas por deterioros de existencias y de créditos

Pérdidas por deterioro 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).

Pérdidas por deterioro de créditos comerciales y no comerciales

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



- Hayan transcurrido 6 meses desde que venció la obligación, si bien el plazo se reduce a 3 meses durante 2020 y 2021 para las empresas que cumplan los requisitos del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD).
- 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.

Rentas negativas por transmisión de activos

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.

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,⁶⁷ tenga en cuenta que la renta negativa se minorará en las rentas positivas generadas en la transmisión. Si la participación fuera significativa, la pérdida no es deducible.

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 por 100.

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.

Recuerde:

- 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

⁶⁷ Se tiene participación significativa si se posee, al menos, el 5 por 100 del capital.



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€ y no se alcanza el citado porcentaje.

- De manera simétrica al régimen transitorio de la exención para las plusvalías procedentes de la transmisión de participaciones con valor de adquisición mayor de 20.000.000€ y porcentaje inferior al 5 por 100, adquiridas en los 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, 2022, 2023, 2024 y 2025.

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 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.

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, salvo hasta el importe del incremento de valor previamente integrado en la base imponible.

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.

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 Pública⁶⁸. 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.

Adquisición de elementos de escaso valor

Chequee los elementos patrimoniales nuevos adquiridos 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.

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.⁶⁹

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, 2021, 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 segundo⁷⁰.

⁶⁸ 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.

⁶⁹ No es aplicable el método de amortización para bienes usados si se adquieren a entidad del grupo mercantil.

⁷⁰ 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.



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.

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 inferior a 5 años.
- 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 5 e inferior a 8 años.
- 2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 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.

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 introdujo una nueva libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada⁷¹. En concreto para las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material que impliquen la sensorización y monitorización 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).

⁷¹ 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.



- 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).

Usufructo y nuda propiedad

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.

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

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.

Hecmar Rioja Asesores, SLP



Tabla de amortización

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

Reversión de deterioros

Hay que prestar atención a la reversión contable de 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.

Reversión de deterioros por inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

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).

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

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.

Valores representativos de deuda

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.

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

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).

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 requisitos)	
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

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

Las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 por 100 el resultado del siguiente coeficiente:

En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos



gastos se incrementarán en un 30 por 100, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.

En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.

La reducción también resultará de aplicación a las rentas positivas procedentes de la transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.

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.

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, 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.

Recuerde:

- Únicamente dará derecho a aplicar la reducción la cesión de aquellos activos intangibles enumerados en la ley del Impuesto, no incluyéndose el Know How como un activo susceptible de cesión, por lo que no podrá acogerse al incentivo fiscal (DGT V2073-21).
- No da derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.



Reserva de capitalización

Si la sociedad tributa al tipo general, es posible usar este incentivo para reducir la factura fiscal. Lo pueden aplicar las entidades que tributen al tipo general, las entidades de crédito y de hidrocarburos, las empresas de reducida dimensión, las parcialmente exentas y las entidades patrimoniales (DGT V1839-18).

Consiste en reducir la base imponible en un 10 por 100 del incremento de los fondos propios⁷² 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 contables⁷³. La reserva dotada en el período impositivo de 2016 ya será disponible en 2022.

La parte del beneficio del año que no puede distribuirse libremente por tener que aplicarse a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, deberá tener la consideración de una reserva de carácter legal por lo que, a efectos de determinar el incremento de fondos propios, no se tendría en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo dicha parte del beneficio (DGT V1572-19).

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).

⁷² Derivados tanto de beneficios de actividad económica como no económica y de resultados ordinarios o extraordinarios.

⁷³ 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 al grupo fiscal.

Recuerde:

- Si en un mismo ejercicio concurren cantidades pendientes de aplicar, procedentes de periodos anteriores junto con la generada en el propio período, el sujeto pasivo podrá aplicarlas en el orden que quiera, pues no hay nada establecido sobre que unas u otras tengan que aplicarse primero (TEAC, de 22 de septiembre de 2022).
- Si en 2019 ó 2020 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).
- Dado que el importe de la reducción no se veía afectado por el hecho de que los resultados del propio ejercicio fueran positivos o negativos, la distribución de dividendos en el ejercicio 2021 a cuenta de los resultados de ese mismo ejercicio, tampoco afectará a la base de reducción de la reserva de capitalización del ejercicio 2021, pero sí afectaría a la determinación del incremento de los fondos propios del período impositivo siguiente (DGT V1952-21).
- 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.

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.⁷⁴ 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 posible⁷⁵.

Debe tener presente que, si en 2016 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.

⁷⁴ 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 por 100) ([DGT V3495-19](#)).

⁷⁵ 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.



- 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.

Reserva para inversiones en Canarias (RIC)

Las entidades sujetas al Impuesto tendrán derecho a una reducción en la base imponible de las cantidades que, con relación a sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para determinadas inversiones. La reducción se aplicará a las dotaciones que en cada período impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90 por 100 de la parte de beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias.

Se consideran beneficios procedentes de establecimientos en Canarias los derivados de actividades económicas, incluidos los procedentes de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, así como los derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas.

Recuerde:

- La reserva para inversiones deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado y será indisponible en tanto que los bienes en que se materializó deban permanecer en la empresa.
- Las cantidades destinadas a la RIC deberán materializarse en el plazo máximo de 3 años, contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las siguientes inversiones consistentes en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del inmovilizado material o intangible como consecuencia de:
 - La creación de un establecimiento.
 - La ampliación de un establecimiento.
 - La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.
 - La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.
 - A la promoción de viviendas protegidas, cuando proceda esta calificación de acuerdo con lo previsto en el Decreto 27/2006, de 7 de marzo, por el que se regulan las actuaciones



del Plan de Vivienda de Canarias, y sean destinadas al arrendamiento por la sociedad promotora.

- Al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE.
 - A las actividades sociosanitarias, centros residenciales de mayores, geriátricos y centros de rehabilitación neurológica y física.
 - A las zonas comerciales que sean objeto de un proceso de rehabilitación.
 - A las actividades turísticas reguladas en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, cuya adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico.
- Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en la creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas anteriormente, que se produzca dentro de un período de 6 meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión.
 - Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en la creación de puestos de trabajo efectuada en el período impositivo que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguno de los requisitos establecidos en la norma, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones a la Reserva efectuadas por el contribuyente en el periodo impositivo.
 - Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en la adquisición de elementos patrimoniales del inmovilizado material o intangible que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la norma, la inversión en elementos patrimoniales que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo que reglamentariamente se determinen.
 - Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en la suscripción de acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que se cumplan ciertos requisitos. Así como acciones o participaciones en el capital emitidas por entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC) como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, siempre que se cumpla ciertos requisitos.
 - Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en cualquier instrumento financiero emitido por entidades financieras siempre que los fondos captados con el objeto de materializar la Reserva sean destinados a la financiación en Canarias de proyectos privados, cuyas inversiones sean aptas de acuerdo con lo regulado en este artículo, siempre que las emisiones estén supervisadas por el Gobierno de Canarias, y cuenten con un informe vinculante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan.



- Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.
- Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.
- Las cantidades destinadas a la RIC también podrán materializarse en títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa o título administrativo habilitante, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del cincuenta por ciento de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio y en los términos que se prevean reglamentariamente. La emisión de los correspondientes títulos valores estará sujeta a autorización administrativa previa por parte de la Administración competente para el otorgamiento del correspondiente título administrativo habilitante

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.

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 incorporación de la reserva de nivelación por pérdidas o por llegar a 5 años sin haberla consumido.



- 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.
- La renta correspondiente a la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, sin perjuicio de la opción de fraccionar dicha deuda si se cumplen los requisitos para ello.

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.



Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (BIN´s)

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 €	2021
INCN < 20.000.000	70%
20.000.000 < INCN ≤ 60.000.000	50%
INCN > 60.000.000	25%

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 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.

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 negativa, adquieren, con posterioridad, una participación que les otorga, al menos, el 50 por 100 del capital y, además, concurre alguna de las siguientes circunstancias⁷⁶:

- La entidad hubiera estado inactiva dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.

⁷⁶Dado 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).



- 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 período 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 períodos 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 acogiendo 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.

La Audiencia Nacional considera que, cuando las pérdidas se han producido antes de efectuarse la adquisición de la participación, el antiguo socio habría deducido fiscalmente tales pérdidas, como provisión o pérdida generada en la transmisión, bien mediante la dotación de la oportuna provisión por depreciación de la cartera de valores, bien como pérdida generada en el momento de la transmisión de la participación. Si efectuada la fusión se permite que los beneficios obtenidos por la sociedad resultante de dicho proceso se compensen con bases imponibles negativas pendientes de la sociedad transmitente, las pérdidas de la sociedad transmitente se estarían utilizando dos



veces, que es precisamente lo que trata de impedir la normativa del Impuesto (Audiencia Nacional, de 12 de diciembre de 2019).

Opción o derecho para compensar las BIN 's

En Resolución TEAC 01510/13, de 4 de abril de 2017, determinó que la compensación de las bases imponibles negativas es una opción que se ejercita con la presentación de la declaración y, por lo tanto, si un contribuyente no declaró en el plazo voluntario, estando obligado a ello, se entiende que no ejercitó el derecho a compensar la base imponible negativa por lo que, posteriormente, ni mediante la presentación de autoliquidación fuera de plazo ni en una comprobación podrá compensar las bases negativas pendientes.

En Resolución TEAC 6356/2013, de 16 de enero de 2019, aclaró que sí es posible compensar un importe superior a la compensación de bases negativas aplicadas en autoliquidaciones cuando, con posterioridad a la presentación de la autoliquidación, se produzca un aumento de las bases imponibles negativas de periodos anteriores susceptibles de compensación como consecuencia de una resolución de un órgano revisor económico o contencioso- administrativo.

En Resolución TEAC, Resolución nº 4223/19, de 22 de julio de 2021 matiza que, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori por una improcedente actuación de la Administración, que en su día minoró unas bases imponibles negativas con una actuación que los Tribunales terminan anulando, sí debe aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse, pero solo sobre la parte que "de nueva" tenga la situación posterior respecto de la inicial. En definitiva, no se está en puridad ante un cambio de la opción anterior, sino ante la posibilidad de optar respecto de algo nuevo sobre lo que antes no se había podido optar y siempre por un cambio de la situación que haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración

La Audiencia Nacional en sentencia de 11 de diciembre de 2020, interpreta que el artículo 119 de la LGT se refiere a las declaraciones tributarias, mientras que es el 120 el que se refiere a las autoliquidaciones, por lo que es indiferente si estamos ante una opción o no, al tratarse de la rectificación de una autoliquidación, sin que el artículo 120 limite dicha rectificación. Es decir que, aunque se presente fuera de plazo la autoliquidación del Impuesto, se podrán compensar las bases imponibles negativas pendientes.

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.
- La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto. Esto es, la rectificación permite compensar bases imponibles negativas con las positivas del ejercicio, pero no crear también las bases negativas a efectos de tal compensación (Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021).

Tipos de gravamen

Para 2021 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%
Zona Especial Canaria	4%
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.
- Como la actividad realizada por la entidad se realizaba con anterioridad por sus dos socios a través de una sociedad civil y ha sido transmitida a aquélla, no se entenderá iniciada una actividad económica y la entidad no podrá aplicar el tipo de gravamen reducido para las entidades de nueva creación (DGT nº V2019-21).
- No se entiende que se inicia 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.
- A partir del período impositivo 2021 para aplicar el tipo de gravamen del 1 por 100 para las sociedades de capital variable (SICAV) para determinar el número mínimo de 100 accionistas se computarán exclusivamente aquellos que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500€ de valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones o 12.500€



si se trata de sociedades de inversión de capital variable por compartimentos. El número mínimo de accionistas debe concurrir, como poco, en las $\frac{3}{4}$ partes de los días del período impositivo⁷⁷.

- Las entidades de la Zona Especial Canaria aplicarán el tipo de gravamen a aquella parte de la base imponible que corresponda a las operaciones que realicen material y efectivamente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria. El TEAC considera que la autorización del Consorcio ZEC no impide una posterior comprobación material del cumplimiento de los requisitos por parte de la Administración Tributaria (TEAC, Resolución nº 4224/2019, de 26 de mayo de 2021).

Deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto

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.

Recuerde:

- Una entidad española con domicilio fiscal en Ceuta, que se dedica al comercio al por mayor, en la medida en la que la entidad tiene un lugar fijo de negocios en Ceuta en el que organice, dirija, contrate y facture las operaciones derivadas de la actividad, podrá aplicar la bonificación a las rentas obtenidas siempre que cuente con medios materiales y personales necesarios para dicha actividad (DGT V3555-15).

⁷⁷ Modificación producida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Esta modificación va acompañada de un régimen transitorio para las SICAV que acuerden su disolución y liquidación, que tiene por finalidad permitir que sus socios y socias puedan trasladar su inversión a otras instituciones de inversión colectiva (IIC) que cumplan los requisitos para mantener el tipo de gravamen del 1 por 100.



- Una entidad con domicilio fiscal en Ceuta que se dedica al arrendamiento de bienes inmuebles sitos en dicho territorio, las rentas procedentes de la actividad de arrendamiento se entenderán obtenidas en el territorio de Ceuta a los efectos de aplicar la bonificación (DGT V3553-15).

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.

Recuerde:

- Sociedad de naturaleza municipal, íntegramente participada por el Ayuntamiento cuyo objeto social es el fomento de la ocupación de calidad y en igualdad de oportunidades y el fomento de la actividad económica del municipio en concreto, la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social, las rentas derivadas de dichas actividades pueden ser objeto de bonificación (DGT V1768-21).
- 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).

Bonificación para empresas productoras de bienes corporales producidos en Canarias

La bonificación es del 50 por 100 de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago.

Se podrán beneficiar de esta bonificación las personas o entidades domiciliadas en Canarias o en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente.

Recuerde:



- A los efectos del cálculo de los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, formarán parte los importes de las ayudas derivadas del régimen específico de abastecimiento, establecido en virtud del artículo 3.1.a) del Reglamento (UE) n.º 228/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo y las ayudas a los productores derivadas del Programa Comunitario de Apoyo a las Producciones Agrarias de Canarias, establecido en virtud del artículo 3.1.b) del Reglamento (UE) n.º 228/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Bonificación para los buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras

La bonificación es del 90 por 100 de la porción de la cuota resultante después de practicar, en su caso, las deducciones por doble imposición, que corresponda a la parte de la base imponible que proceda de la explotación desarrollada por las empresas navieras relativa a los servicios regulares respecto de las actividades estrechamente relacionadas con el transporte marítimo.

Se bonificará en un 90 por 100 de la porción de la cuota de este impuesto resultante después de practicar, en su caso, las deducciones por doble imposición que corresponda a la parte de la base imponible que proceda de la explotación desarrollada por las empresas navieras de sus buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras o en un registro de otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, respecto de las actividades estrechamente relacionadas con el transporte marítimo.

Recuerde:

No obstante, cuando la parte de la base imponible que proceda de la realización de actividades estrechamente relacionadas con el transporte marítimo supere a la parte de base imponible resultante de las actividades que generan el derecho a la aplicación del régimen especial, la cuota correspondiente a dicho exceso no podrá ser objeto de bonificación. Esta limitación se aplica respecto de cada uno de los buques cuya explotación genere el derecho a la bonificación⁷⁸.

- Las bases imponibles negativas derivadas de las actividades que generan el derecho a la aplicación de este régimen no podrán ser compensadas con bases imponibles positivas derivadas del resto de las actividades de la entidad, ni del ejercicio en curso ni en los posteriores⁷⁹.

⁷⁸ Redacción dada por la ley 11/2021, medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

⁷⁹ Redacción dada por la ley 11/2021, medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.



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.

Recuerde

- Igual que sucede con la exención 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 100⁸⁰.
- Se establece un régimen transitorio para seguir aplicando la deducción, cuando las participaciones de más de 20.000.000€ 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.

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.

⁸⁰ 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.



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).

Las deducciones en el año 2021 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)	12%
Innovación tecnológica (i) para sector automoción	50-15%
Producción cinematográfica española y extranjera	30%-25%
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%
Por contrato a trabajadores discapacitados	9.000-12.000€
Gastos o inversiones en conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso al monte por sociedades forestales	10%
Actividades portuarias	variable
Donativos a entidades sin ánimo de lucro (ley 49/2002)	35-40%

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).
- Los gastos incurridos en proyectos de I+D realizados en ejercicios prescritos podrán aplicarse en las declaraciones-liquidaciones posteriores siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 18 años a contar desde la conclusión del periodo impositivo en el que se realizaron dichos gastos (DGT V0163-17).
- 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.

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, (45 por 100 y 75,6 por 100, respectivamente si la inversión se realiza en Canarias⁸¹) más el 17 por 100 del importe de los gastos del personal investigador adscrito exclusivamente a la actividad de I+D, (37 por 100 si la inversión se realiza en Canarias 35) más el 8 por 100 (28 por 100 si la inversión se realiza en Canarias³⁵) por las inversiones en Inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos.

Base de deducción⁸²: 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 recomendable aportar un informe motivado emitido por el Ministerio de Economía o presentar una consulta

⁸¹ Las sociedades domiciliadas en las Islas Canarias incrementan los porcentajes en un 80 por 100, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales de las inversiones realizadas en las Islas Canarias.

⁸² No forman parte de la base de deducción los gastos vinculados a tareas administrativas como asesoría laboral y jurídica, gastos de local, maquinaria o mobiliario de oficina del equipo administrativo (DGT V3217-16).



ante la Dirección General de Tributos. Asimismo, podrán solicitarse acuerdos de valoración previa con la Administración Tributaria⁸³.

Por actividades en innovación tecnológica (i)

- Porcentaje de deducción: 12%⁸⁴ de los gastos efectuados en el período impositivo. No obstante, el porcentaje de la deducción por actividades de innovación tecnológica que se realicen en Canarias será del 45 por 100.
- 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.

⁸³ El Tribunal se posiciona a favor de la Administración, interpretando que la vinculación del informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología a efectos de la deducción por actividades de investigación y desarrollo no se extiende a la determinación y concreción de la base de la deducción (TEAC, de 21 de julio de 2020).

⁸⁴ Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, el porcentaje de deducción se incrementa 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.



Inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales⁸⁵

- Porcentaje de deducción: 30 por 100 por el primer 1.000.000€ y el 25 por 100 sobre el exceso de base de la deducción⁸⁶. (54 por 100 y 45 por 100, respectivamente si la inversión se realiza en Canarias⁸⁷).
- Base de deducción: coste total + gastos obtención de copias + gastos de publicidad y promoción⁸⁸ - subvenciones.
- Requisitos: el importe de la deducción no puede superar los 10.000.000€⁸⁹; 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 Fimoteca o en la Comunidad Autónoma que corresponda; y el importe de la deducción, más las ayudas recibidas, no pueden superar el 50 por 100 del coste de la producción. El porcentaje anterior será del 85 por 100 para los cortometrajes. Además, al menos el 50 por 100 de la base de la deducción debe corresponder a gastos realizados en territorio español. El importe de esta deducción no podrá ser superior al resultado de incrementar en un 80 por 100 el importe máximo de deducción cuando se trate de producciones realizadas en Canarias.

Producciones extranjeras de largometrajes y series audiovisuales

- Porcentaje de deducción: 30 por 100⁹⁰ por el primer 1.000.000€ y el 25 por 100 sobre el exceso de base de la deducción. (54 por 100 y 45 por 100, respectivamente si la inversión se realiza en Canarias⁹¹).
- Base de deducción: 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.

⁸⁵ 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).

⁸⁶ 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).

⁸⁷ Las sociedades domiciliadas en las Islas Canarias incrementan los porcentajes en un 80 por 100, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales de las inversiones realizadas en las Islas Canarias.

⁸⁸ Los gastos de obtención de copias y de publicidad y promoción están limitados al 40 por 100 del coste de producción.

⁸⁹ 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).

⁹⁰ 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).

⁹¹ Las sociedades domiciliadas en las Islas Canarias incrementan los porcentajes anteriores en un 80 por 100, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales de las inversiones realizadas en las Islas Canarias.



- Requisitos⁹²: el importe de la deducción no puede superar los 10.000.000€; 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€⁹³; y el importe de la deducción, más las ayudas recibidas, no pueden superar el 80 por 100 del coste de la producción.
- El importe no podrá ser superior al resultado de incrementar en un 80 por 100 el importe máximo de deducción cuando se trate de producciones realizadas en Canarias (la ley 11/2021 de prevención y lucha contra el fraude fiscal estableció el límite en 12,4 millones de euros).
- Recuerde:
- A partir de 2021 se incorporan nuevos requisitos que han de cumplir los productores que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos para poder aplicar la deducción. Los enumeramos a continuación:
 - Certificado acreditativo del carácter cultural de la producción emitido por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales o por el órgano correspondiente de la CCAA.
 - En los títulos de crédito una referencia de haberse acogido al incentivo fiscal, la colaboración, en su caso, de los organismos públicos y los lugares donde se realiza el rodaje y obtener la autorización para utilizar material rodado en la promoción turística de España.

Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

- Porcentaje de deducción: 20 por 100 de la base de deducción. (40 por 100 si la inversión se realiza en Canarias⁹⁴)
- Base de deducción: costes directos de carácter artístico, técnico y promocional menos subvenciones. El importe de la deducción, junto con la subvenciones, no podrá superar el 50 por 100 de dichos gastos.
- 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;

⁹² 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).

⁹³ los gastos realizados en Canarias de animación de una producción extranjera deberán ser superiores a 200.000€.

⁹⁴ Las sociedades domiciliadas en las Islas Canarias incrementan el porcentaje en un 80 por 100, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales de las inversiones realizadas en las Islas Canarias.



se necesita obtener un certificado; y destinar, del importe de los beneficios, al menos, el 50 por 100 a la realización de estas actividades que dan derecho a la aplicación de la deducción.

El importe de la deducción no podrá ser superior al resultado de incrementar en un 80 por 100 el importe máximo cuando se trate de gastos realizados en Canarias.

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:

- Los trabajadores discapacitados que tengan que contratar los centros especiales de empleo como consecuencia de la sucesión de empresa en los términos previstos en la legislación laboral, podrán computarse a los efectos de calcular el incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad con el objeto de calcular el importe de la deducción (DGT V0250-17).
- No se tiene derecho a la deducción cuando la discapacidad del trabajador sobreviene con posterioridad (DGT V0155-15).
- 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.

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 ejercicios⁹⁵.

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 también 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.
- La base de la deducción será:
 - En los donativos dinerarios, su importe.
 - En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.
 - En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.
 - En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.
 - En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
 - En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte

⁹⁵ 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.



del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

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 beneficiarse de la deducción prevista en la citada norma (TEAC, Resolución de 5 de febrero de 2015).

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.

Deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad

Las entidades con domicilio fiscal en Canarias cuyo INCN en el período impositivo inmediato anterior sea igual o inferior a 10.000.000€ y con una plantilla media en dicho período inferior a 50 personas, tendrán derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

- El 15 por 100 de las inversiones que se realicen en la constitución de filiales o establecimientos permanentes en el Reino de Marruecos, en la República Islámica de Mauritania, en la República de Senegal, en la República de Gambia, en la República de Guinea Bissau y en la República de Cabo Verde, siempre que estas entidades realicen actividades económicas en dichos territorios en el plazo de 1 año desde el momento de la inversión.
- El 15 por 100 del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y manifestaciones análogas incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

Recuerde:

- Las deducciones serán del 10 por 100 cuando, no concurriendo los requisitos establecidos en la norma, el INCN no exceda de 50.000.000€ y plantilla media sea inferior a 250.
- En el supuesto de entidades que formen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular



cuentas anuales consolidadas, el INCN y la plantilla media se referirán al conjunto de entidades pertenecientes al mismo grupo.

- Cuando la entidad fuere de nueva creación, el INCN referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Regímenes especiales

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

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

Si en 2021 el INCN superó los 10.000.000€, podrá seguir aplicando este régimen especial durante 2022 2023 y 2024 siempre que, en 2021, 2020 y 2019 también le fueran de aplicación los incentivos fiscales de ERD.⁹⁶

Si en 2021 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 2021 no es patrimonial podrá aplicar el régimen especial, aunque en el período impositivo anterior fuera patrimonial, siempre que en 2020 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 2021 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.

⁹⁶ 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.



- 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, respecto de los inmovilizados intangibles, calificados mercantilmente como activos de vida útil indefinida, a los que se refiere el artículo 12.2 de la LIS, así como en el caso del fondo de comercio, podrá 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).
- 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 ERD. Sin embargo, cuando se inicie la amortización fiscal no es necesario que la empresa sea de reducida dimensión.

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 100⁹⁷ a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas⁹⁸.

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 bonificados⁹⁹.

En el caso de que el socio persona jurídica transmita una participación significativa (igual o superior al 5 por 100), y la haya poseído de manera interrumpida durante 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.

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

⁹⁷ El Proyecto de Presupuestos Generales para 2022 reduce la bonificación al 40 por 100.

⁹⁸ 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.

⁹⁹ Si la entidad ha obtenido rentas bonificadas y otras no, se considera que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.



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).

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).

En el supuesto de que una entidad transmita participaciones, aportadas por una persona física que se acogió al régimen especial, y sean objeto de transmisión en los dos años posteriores a la fecha en que se realizó la operación de aportación, la exención no se aplicará sobre la diferencia positiva entre el valor fiscal de las participaciones recibidas por la entidad adquirente y el valor de mercado en el momento de su adquisición, salvo que se acredite que las personas físicas han transmitido su participación en la entidad durante el referido plazo.

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 N° 74)¹⁰⁰.

Entidades parcialmente exentas

Estarán exentas las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

También están exentas las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica y las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en la ley, los imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad.

Tampoco son deducibles las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas.

Recuerde:

- 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

¹⁰⁰ 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.



exentas no superen los 2.000€ anuales y todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

- 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.
- 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).

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.

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.

La cuota íntegra del grupo fiscal se minorará en el importe de las deducciones y bonificaciones reguladas en la norma, así como cualquier otra deducción que pudiera resultar de aplicación.

La opción por el régimen especial se debe tomar por el órgano de Administración y no por la junta de accionistas. Además de la obligación de adoptar el acuerdo de tributar por este régimen especial por parte de todas y cada una de las entidades dependientes que se incluyen en el grupo fiscal, la representante del grupo está obligada a comunicar la identidad de las entidades incluidas a la Administración tributaria.

Las entidades que pierdan la condición de dependientes quedan excluidas del grupo en el propio período impositivo en que se produzca esta circunstancia. Situaciones que motivan la salida de una entidad del grupo de consolidación:



- Pérdida de la entidad dominante de la participación exigida de, al menos, el 75 por 100 del capital social en la entidad dependiente o del 70% si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.
- La concesión por ley de la exención en el Impuesto sobre Sociedades.
- Que a la conclusión de un período impositivo se encuentre en situación de concurso o incurra en situación patrimonial de disolución por pérdidas y, en este último supuesto, dicha situación no haya sido superada en el ejercicio siguiente.
- Pase a estar sujeta al Impuesto a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante, como puede ser el paso al régimen de hidrocarburos.
- La entidad dependiente se transforme en otra entidad con forma jurídica diferente a la de sociedad anónima, limitada o comanditaria por acciones.
- Pérdida de la residencia en territorio español.
- Cuando las entidades dependientes tienen un ejercicio social que no pueda adaptarse al de la entidad representante, al estar determinado por imperativo legal.

Recuerde:

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

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

- El Centro Directivo considera que el importe de los dividendos percibidos se reducirá, a efectos de aplicar la exención, en un 5 por 100, en concepto de gastos de gestión de las participaciones correspondientes. Por tanto, la entidad deberá de integrar en su base imponible individual el importe que corresponda, que no será objeto de eliminación a efectos de determinar la base imponible del grupo fiscal (DGT Nº V1154-21, de 29 de abril de 2021).
- 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 2021 la situación de desequilibrio podrá formar parte del grupo en 2020 (DGT V1834-17).

Régimen especial de 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 contractual¹⁰¹, las 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.

Recuerde:

- Cuando no se satisfaga cuota alguna correspondiente a la recuperación del coste del bien, únicamente se computará como partida deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora. El régimen fiscal especial no se configura por la norma legal como optativo, por lo que si el contrato celebrado es de los citados por esta norma no cabe renunciar a su aplicación, ni íntegra ni parcialmente (DGT 1950-01).
- 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.

¹⁰¹ 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.



- 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).

Transparencia Fiscal Internacional

Supone la imputación a una empresa residente de ciertas rentas obtenidas por una entidad participada mayoritariamente en el extranjero (50 por 100), cuando la imposición sobre esas rentas en el extranjero es notoriamente inferior a la que hubiera tenido en territorio español (75 por 100), produciéndose dicha imputación, aunque las rentas no hayan sido efectivamente distribuidas.

Recuerde:

- Con efectos enero de 2021 se producen las siguientes novedades:

La imputación de las rentas positivas obtenidas por la no residente se extiende a las obtenidas por sus establecimientos permanentes en el extranjero, sin que se aplique en este caso la exención por doble imposición internacional.

Se regulan nuevos supuestos de imputación de rentas: actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento y actividades financieros, salvo obtenidas en el ejercicio de actividades económicas. Las rentas de operaciones vinculadas con no residentes o establecimiento permanente en las que la entidad no residente o establecimiento permanente añaden un valor económico escaso o nulo.

Respecto de las rentas que provengan de actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas con personas o entidades vinculadas no se incluirán cuando al menos 2/3, (antes 50 por 100) procedan de operaciones efectuadas con personas no vinculadas.

También se imputan los dividendos y las rentas derivadas de la transmisión de participaciones que perciba la no residente. Recordamos que hasta ahora no se imputaban si la participación de la no residente en las filiales cumplía determinados requisitos¹⁰².

¹⁰² Se traten de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5 por 100 del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea patrimonial.



Si antes no se aplicaba el régimen a las entidades residentes en la Unión Europea acreditando que su constitución y operativa tenían motivo económico válido, ahora no se aplica tampoco cuando residen en el Espacio Económico Europeo y lo que han de acreditar es que realizan una actividad económica.

Normativa contable y fiscal en proyecto

Proyecto de Norma Contable para las Operaciones entre Empresas del Grupo

Como sabemos, a nivel internacional, la NIIF 3 “Combinaciones de negocios” adoptada en la Unión Europea excluye de su alcance —y por tanto no regula— el tratamiento contable de las reestructuraciones empresariales que se realicen entre empresas del grupo, cuestión que ha motivado la revisión, en el seno del IASB, de la casuística contable de este tipo de operaciones, a través del documento de discusión “Combinaciones de negocios bajo control común (Business Combinations under Common Control)”. De acuerdo con el proyecto de referencia, la propuesta se basa sucintamente en utilizar dos métodos de valoración —el método de valor contable y el método de adquisición— en función de una serie de cuestiones objetivas como son: si la transacción afecta a los accionistas minoritarios de la empresa receptora; si las acciones de la empresa receptora se negocian en un mercado cotizado; si todos los accionistas minoritarios son partes vinculadas de la empresa receptora; o si la empresa ha elegido utilizar el método de valor contable y ninguno de sus accionistas minoritarios se opone.

Respecto a la situación en España el ICAC ha sometido a consulta pública el Proyecto de Norma Contable para las Operaciones entre Empresas del Grupo. Tal como señala la consulta pública el PGC recoge en su Segunda Parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios y otras disposiciones contables como son la norma de registro y valoración (NRV) 21ª del PGC y la NRV 20ª del PGC-PYMES las cuales regulan las operaciones entre empresas del grupo.

El apartado 2 de la NRV 21ª del PGC y de la NRV 20ª del PGC-PYMES se ocupa del tratamiento contable particular de las operaciones de reestructuración entre empresas del grupo. En concreto, cuando se cumplen los requisitos establecidos por el PGC —el negocio transferido y la empresa adquirente deben formar parte de un grupo de la NECA 13ª del PGC; el objeto de la transacción debe ser un negocio y; el desplazamiento patrimonial se debe instrumentar por medio de uno de los títulos que se enumeran en la propia NRV 21ª como son la aportación no dineraria, fusión, escisión, aplicación de resultado, reducción de capital o disolución— el negocio recibido se contabilizará por valor en las cuentas consolidadas del grupo superior radicado en España o, en su defecto, por el valor en libros o coste precedente en las cuentas individuales de la entidad transmitente que, en la práctica también supone aplicar un valor consolidado en los términos previstos en la disposición transitoria sexta del Real Decreto 1159/2010. Además de lo anterior, debemos también tener en consideración lo dispuesto en el punto 2.2.1 de la NRV 21ª, según la cual, “en el caso particular de la fusión, la diferencia que pudiera ponerse de manifiesto



entre el valor neto de los activos y pasivos de la sociedad adquirida, ajustado por el saldo que deba lucir en las subagrupaciones A-2) y A-3) del patrimonio neto, y cualquier importe correspondiente al capital y prima de emisión que, en su caso, hubiera emitido la sociedad absorbente, se contabilizará en una partida de reservas”.

Por otra parte, si este tipo de operaciones de reestructuración se realizan entre empresas que no forman parte del mismo grupo, sería aplicable lo dispuesto en la NRV^a 19 “Combinaciones de negocios”. De tal forma y, ante tales circunstancias, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos se registrarán, con carácter general, por su valor razonable siempre y cuando dicho valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad. Así mismo, de acuerdo con el apartado 2.5 de la NRV^a 19, en caso de que se produzca alguna diferencia—entre el valor razonable y el coste de la combinación de negocios—, generará el reconocimiento de un fondo de comercio, si esta es positiva, o el de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, si esta es negativa.

Pues bien, la propuesta del IASB se basa, entre otros motivos, en que determinadas operaciones entre empresas del mismo grupo no difieren de aquellas operaciones reguladas en la NRV^a19 y, por lo tanto, deben tener un tratamiento contable similar. Este enfoque se fundamenta en la Teoría de la Utilidad, de tal forma que la información contable debe ser útil para la toma de decisiones de los usuarios de la información financiera, como son los accionistas minoritarios, los accionistas potenciales, los prestamistas y otros acreedores, ponderando este con el criterio del coste-beneficio. Debemos tener en consideración que la determinación del valor razonable, cuando no existe un mercado activo comparable, puede suponer un excesivo coste en relación con el beneficio obtenido consistente en ofrecer una mayor información financiera y por lo tanto no estaría justificado.

En este sentido, habida cuenta que estas operaciones no son tan frecuentes en las pymes, sería recomendable que este nuevo enfoque de valoración no afectase a estas empresas de tal forma que se mantenga el criterio de valoración establecido en el NRV 20^a del RDL 15/14/2007, y así se ha manifestado en los comentarios remitidos desde el Consejo General de Economistas de España.

Además, en lo que respecta a la NRV 21^a Operaciones entre empresas el grupo del PGC, en nuestra opinión, se debería considerar lo siguiente:

Combinaciones de negocios (fusiones y escisiones) entre sociedades cotizadas en los mercados de valores. En este caso, dada la utilidad que podría reportar la valoración de las sociedades adquiridas a los socios externos, sería aconsejable aplicar el método de la adquisición;

Combinaciones de negocios (fusiones y escisiones) entre sociedades no cotizadas en los mercados de valores y en los cuales las sociedades afectadas fueran sociedades del grupo según el artículo 42 del



Código del Comercio (grupo vertical o de control). En este caso, y aplicando el criterio coste-beneficio, en aquellos supuestos en los que los socios externos de las sociedades adquiridas no se opusieran, podría ser conveniente seguir aplicando el criterio establecido en el texto actual de la NRV 21ª Operaciones entre expresada del grupo del PGC;

Combinaciones de negocios (fusiones y escisiones) entre sociedades no cotizadas en los mercados de valores y en los cuales las sociedades afectadas fueran sociedades de un grupo de unidad de decisión (grupo horizontal). En este caso, y aplicando también el criterio coste-beneficio, debería seguir aplicándose el criterio actual establecido en la NRV 21ª Operaciones entre expresada del grupo del PGC.

Propuesta de directiva sobre la presentación de informes de sostenibilidad empresarial

El pasado 21 de abril, la Comisión de la Unión Europea (UE) presentó una nueva Propuesta de Directiva sobre informes de sostenibilidad corporativa (véase también April Package). Esta propuesta revisa la actual Directiva 2014/95/UE, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos (Directiva NFRD), modificando cuatro disposiciones normativas preexistentes.

Modificación de Directivas y Reglamento Europeo

La propuesta consiste en una Directiva que modificaría cuatro documentos legislativos existentes: En primer lugar, modificaría la Directiva de contabilidad, revisando algunas disposiciones vigentes y añadiendo algunas disposiciones nuevas sobre informes de sostenibilidad. Además, modificaría la Directiva de auditoría y el Reglamento de auditoría para cubrir la auditoría de la información sobre sostenibilidad. Por último, modificaría la Directiva sobre transparencia para ampliar el alcance de los requisitos de información sobre sostenibilidad a las empresas con valores que cotizan en mercados regulados y para aclarar el régimen de supervisión de la información sobre sostenibilidad de estas empresas:

- Artículo 1: modifica la Directiva 2013/34 / UE ("Directiva de contabilidad");
- Artículo 2: modifica la Directiva 2004/109 / CE ("Directiva de Transparencia");
- Artículo 3: modifica la Directiva 2006/43 / CE ("Directiva de auditoría");
- Artículo 4: modifica el Reglamento (UE) no 537/2014 (el Reglamento de auditoría para EIP).
- Además, el artículo 5 (Transposición) obliga a los Estados miembros a transponer los artículos 1 a 3 de la Directiva a más tardar el 1 de diciembre de 2022 y a garantizar que sus disposiciones se apliquen a las empresas para el ejercicio financiero que comienza el 1 de enero de 2023 o durante el año natural 2023. Por su parte, el artículo 6 establece como fecha de entrada en vigor de las



disposiciones modificadas del Reglamento (UE) Nº 537/2014 (el Reglamento de auditoría de EIP) el 1 de enero de 2023.

La Directiva sobre información no financiera (Directiva 2014/95/UE) —a partir de ahora NFRD—, que modificaba la Directiva contable, fue adoptada en 2014. Las empresas incluidas en el ámbito de la NFRD tenían que informar de acuerdo con sus provisiones por primera vez en 2018.

La NFRD introdujo requisitos para que las empresas informaran sobre cómo los problemas de sostenibilidad afectan su desempeño, posición y desarrollo y sobre su impacto en las personas y el medio ambiente. De acuerdo con la NFRD, en 2017 la Comisión publicó directrices no vinculantes para la presentación de informes por las empresas; y en 2019, publicó directrices adicionales sobre la presentación de información relacionada con el clima. Estas directrices, sin embargo, no han mejorado suficientemente la calidad de la información que las empresas divulgan de conformidad con la NFRD.

La Comisión Europea (CE) se comprometió a proponer una revisión de la Directiva sobre informes no financieros en el European Green Deal —Pacto Verde Europeo— y su Programa de Trabajo de 2020.

En su resolución de mayo de 2018 sobre finanzas sostenibles, el Parlamento Europeo pidió un mayor desarrollo de los requisitos de información en el marco de la Directiva sobre información no financiera (NFRD) ; y en su resolución de diciembre de 2020 sobre gobernanza empresarial sostenible, acogió con satisfacción el compromiso de la Comisión de revisar la NFRD, solicitando una extensión de su alcance a categorías adicionales de empresas y además acogió con satisfacción el compromiso de la Comisión de desarrollar normas de información no financiera de la UE. El Parlamento Europeo también consideró que la información no financiera publicada por las empresas de conformidad con la NFRD debería estar sujeta a una verificación obligatoria.

Los principales usuarios de la información sobre sostenibilidad divulgada en los informes anuales de las empresas son los inversores y las organizaciones no gubernamentales, los interlocutores sociales y otras partes interesadas. Los inversores, incluidos los administradores de activos, desean comprender mejor los riesgos y las oportunidades que brindan los problemas de sostenibilidad para sus inversiones, así como los impactos de esas inversiones en las personas y el medio ambiente. Las organizaciones no gubernamentales, los interlocutores sociales y otras partes interesadas quieren que las empresas rindan más cuentas de los impactos de sus actividades en las personas y el medio ambiente.

No obstante, el marco legal actual no garantiza que se satisfagan las necesidades de información de estos usuarios, ya que hay empresas que no publican información no financiera, y las que sí lo hacen no recogen toda la relevante para los usuarios. Además, se ha observado que la información publicada a menudo no



es suficientemente fiable y comparable entre empresas; y, además, a menudo es difícil de encontrar por los usuarios.

Las necesidades de información de los usuarios han aumentado significativamente en los últimos años y casi seguro que seguirán creciendo. Una razón es la creciente conciencia de los inversores de que los problemas de sostenibilidad pueden poner en riesgo el rendimiento financiero de las empresas. Otra es el creciente mercado de productos de inversión que buscan ajustarse a ciertos estándares de sostenibilidad o lograr ciertos objetivos de sostenibilidad. Y otra es la regulación, incluida la Regulación de divulgación de finanzas sostenibles y la Regulación de taxonomía. Como resultado de estas dos normativas, los gestores de activos y los asesores financieros necesitan más información sobre sostenibilidad de las empresas participadas. Por último, probablemente la pandemia por la COVID-19 supondrá un aumento en la demanda de información sobre sostenibilidad de las empresas.

Por lo tanto, existe una brecha cada vez mayor entre la información que suministran las empresas sobre sostenibilidad y las necesidades de los usuarios de esa información, lo cual significa que los inversores no pueden tener suficientemente en cuenta los riesgos relacionados con la sostenibilidad en sus decisiones de inversión; que, a su vez, tienen el potencial efecto de crear riesgos sistémicos que amenacen la estabilidad financiera. Por otra parte, el "gap" o brecha, significa que los inversores no pueden canalizar recursos financieros a empresas con modelos y actividades comerciales sostenibles. Ello, a su vez, socava la consecución de los objetivos del Pacto Verde Europeo y obstaculiza que se pueda atribuir a las empresas responsabilidad sobre su impacto en las personas y el medio ambiente. Finalmente se trata de una deficiencia en la rendición de cuentas que puede afectar al funcionamiento eficiente de la economía social de mercado.

Por otra parte, la situación actual también es problemática para las empresas que deben presentar información al respecto. La falta de concreción en los requisitos actuales y la gran cantidad de estándares y marcos existentes dificultan que las empresas sepan exactamente qué información deben publicar.

El objetivo de esta propuesta, por tanto, es mejorar los informes de sostenibilidad al menor coste posible, con el fin de aprovechar mejor el potencial del mercado único europeo para contribuir a la transición hacia un sistema económico y financiero plenamente sostenible e integrador de conformidad con el Pacto Verde Europeo y los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la ONU. La propuesta tiene como objetivo asegurar que exista información adecuada públicamente disponible sobre los riesgos que presentan las cuestiones de sostenibilidad para las empresas y los impactos de las propias empresas sobre las personas y el medio ambiente. Esto significa que las empresas deben publicar dicha información que deberá incluir toda aquella que los usuarios consideren relevante. Además, dicha información debe ser comparable, fiable y fácil de



encontrar y utilizar para los usuarios a través de tecnología digital. Esto implica cambiar el estado de la información de sostenibilidad para hacerla más comparable a la información financiera.

La propuesta ayudará a reducir los riesgos sistémicos para la economía, mejorará la asignación de capital financiero a empresas y actividades que aborden problemas sociales, sanitarios y medioambientales y, finalmente, hará que las empresas sean más responsables de sus impactos en las personas y el medio ambiente, generando así confianza entre ellas y la sociedad.

En cuanto a los estándares de informes de sostenibilidad, hay varias iniciativas internacionales en marcha cuyo objetivo es ayudar en la convergencia y armonización mundial de los estándares de informes de sostenibilidad. La UE apoya plenamente este objetivo, ya que las empresas y los inversores de la UE que operan a nivel mundial se beneficiarán de dicha convergencia y armonización. La Comisión apoya las iniciativas del G20, el G7, la Junta de Estabilidad Financiera y otros para generar un compromiso internacional con el objeto de desarrollar una línea de base de estándares de informes de sostenibilidad global que se basarían en el informe del Grupo de Trabajo sobre Divulgaciones Financieras Relacionadas con el Clima.

De tal manera que la Unión Europea va a tener unas normas propias al respecto de la información de sostenibilidad, que partirán del marco incluido en la propuesta de nueva directiva (CSRD), y el órgano responsable de la emisión de estas normas será el propio EFRAG. Aunque, si se pretende que a finales de 2022 ya se apruebe el primer grupo de normas europeas para que se apliquen de forma obligatoria en 2023, el EFRAG no puede perder tiempo al respecto, y por ello ya se ha empezado a trabajar en la elaboración de estas normas, de nuevo, a través de un grupo de trabajo ad-hoc (otro Project Task Force).

Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022

Tributación mínima

La cuota líquida¹⁰³ no podrá ser inferior al 15 por 100 de la base imponible positiva (se trata de la base imponible después de compensar las bases imponibles negativas (BIN's) y de aplicar las reservas de capitalización y de nivelación) en el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea al menos de 20.000.000€, durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, y en el de los que tributen por el régimen de consolidación fiscal (en este caso cualquiera que sea su INCN).

¹⁰³ La cuota líquida será el resultado de minorar la cuota íntegra en las bonificaciones y deducciones. En ningún caso puede ser negativa.



Excepciones:

- La cuota líquida no podrá ser inferior al 10 por 100 de la base imponible en las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 por 100.
- La cuota líquida no podrá ser inferior al 18 por 100 de la base imponible si se trata de entidades que tributan al tipo de gravamen de las entidades de crédito o de hidrocarburos.
- En el caso de las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60 por 100 a la cuota íntegra.
- En las entidades de la Zona Especial Canaria (ZEC), la base imponible positiva sobre la que se aplicará el porcentaje no incluirá la parte de la misma correspondiente a las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de dicha Zona que tribute al tipo de gravamen especial.
- La tributación mínima no se aplica a las entidades beneficiarias del mecenazgo, a las Instituciones de Inversión Colectiva, a los Fondos de Pensiones y, tampoco, a las SOCIMIS.
- Reglas de aplicación de la cuota líquida mínima:
 - A la cuota íntegra, en primer lugar, se le restan las bonificaciones y la deducción por inversiones de las autoridades portuarias, luego, se le restan las deducciones por doble imposición jurídica y económica, las que correspondan por Transparencia Fiscal Internacional y las deducciones correspondientes a participaciones adquiridas antes de 2015 o deducciones por doble imposición pendientes, respetando los límites de cada una.
 - Si la (cuota íntegra - bonificaciones - deducción por doble imposición jurídica y económica - deducciones por doble imposición pendientes) es superior a la cuota mínima, la diferencia es la cuota mínima a ingresar.
 - Si la (cuota íntegra - bonificaciones - deducción por doble imposición jurídica y económica - deducciones por doble imposición pendientes) es inferior a la cuota mínima, se siguen minorando las restantes deducciones (respetando sus propios límites, también en las del régimen especial de Canarias) hasta llegar a la cuota mínima. Si opera la cuota mínima, los saldos pendientes se trasladan a ejercicios futuros.
- Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda



Hecmar Rioja Asesores, S.L.

- Se reduce del 85 al 40 por 100 la bonificación de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos establecidos.

Hecmar Rioja Asesores, SLP



90 recomendaciones a tener en cuenta a final de año por los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades

Aunque el Impuesto sobre Sociedades de 2021, de las entidades cuyo ejercicio coincide con el año natural, se autoliquidará en julio de 2022, el gasto por impuesto sobre beneficio habrá que contabilizarlo a finales de este ejercicio y, por lo tanto, eso exigirá calcular el impuesto a pagar y realizar todos los ajustes al resultado contable, cuantificar la reserva de capitalización, decidir la compensación de BIN´s o determinar el importe de las deducciones. A continuación, recopilamos 90 recomendaciones de contabilidad y otras fiscales que os pueden ayudar a optimizar y rebajar la factura fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2021.

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 existen inmovilizados totalmente amortizados y en funcionamiento. Distinguir y registrar correctamente operaciones de reparaciones de ampliaciones, mejoras y renovación.
2. Verificar contratos de alquiler, y distinguir entre arrendamientos financieros u operativos.
3. Inmovilizado Intangibles (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 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 rappels y descuentos devengados, tanto sobre compras, como sobre ventas.



9. Instrumentos financieros (NRV 9). Revisar la nueva clasificación de los activos financieros, revisar aplicación del coste amortizado, 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 la coincidencia de este.
11. Realizar arqueo de las cajas, y ajustar las posibles diferencias que puedan existir entre el saldo 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.
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. Asimismo, 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 las 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 nueva clasificación de los pasivos financieros, revisar aplicación del coste Amortizado, valor razonable, etc. Verificar la correcta periodificación de intereses.



19. Revisar el saldo pendiente de deudores 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 contabilizan del IVA y retenciones, y realizar cuadros 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 provisiones y si existen contingencias o litigios pendientes. Distinguir si se deben registrar y/o información en la memoria.
26. Revisar y documentar, en la medida de lo posible, los contratos con clientes por la entrega de bienes o la prestación de servicios para dar cumplimiento a los nuevos requerimientos de la Resolución de Ingresos.
27. Además de documentar los contratos con clientes, revisar el momento del devengo contable del ingreso, sobre todo atendiendo a los casos particulares como son las reglas para contabilizar la cesión de licencias.
28. A la luz de la información sobre los acuerdos con los clientes y del fondo económico del mismo, revisar si incluyen clausulas especiales como el reintegro del precio cobrado o la recompra de activos.
29. Si es socio de una SICAV y ésta se va a liquidar en 2022, por acogerse al régimen transitorio de la ley 11/2021 de medidas para la prevención del fraude, tenga en cuenta que no tendrá que



integrar la renta derivada de la liquidación, siempre que el total del dinero o bienes que le corresponda se reinvierta en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones de otras Instituciones de Inversión Colectiva (IIC).

30. Si en 2021 ha trasladado su residencia a un país de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, en este último caso cuando exista un acuerdo de doble imposición e intercambio de información fiscal, podrá fraccionar en quintas partes la plusvalía a pagar-exit tax-, por la diferencia entre el valor contable y fiscal de los elementos patrimoniales.
31. Si aplica el régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI), no se olvide de transparentar los dividendos o plusvalías que la no residente obtenga de sus filiales. Hasta ahora no se transparentaban dichas rentas.
32. Si durante 2021 ha constituido, como único socio, una entidad que no es patrimonial, el INCN no ha superado los 40.000.000€ y no forma parte de un grupo mercantil, podrá aplicar la exención plena por los dividendos que vaya a percibir en años posteriores de la nueva entidad, siempre que no tenga participaciones en otras sociedades con porcentajes iguales o superiores al 5 por 100.
33. Evaluar a cuánto ascenderá el importe neto de la cifra de negocios (INCN) 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.
34. Con la cifra anterior, sabremos el límite al importe máximo deducible del gasto de atenciones a clientes y proveedores, que es el 1 por 100 por 100 precisamente del INCN. Si fuéramos a superar dicho límite, sería conveniente aplazar, en la medida de lo posible, ese tipo de gastos a 2022.
35. Si la entidad se ha constituido en 2021, 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.
36. Si es ERD y a final de año tiene saldos de clientes dudosos y han transcurrido 3 meses desde el vencimiento hasta el 31 de diciembre, el deterioro contable es gasto fiscal.
37. Aparte de la deducibilidad del gasto por insolvencias de créditos expuesto, las ERD, por el resto de los 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 por 100 de la suma de esos saldos.



38. 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.
39. 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.
40. 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.
41. 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.
42. 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.
43. 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.
44. Evite un desajuste en la tesorería chequeando las operaciones realizadas durante el año que no le han generado liquidez, pero sí beneficio por el que debe de tributar y, en su caso repartir entre los socios. Tales como permutas comerciales, quitas o esperas, percepción de donaciones de bienes, aportaciones no dinerarias o reversión de deterioros, que en su día fueron deducibles.
45. 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.



46. 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.
47. 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 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.
48. 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.
49. 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 2021, 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.
50. 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.
51. 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.
52. 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€.
53. Si la entidad se ha constituido en 2021 y aplica la libertad de amortización de elementos nuevos, 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.



54. 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.
55. Si a final de año tiene saldos de clientes dudosos y han transcurrido 6 meses desde el vencimiento hasta el 31 de diciembre -3 meses si es ERD- 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.
56. 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.
57. No se olvide de hacer un 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.
58. 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.
59. 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.
60. Preste especial atención a los intereses de demora, tanto los exigidos en una liquidación administrativa como los devengados por la suspensión de la ejecución de un acto administrativo impugnado, en ambos casos el gasto contable es deducible, con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo, junto con el resto de los gastos financieros.
61. No olvide realizar el ajuste positivo al resultado contable correspondiente a los gastos de multas y sanciones, pues no se pueden deducir.
62. 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.



63. 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.
64. 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 por 100 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.
65. Si la sociedad ha transmitido participaciones de otra en la que tenía un 5 por 100 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.
66. 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.
67. 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 por 100.
68. Si la entidad ha transmitido participaciones con pérdidas y son deducibles por tener una participación inferior al 5 por 100, 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.
69. Si se trata de una sociedad socio de otra que se va a liquidar con pérdidas, con independencia del porcentaje de participación en la entidad que se disuelve, 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.



70. Si la entidad va a vender participaciones con pérdidas de una sociedad de la que posee más de un 5 por 100 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 por 100 (sin que pueda deducir las pérdidas), y segundo, transcurrido un año, el resto (siendo esa última pérdida deducible).
71. 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.
72. 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 por 100 de la base imponible previa a esta reducción y a la compensación de BIN's.
73. Si en un ejercicio anterior se redujo la base por la reserva de capitalización y dicha reducción se vio limitada por el 10 por 100 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 por 100 de la base imponible.
74. 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.
75. 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.
76. 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.



77. 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.
78. Tratándose de una ERD que está incrementando plantilla (su plantilla media de 2021-22 se incrementará respecto a la de 2020, y supone que mantendrá el incremento otros 2 años a partir de 2022), si invierte antes de fin de año en elementos nuevos y afectos 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.
79. 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 por 100 de la cuota que se corresponda con el 10 por 100 de la base imponible (que se puede reducir hasta un máximo absoluto de 1.000.000€).
80. Tenga en cuenta que si es una empresa de nueva creación y ha obtenido beneficio y aplica este año el tipo reducido del 15 por 100 no podrá aplicar la reserva de nivelación.
81. 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.
82. Si en 2016 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.
83. Si es el primer año en que una nueva sociedad obtiene beneficios y, por lo tanto, puede aplicar el tipo de gravamen del 15 por 100, 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 por 100. De esta forma se aprovechará el beneficio fiscal del tipo reducido.
84. Si se ha constituido en 2021 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.
85. Si la sociedad, en 2013 y 2014, por su INCN vio limitado el gasto por amortización, pudiendo deducir un máximo del 70 por 100 de la amortización contabilizada, sobre el 30 por 100 que esté



recuperando con ajustes negativos podrá aplicar una deducción del 5 por 100, para compensar que la recuperación del gasto se efectúa a un tipo de gravamen inferior.

86. 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 una deducción del 40 por 100, 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.
87. 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.
88. 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.
89. 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.
90. Si durante este ejercicio ha realizado alguna operación de las que puede acoger al régimen especial de reestructuración empresarial, debe tener en cuenta que 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.

