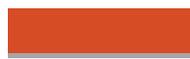
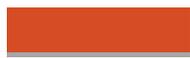


## NOVEDADES EN EL IRPF Y SOCIEDADES DE 2021

 En el IRPF de 2021 se podrá aprovechar una nueva deducción por obras que mejoren la eficiencia energética de las viviendas habituales o alquiladas

 En Sociedades las novedades más importantes para 2021 son las que afectan a la exención de dividendos y plusvalías de carteras de control

<b>I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS .....</b>	<b>3</b>
A) Normativa Estatal .....	3
B) Normativa Autonómica .....	6
C) Normativa Foral del País Vasco .....	7
D) Normativa Foral de Navarra .....	13
<b>II. ANÁLISIS NORMATIVO.....</b>	<b>14</b>
A) Planificación de la Renta 2021 .....	14
B) Cierre contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2021. 90 recomendaciones .....	71
<b>III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA .....</b>	<b>198</b>
<b>IV. NOTICIAS DE PRENSA .....</b>	<b>203</b>
<b>V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE .....</b>	<b>205</b>

## **I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS**

### **A) Normativa Estatal**

#### **Orden HFP/862/2021 de 29 de julio**

Se regula la composición y funciones de la Comisión Ministerial de Administración Digital del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

#### **BOE de 10 de agosto de 2021**

#### **Orden HFP/873/2021 de 29 de julio**

Se aprueba la Política de Seguridad de la Información en el ámbito de la Administración digital del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

#### **BOE de 11 de agosto de 2021**

#### **Orden HFP/915/2021 de 1 de septiembre**

Se modifican la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas a través de cuentas abiertas en las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes; y la Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública.

#### **BOE de 3 de septiembre de 2021**

#### **Resolución de 2 de septiembre de 2021 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**

Se modifican la Resolución de 3 de junio de 2009, sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras con ocasión de la tramitación de procedimientos tributarios y, en particular, para el pago de deudas por el sistema de cargo en cuenta o mediante la utilización de tarjetas de crédito o débito; y la Resolución de 18 de enero de 2021, por la que se definen el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante

transferencias a través de entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria encomendada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

#### **BOE de 3 de septiembre de 2021**

##### **Resolución de 6 de septiembre de 2021 de la Subsecretaría**

Se publica la Resolución de 2 de septiembre de 2021, conjunta de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se modifica la de 13 de octubre de 2016, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la participación por vía telemática en procedimientos de enajenación de bienes a través del portal de subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado.

#### **BOE de 8 de septiembre de 2021**

##### **Real Decreto-ley 17/2021 de 14 de septiembre**

Medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad.

#### **BOE de 15 de septiembre de 2021**

##### **Resolución de 20 de septiembre de 2021 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**

Se modifica la de 28 de febrero de 2006, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la validación mediante un código NRC de los avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca y presentados por los interesados ante la Administración Tributaria.

#### **BOE de 24 de septiembre de 2021**

##### **Orden HFP/1032/2021 de 29 de septiembre**

Se aprueba el modelo de solicitud de inclusión y comunicación de renuncia al sistema de Cuenta Corriente en materia Tributaria y se regula la forma, condiciones y procedimiento de su presentación.

#### **BOE de 30 de septiembre de 2021**

##### **Real Decreto-ley 19/2021 de 5 de octubre**

Medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

#### **BOE de 6 de octubre de 2021**

### **Real Decreto-ley 20/2021 de 5 de octubre**

Se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma.

### **BOE de 6 de octubre de 2021**

### **Ley 14/2021 de 11 de octubre**

Se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019.

### **BOE de 13 de octubre de 2021**

### **Orden HFP/1104/2021 de 7 de octubre**

Se aprueba el factor de minoración aplicable para la determinación de los valores de referencia de los inmuebles.

### **BOE de 14 de octubre de 2021**

### **Real Decreto 899/2021 de 19 de octubre**

Se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social y pagos a cuenta.

### **BOE de 20 de octubre de 2021**

### **Real Decreto-ley 24/2021 de 2 de noviembre**

Transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de bonos garantizados, distribución transfronteriza de organismos de inversión colectiva, datos abiertos y reutilización de la información del sector público, ejercicio de derechos de autor y derechos afines aplicables a determinadas transmisiones en línea y a las retransmisiones de programas de radio y televisión, exenciones temporales a determinadas importaciones y suministros, de personas consumidoras y para la promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes.

### **BOE de 3 de noviembre de 2021**

### **Orden HFP/1202/2021 de 4 de noviembre**

Se determina la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública y responsables solidarios por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en aplicación de lo establecido en la disposición transitoria segunda de la Ley 11/2021, de 9 de julio.

**BOE de 6 de noviembre de 2021**

**Real Decreto-ley 25/2021 de 8 de noviembre**

Medidas en materia de Seguridad Social y otras medidas fiscales de apoyo social.

**BOE de 9 de noviembre de 2021**

**Real Decreto-ley 26/2021 de 8 de noviembre**

Se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

**BOE de 9 de noviembre de 2021**

**Resolución de 26 de octubre de 2021 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**

Se modifica la de 13 de enero de 2021, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

**BOE de 10 de noviembre de 2021**

**Real Decreto-ley 27/2021 de 23 de noviembre**

Se prorrogan determinadas medidas económicas para apoyar la recuperación.

**BOE de 24 de noviembre de 2021**

## **B) Normativa Autonómica**

### **Comunidad Autónoma de Andalucía**

**Ley 5/2021 de 20 de octubre**

Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

**BOJA de 26 de octubre de 2021**

## **Comunidad Autónoma de las Islas Canarias**

### **Decreto ley 12/2021 de 30 de septiembre**

Se adoptan medidas tributarias, organizativas y de gestión como consecuencia de la erupción volcánica en la isla de La Palma.

**BOC de 1 de octubre de 2021**

## **Comunidad Autónoma de Aragón**

### **Ley 7/2021 de 7 de octubre**

Se modifican el Texto Refundido de las Tasas de la Comunidad Autónoma de Aragón, aprobado por Decreto Legislativo 1/2004, de 27 de julio, del Gobierno de Aragón, y la Ley 5/2006, de 22 de junio, de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Aragón.

**BOE de 30 de noviembre de 2021**

## **C) Normativa Foral del País Vasco**

### **Normativa Foral de Álava**

#### **Decreto Foral 37/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 3 de agosto**

Se modifica el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**BOTHA de 4 de agosto de 2021**

#### **Orden Foral 504/2021, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de agosto**

Se aprueba el modelo 035 «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y el procedimiento de presentación.

**BOTHA de 1 de septiembre de 2021**

### **Orden Foral 506/2021, de 13 de agosto**

Se modifica la Orden Foral 38/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 4 de febrero, de aprobación de los nuevos modelos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 303 Autoliquidación y 322 Grupo de Entidades.

### **BOTHA de 1 de septiembre de 2021**

#### **Decreto Foral Normativo 1/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 29 de septiembre**

Se aprueba el texto refundido de la Norma Foral reguladora de las Haciendas Locales.

### **BOTHA de 6 de octubre de 2021**

#### **Decreto Foral Normativo 2/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 29 de septiembre**

Se aprueba el texto refundido de la Norma Foral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

### **BOTHA de 6 de octubre de 2021**

#### **Decreto Foral Normativo 3/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 29 de septiembre**

Se aprueba el texto refundido de la Norma Foral del Impuesto sobre Actividades Económicas.

### **BOTHA de 6 de octubre de 2021**

#### **Decreto Foral Normativo 4/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 29 de septiembre**

Se aprueba el texto refundido de la Norma Foral del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

### **BOTHA de 6 de octubre de 2021**

#### **Decreto Foral Normativo 5/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 29 de septiembre**

Se aprueba el texto refundido de la Norma Foral del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

### **BOTHA de 6 de octubre de 2021**

**Decreto Foral Normativo 6/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 29 de septiembre**

Se aprueba el texto refundido de la Norma Foral del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

**BOTHA de 6 de octubre de 2021**

**Decreto Foral 48/2021, del Consejo del Gobierno Foral de 5 de octubre**

Se aprueba el Reglamento por el que se desarrolla la obligación TicketBAI.

**BOTHA de 13 de octubre de 2021**

**Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 7/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de noviembre**

Se adapta a la normativa tributaria alavesa las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la adopción de medidas urgentes en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica y en el Impuesto sobre la Electricidad.

**BOTHA de 10 de noviembre de 2021**

**Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 8/2021, del Consejo de Gobierno Foral de 16 de noviembre**

Se modifica la normativa reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a fin de adaptarla a la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021.

**BOTHA de 17 de noviembre de 2021**

**Normativa Foral de Bizkaia**

**Decreto Foral 123/2021, de 7 de septiembre, de la Diputación Foral de Bizkaia**

Se modifica el Decreto Foral 169/2014, de 16 de diciembre, que aprueba el Reglamento General Presupuestario del Territorio Histórico de Bizkaia.

**BOB de 13 de septiembre de 2021**

**Orden Foral 1558/2021, de 20 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas**

Se aprueba el modelo 560 «Impuesto Especial sobre la Electricidad». Autoliquidación y se establece la forma y procedimiento para su presentación.

**BOB de 24 de septiembre de 2021**

**Orden Foral 1578/2021, de 24 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas**

Se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza del libro registro de operaciones económicas de las personas físicas a través de la sede electrónica de la Diputación Foral.

**BOB de 4 de octubre de 2021**

**Orden Foral 1582/2021, de 24 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas**

Se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza del libro registro de operaciones económicas de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a través de la sede electrónica de la Diputación Foral, con excepción del capítulo de movimientos contables.

**BOB de 4 de octubre de 2021**

**Orden Foral 1778/ 2021, de 25 de octubre del diputado foral de Hacienda y Finanzas**

Se acuerda modificar la fecha de vencimiento del plazo de presentación de ciertos modelos tributarios.

**BOB de 26 de octubre de 2021**

**Decreto Foral Normativo 7/2021, de 16 de noviembre**

Se adapta la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana al reciente pronunciamiento del Tribunal Constitucional en relación con dicho impuesto.

**BOB de 17 de noviembre de 2021**

## **Normativa Foral de Gipuzkoa**

### **Decreto Foral-Norma 5/2021, de 7 de septiembre**

Se establece un anticipo líquido de las deducciones para el fomento del cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI.

### **BOG de 8 de septiembre de 2021**

### **Orden Foral 518/2021, de 18 de septiembre**

Se aprueba la interpretación aplicable durante 2021 al uso del fondo de promoción y educación de las cooperativas con la finalidad de paliar los efectos del COVID-19.

### **BOG de 24 de septiembre de 2021**

### **Decreto Foral 11/2021, de 29 de septiembre**

Se modifican los reglamentos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y del Impuesto sobre Sociedades.

### **BOG de 4 de octubre de 2021**

### **Decreto Foral 12/2021, de 5 de octubre**

Se modifican determinados reglamentos de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria.

### **BOG de 8 de octubre de 2021**

### **Orden Foral 556/2021 de 14 de octubre**

Se aprueba el modelo 560 «Impuesto especial sobre la electricidad. Autoliquidación» y se establece la forma y procedimiento para su presentación.

### **BOG de 18 de octubre de 2021**

### **Decreto Foral-Norma 6/2021, de 19 de octubre**

Suspensión de las reglas fiscales a aplicar por las entidades locales de Gipuzkoa en 2022 en materia de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

### **BOG de 21 de octubre de 2021**

#### **Orden Foral 560/2021, de 21 de octubre**

Se aprueba la carta de servicios del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 2021-2022.

#### **BOG de 2 de noviembre de 2021**

#### **Orden Foral 608/2021, de 9 de noviembre**

Se modifica el calendario de implantación de la obligación TicketBAI y se exime de su cumplimiento a determinadas personas físicas en edad cercana a la de su jubilación.

#### **BOG de 11 de noviembre de 2021**

#### **Orden Foral 609/2021, de 9 de noviembre**

Se aprueba el modelo KTB «Anticipo de deducciones para el fomento del cumplimiento voluntario de la obligación TicketBAI» del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes que operen a través de establecimiento permanente, así como la forma y plazo de su presentación.

#### **BOG de 11 de noviembre de 2021**

#### **Orden Foral 605/2021, de 9 de noviembre**

Se modifica la Orden Foral 1074/2008, de 11 de diciembre, por la que se regula el pago de los ingresos de derecho público de la Diputación Foral de Gipuzkoa a través de la Pasarela de Pagos.

#### **BOG de 12 de noviembre de 2021**

#### **Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre**

Se adapta la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

#### **BOG de 17 de noviembre de 2021**

#### **Orden Foral 614/2021, de 15 de noviembre**

Se regula el censo de representación en materia tributaria del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

#### **BOG de 18 de noviembre de 2021**

### **Orden Foral 627/2021, de 18 de noviembre**

Se considera a la Entidad Financiera Abanca Corporación Bancaria, S.A. como Entidad Colaboradora en la gestión recaudatoria de tributos de esta Diputación.

### **BOG de 24 de noviembre de 2021**

## **D) Normativa Foral de Navarra**

### **Decreto Foral Legislativo 2/2021 de 23 de junio**

Se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **BOE de 11 de agosto de 2021**

### **Decreto Foral Legislativo 3/2021 de 14 de julio**

Se modifica la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.

### **BOE de 11 de agosto de 2021**

### **Decreto Foral Legislativo 4/2021 de 28 de julio, de Armonización Tributaria**

Se modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **BOE de 4 de octubre de 2021**

## **II. ANÁLISIS NORMATIVO**

### **A) Planificación de la Renta 2021**

#### **0. Introducción**

Como en años anteriores, antes de que llegue el 31 de diciembre nos planteamos qué podemos hacer para minimizar el importe que nos saldrá a pagar por el IRPF de 2021 cuya declaración presentaremos en 2022.

Desde luego, sería conveniente hacer un ejercicio de memoria económica para acordarnos de las rentas generadas durante lo que llevamos de año y las que podamos generar en lo que resta. Incluso, afinando más, podríamos hacer un precálculo del impuesto y ver si nos merece la pena y podemos tomar alguna decisión para rebajar la factura fiscal.

En este aspecto, como siempre podemos recurrir a las aportaciones a planes de pensiones o a otros sistemas de previsión social, aunque, y esto es novedad en este año, la aportación individual máxima no puede superar los 2.000 euros, si bien ese límite se puede incrementar en otros 8.000 euros por las aportaciones empresariales. También debemos considerar que, según el proyecto de ley de Presupuestos del Estado para 2022, el límite de aportación individual se volverá a reducir, esta vez a 1.500 euros.

Otra solución recurrente es el pago del préstamo, utilizado para adquirir la vivienda habitual antes de 2013, hasta un máximo de 9.040 euros -entre amortización de capital e intereses-.

Este año, como novedad, será posible deducir por las cantidades satisfechas por obras, realizadas en la vivienda habitual o en viviendas que estemos alquilando, destinadas a la mejora de su eficiencia energética, desde el 6 de octubre. Y la deducción será aplicable también por obras de estas características satisfechas en 2022 y, en algunos casos, en 2023. Hay que tener en cuenta que determinadas ayudas por estas actuaciones de rehabilitación energética no habrán de integrarse en el IRPF.

En el caso de propietarios de inmuebles alquilados que fueron adquiridos por vía sucesoria o por donación, conviene saber que el Tribunal Supremo, en contra del criterio administrativo, ha entendido que, para el cálculo de la amortización, como "importe satisfecho" hay que considerar el valor consignado en la escritura que documentó la adquisición a título gratuito.

Los arrendadores de locales -siempre que no sean calificados como grandes tenedores-, cuyos arrendatarios los utilicen en la realización de una actividad económica de turismo, hostelería o comercio, van a poder computar, como un gasto extraordinario para determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario, la rebaja de la renta arrendaticia que hayan acordado para el primer trimestre de 2021, siempre que después no se compense, y que arrendador y arrendatario no sean parientes -hasta segundo grado-.

También es novedoso, para los propietarios de inmuebles alquilados, la reducción del plazo de 6 a 3 meses entre la primera gestión de cobro y el final del año para considerar la deuda del inquilino como saldo de dudoso cobro. Y esta misma

reducción de plazo se establece en 2021 para los empresarios o profesionales cuya actividad se califique como empresa de reducida dimensión, respecto a la deducción de créditos impagados, en este caso a contar desde el vencimiento de la obligación hasta el 31 de diciembre.

Para terminar con esta relación de las principales novedades, en aquellos territorios en los que su derecho civil prevé la adquisición de bienes o derechos a través de un contrato o pacto sucesorio, cuando el adquirente los transmita a partir del 11 de julio de este año, tendrá que tener en cuenta que, si lo hace antes de que hayan transcurrido cinco años desde la adquisición y antes de que fallezca el causante, a efectos del cálculo de la cuantía de la ganancia patrimonial, se tendrá que subrogar en el valor y en la fecha de adquisición que tenía el elemento patrimonial para el causante.

## **1. Residencia fiscal**

Un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en dicho territorio. Para determinar este período de permanencia en el territorio español se computan las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país y que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presume que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

- ® En relación con el concepto de ausencias esporádicas, la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo de un año natural no puede ser considerada como ausencia esporádica ([sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de noviembre de 2017, Recurso nº 807/2017](#)).
- ® En cuanto a la prueba de residir en un determinado país extranjero, el medio idóneo es la aportación del certificado de residencia allí pero, si esto no es posible, se tendrán que valorar otros medios de prueba como los documentos en los que conste la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero, así como la existencia de datos objetivos de la relación laboral que hagan previsible que la permanencia en ese otro país sea superior a 183 días en el año natural ([DGT V0627-20](#)).
- ® A efectos de determinar la residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma, hay que tener en cuenta en qué territorio se ha permanecido un mayor número de días durante el año natural.

## **2. Rentas por las que no se tributa**

### Ayudas públicas para reparar la destrucción por la erupción volcánica en La Palma

No se integrarán en la base del impuesto estas ayudas cuando estén destinadas a reparar la destrucción de elementos patrimoniales, y también estarán exentas las ayudas personales.

### Ayudas para la rehabilitación de vivienda

No se integraran en el ejercicio 2021 y siguientes las ayudas concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 691/2021 por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 737/2020 por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; y el Real Decreto 853/2021 por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

### Prestación por maternidad

A raíz de la [sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de octubre de 2018, Recurso nº 4483/2017](#), que consideraba que las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social estaban exentas del IRPF, el legislador modificó la redacción de la norma con la intención de recoger esta interpretación de manera más clara.

Se incluyen también como exentas las prestaciones de paternidad percibidas de la Seguridad Social, las prestaciones, para iguales situaciones, reconocidas a profesionales por mutualidades que actúen como alternativa a la Seguridad Social y, además, para que no exista un trato discriminatorio, se regula la exención de las retribuciones percibidas por los empleados públicos en los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad en situaciones idénticas a las que dan derecho a las percepciones por maternidad y paternidad de la Seguridad Social, siempre dentro de los límites máximos de estas últimas.

- ® Si durante 2021 ha percibido este tipo de prestación, no deberá imputarla como rendimiento del trabajo.
- ® Si en ejercicios no prescritos incluyó en su declaración del IRPF estas prestaciones, podrá solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos.

### Indemnización laboral por despido o cese del trabajador

Si ha sido despedido de la empresa donde prestaba sus servicios y ha recibido una indemnización que no excede de la obligatoria según el Estatuto de los Trabajadores y su normativa de desarrollo, no deberá imputar ninguna cuantía si esta no supera 180.000€.

Tampoco tributa la indemnización si el despido se ha producido por causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o fuerza mayor y no sobrepasa la obligatoria según el Estatuto o los citados 180.000€.

La cuantía percibida tiene que estar fijada con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

- ® En el caso de un despido improcedente, para acogerse a la exención es necesario que el reconocimiento de la improcedencia se produzca en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o bien mediante resolución judicial. En caso contrario, no resultará de aplicación la exención ([DGT V2158-18](#)).

Sin embargo, según la [sentencia de la Audiencia Nacional, de 3 de julio de 2019, Recurso nº 144/2017](#), si se aprecian indicios que determinan que el despido en realidad ha sido pactado, no resultará de aplicación la exención, aunque exista acuerdo ante el SMAC.

El mismo Tribunal, en [sentencia de 22 de julio de 2020, Recurso nº 252/2017](#), cuestiona los indicios utilizados por la Administración para rechazar la exención -edad de los despedidos y cuantía de las indemnizaciones- porque no son determinantes por sí mismos y tampoco se relacionan entre sí y con otros relevantes para llegar a la conclusión de que ha existido pacto, destacando que es preciso que exista una fuerza de convicción para que una vez analizados por separado sean sólidos en su consideración conjunta.

- ® El exceso sobre la cuantía exenta, 180.000€, se podrá reducir por irregularidad en un 30 por 100 cuando se corresponda con un derecho generado en más de 2 años ([DGT V1749-18](#)).
- ® Debe existir una desvinculación real entre la empresa y el trabajador. Si la misma entidad u otra vinculada contrata de nuevo al trabajador antes de que transcurran 3 años desde que fue despedido, se presumirá que no existe desvinculación efectiva del empleador y, salvo prueba en contrario, habrá que presentar declaración complementaria en la que se incluya la indemnización. Sin embargo, si el trabajador vuelve a trabajar en la empresa una vez transcurridos 3 años, no opera la presunción ([DGT V2124-18](#)). En el mismo sentido lo interpreta el TEAC en [Resolución nº 2016/2020, de 22 de abril de 2021](#): para que opere la presunción, basta con que en los 3 años siguientes a su despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla, sin que sea necesaria la apreciación de una finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios.
- ® En los supuestos de extinción del contrato de alta dirección, por desistimiento del empresario, existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de 6 mensualidades, y esa cuantía de la indemnización está exenta, con el límite de 180.000€ ([sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de noviembre de 2019, Recurso nº 2727/2017](#)).
- ® En el caso de despidos por causas objetivas, no es necesario el acto de conciliación o la sentencia judicial para disfrutar de la exención ([DGT V2355-13](#)).

#### Trabajos realizados en el extranjero (régimen de expatriados)

Si durante 2021 fue residente y trabajó fuera de España en uno o varios países, no tendrá que declarar el sueldo percibido, pues estará exenta la parte correspondiente a los días trabajados en el extranjero, con un límite máximo de 60.100€. Será así siempre que en los territorios en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a nuestro IRPF (sirve que exista Convenio para evitar

la doble imposición) y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Esta exención es compatible con el régimen de dietas y asignaciones de viaje, pero incompatible con el régimen de excesos. Además, si el desplazamiento dura más de 9 meses en el mismo municipio no se podrá aplicar el régimen de dietas, por lo que podría ser más interesante aplicar el régimen de excesos en lugar del régimen de expatriados.

- ⑥ Un administrador y socio único de una sociedad no puede aplicar esta exención, pues la expresión "trabajos" a la que se refiere el legislador debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos como son las relaciones laborales de carácter especial ([Resolución del TEAC, de 10 de julio de 2019, nº 3934/2017](#)). La Audiencia Nacional interpreta que carece de trascendencia, a efectos de la aplicación de la exención, la naturaleza de la relación —laboral o mercantil—, que une al perceptor de los rendimientos con la entidad ([sentencia de la Audiencia Nacional, de 19 de febrero de 2020, Recurso nº 485/2017](#)). El Tribunal Supremo, en sentencia de 22 de marzo de 2021, Recurso nº 5596/2021, considera que la expresión "trabajos" utilizada en el precepto no se extiende a las actividades propias de la participación en Consejos de Administración; esto es, la expresión "trabajos" debe entenderse limitada a las retribuciones derivadas del trabajo personal en el seno de una relación de carácter laboral o estatutaria.
- ⑥ Los días de viaje, aunque no permitan desarrollar una jornada de trabajo en horario laboral en el país de destino, computan a efectos de la aplicación de la exención según interpretó el Tribunal Supremo en [sentencia de 25 de febrero de 2021, Recurso nº 1990/2019](#).
- ⑥ Esta exención se aplica a los rendimientos percibidos por trabajadores destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último ([sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de marzo de 2019, Recurso nº 3774/2017](#)).
- ⑥ Los rendimientos del trabajo exentos en virtud de este beneficio fiscal no tienen la consideración de rentas exentas con progresividad ([DGT V2605-15](#)).
- ⑥ Se puede aplicar la deducción por doble imposición internacional por la parte que supere los 60.100€ ([DGT V2816-10](#)).

#### Indemnizaciones por responsabilidad civil

Si durante 2021 ha recibido una indemnización por haber sufrido algún daño personal, ya sea moral, físico o psíquico, no tributará por la cuantía legal o judicialmente reconocida para estos daños. Sería el caso, por ejemplo, de una negligencia médica, de un accidente de circulación o de un caso de discriminación sexual. La parte que no queda exenta se califica de ganancia patrimonial. Si no es por accidente de circulación, para que la indemnización esté exenta debe existir juicio, aunque basta con un acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento o transacción judicial.

- ® Los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago de una indemnización exenta se encuentran también exentos, pues se configuran como accesorios al carácter indemnizatorio del daño personal, físico o psíquico, que ampara la exención ([Resolución del TEAC, de 10 de mayo de 2018, nº 5260/2017](#)).
- ® Si son los herederos quienes reciben la indemnización, esta también estará exenta y no tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- ® No resulta de aplicación la exención percibida por el contribuyente como consecuencia de una lesión infligida por una tercera persona, en la medida en que la cuantía no se haya determinado judicialmente ([DGT V0040-18](#)).
- ® No resulta de aplicación la exención a la indemnización reclamada a un abogado por su negligencia en el desarrollo de su actividad, pues aquella ampara únicamente daños a personas y no daños patrimoniales ([DGT V0074-18](#)).
- ® No resulta aplicable la exención en el caso de un contribuyente que percibe un capital, al tener contratado un seguro que cubre la contingencia de invalidez, como consecuencia de haberle sido declarada una incapacidad por enfermedad. La exención se extiende a las indemnizaciones por daños personales que provengan de contratos de seguro de accidentes y, en este caso, la prestación percibida no deriva de un seguro de accidentes ([DGT V0120-18](#)).
- ® Se aplica la exención a las indemnizaciones percibidas de la Administración por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos. Esto sucede, por ejemplo, si se percibe una indemnización por una lesión que se ha producido como resultado de una intervención quirúrgica como consecuencia del funcionamiento del Servicio de Salud de una Administración autonómica ([DGT V2372-11](#)).

### Becas

Se encuentran exentas las becas públicas y las concedidas por entidades a las que se le aplican los beneficios del mecenazgo, percibidas para cursar estudios reglados en todos los niveles y grados del sistema educativo, cuando la concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria. El importe de la beca exenta alcanzará una dotación económica máxima, con carácter general, de 6.000€ anuales.

- ® Las cantidades que los Ayuntamientos destinan a que el alumnado, matriculado en centros públicos y privados concertados que cursan Enseñanza Obligatoria o Formación Profesional Básica, adquiera libros de texto y material escolar puede considerarse beca pública y, como tal, se encontrará exenta siempre que su concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria ([DGT V1049-17](#)).
- ® Las ayudas concedidas por un Ayuntamiento destinadas a la escolarización de niños en las guarderías, cuyo servicio se preste mediante contrato de concesión de obra pública, se pueden considerar becas públicas exentas para cursar estudios reglados, ya que así se considera la educación infantil ([DGT V1955-17](#)).

- ® Un premio extraordinario de educación secundaria obligatoria al rendimiento académico no está comprendido en el concepto de beca, en el sentido de que no se trata de una cantidad percibida para cursar estudios reglados ni para la investigación, por lo que no puede quedar amparado por la exención, tributando como rendimiento del trabajo ([DGT V1977-18](#)).

#### Percepción de la prestación por desempleo por la modalidad de pago único

Si durante 2021 ha pasado a la situación de desempleo, debe tener en cuenta que no tributan las prestaciones reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando sean percibidas bajo la modalidad de pago único. Esto será así cuando las prestaciones se destinen a la realización de un trabajo por cuenta propia, o bien a la incorporación como socio a cooperativas de trabajo asociado o a sociedades laborales.

Para tener derecho a la modalidad de pago único es necesario cumplir con una serie de requisitos como el cese definitivo en la relación laboral, tener al menos 3 meses de prestación pendientes de percibir, no haber obtenido el reconocimiento de un pago único en los 4 años anteriores a la fecha de solicitud, o iniciar la actividad en el plazo máximo de un mes desde la concesión del derecho y siempre con fecha posterior a la solicitud.

- ® Esta exención está condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de 5 años en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado. También a la aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo ([DGT V1277-18](#)).
- ® Si en el importe de la prestación por desempleo percibida en la modalidad de pago único se incluye una subvención que consiste en el abono del 100 por 100 de la aportación del trabajador a las cotizaciones sociales, le será aplicable la exención al importe percibido por la referida subvención ([DGT V1403-17](#)).

#### Retribuciones en especie que no tributan

Algunas de las retribuciones del trabajo en especie no tributan, como por ejemplo los cheques de transporte o restaurante, el seguro médico que paga la empresa, por ello puede ser interesante pactar con el empleador que una parte de la retribución sea en especie en lugar de en dinero.

Las rentas en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa, respecto de gastos efectuados por el empleado, es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad a un tercero por cuenta y orden del empleado.

No siempre que el empleador abone cantidades a terceros para que éstos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, estamos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores. De este modo, para que opere la consideración de retribución en especie es necesario que esté así pactada con los trabajadores en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo.

- ® Cuando la empresa se obliga a la retribución en especie pactada con el trabajador mediante una novación contractual, resultará aplicable la exención. En otro caso, si la empresa simplemente se limitara a reembolsar al empleado las cuotas del seguro de enfermedad contratado por este, nos encontraríamos ante una retribución dineraria sujeta a retención ([DGT V1422-18](#)).
- ® La empresa donde trabaja el consultante paga las cuotas del seguro de enfermedad de él y sus hijos. De las cuotas suyas se hace cargo la empresa, en cambio, el importe de las de sus hijos se lo descuentan del neto de su nómina. El Centro Directivo interpreta que la operativa de la empresa, descontando las cuotas de los hijos del rendimiento neto en la nómina del contribuyente, lleva a concluir que se trata de una retribución dineraria por existir mediación de pago, por tanto, no exenta ([DGT V0422-19](#)).
- ® La exención de los rendimientos del trabajo en especie relativa a las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, según criterio administrativo, no se puede aplicar a los socios administradores de sociedades, al no tener una relación laboral con la entidad ([DGT V0391-18](#)).
- ® En cuanto a los seguros médicos para el trabajador, para que pueda resultar operativa la exención es necesario, como premisa previa, que la condición de tomador del seguro (el obligado al pago de las primas o cuotas a las entidades aseguradoras) corresponda a la empresa que otorga tal retribución al trabajador ([DGT V2570-18](#)).
- ® En relación con la compatibilidad entre la exención del cheque guardería y la deducción por guarderías, los gastos de guardería que no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos podrán formar parte de la base de la deducción ([DGT V0156-19](#)).
- ® La entrega de acciones o participaciones a los trabajadores de una entidad tiene la consideración de retribución en especie exenta si se cumplen determinados requisitos. En cuanto al valor de adquisición que ha de tener en cuenta el trabajador para esas acciones, a efectos de una ulterior transmisión, será el mismo, tanto si la entrega de los títulos tributa, como si no: el valor normal de mercado en el momento de la entrega (si cotiza, el valor de cotización). En el caso de que la entrega sea rendimiento del trabajo, el ingreso a cuenta no formará parte del valor de adquisición ([DGT V1861-18](#)).
- ® Los “vales-comida” que no superen los 11€ diarios se consideran retribución exenta para el trabajador. Si el trabajador acumula estas cantidades, deberá incluir en su declaración las retribuciones en especie correspondientes a los importes acumulados ([DGT V1923-21](#)).
- ® Se entienden comprendidos dentro de la exención los vales-comida los gastos producidos para la entrega de la comida en el centro de trabajo, o en el lugar elegido por el trabajador en los días en que esté teletrabajando, con independencia de que se detallen separados o no en la factura de la comida o de que hayan sido facturados de forma independiente por la empresa encargada de su llevanza ([DGT V1035-21](#)).

## Transmisión de elementos patrimoniales por mayores de 65 años

Si ya ha cumplido los 65 años y está pensando en transmitir una vivienda con plusvalía, esta no tributa cuando el inmueble que se transmite constituye, en el momento de la venta, su vivienda habitual (se considera que se transmite la vivienda habitual si adquirió tal condición, incluso cuando la transmisión se produjera en los 2 años siguientes a que dejara de serlo, [DGT V0423-20](#)). No es necesario reinvertir el importe obtenido en la transmisión en ningún otro bien.

Si en lugar de la vivienda habitual se transmite otro elemento patrimonial, tampoco se tributará por la ganancia obtenida si el importe total se destina a la constitución de una renta vitalicia asegurada, con un límite máximo de 240.000€, antes de que transcurran 6 meses desde la enajenación.

- ® Si solo uno de los cónyuges propietarios de la vivienda ha cumplido los 65 años en el momento de la transmisión, la ganancia exenta será solo la mitad de la misma.
- ® Si la vivienda habitual consta de un terreno circundante y un establo, pero con una única referencia catastral, únicamente se puede declarar exenta la ganancia patrimonial obtenida por la venta de la edificación donde figura la vivienda habitual de los cónyuges, esto es, la ganancia que corresponde proporcionalmente al terreno que ocupa dicha vivienda ([sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de febrero de 2020, Recurso nº 146/2018](#)).
- ® Si se produce la demolición de la vivienda y la posterior venta del terreno, podrá aplicarse la exención por venta de vivienda habitual por mayores de 65 años, siempre que la transmisión tenga lugar dentro del período de los 2 años posteriores al momento en que dejó de ser la vivienda habitual ([DGT V2444-20](#)).
- ® Si el importe obtenido en la transmisión de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva está sometido a retención, para exonerar un máximo de 240.000€ de la ganancia obtenida, en 6 meses solo habrá que reinvertir en la constitución de una renta vitalicia el neto, disponiendo hasta el final del ejercicio siguiente para reinvertir el importe retenido.
- ® En caso de transmisión de una oficina de farmacia, si se produce la reinversión del importe obtenido en la constitución de una renta vitalicia, se podrá dejar exenta la ganancia patrimonial hasta un importe máximo de reinversión de 240.000€ ([DGT V0029-19](#)).
- ® El plazo de 2 años durante el cual la vivienda no pierde la condición de habitual, se empieza a computar desde el momento en que el inmueble dejó de constituir su vivienda habitual, resultando indiferente que se hubiera alquilado durante dicho período ([DGT V0791-10](#)).
- ® El requisito de residencia habitual supone una utilización efectiva y permanente de la vivienda por parte del contribuyente y, por tanto, su cumplimiento es una cuestión de hecho que podrá acreditarse por los medios de prueba válidos en Derecho y, sin que a estos efectos, el empadronamiento en un lugar determinado pueda considerarse ni absolutamente necesario ni por sí solo prueba suficiente de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad y domicilio ([DGT V0342-16](#)).

- ® Si se alquilan habitaciones de la vivienda por temporadas, y la vivienda se transmite antes de que transcurran 3 años desde la finalización del último arrendamiento, no se podrá aplicar la exención a la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la parte de la vivienda que hubiera sido arrendada. Sobre los metros de vivienda que hubiera utilizado de forma privada, incluyendo las zonas comunes, podrá aplicar la exención ([DGT V2237-18](#)).

### Transmisión de vivienda habitual

Se excluyen de tributación las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en el plazo de dos años desde la fecha de la transmisión.

La vivienda, para ser vivienda habitual, debe en primer lugar ser habitada en un plazo de 12 meses desde su adquisición y, una vez cumplido este requisito, debe ser habitada durante al menos un plazo de 3 años desde la fecha de su adquisición, por tanto, el tiempo de residencia de 3 años ha de contarse desde que la vivienda se adquirió. A estos efectos, el tiempo de residencia continuada anterior a la adquisición del dominio no computa para la exención por reinversión en vivienda habitual ([DGT V1427-21](#)).

- ® Como consecuencia de la declaración del estado de alarma, se paraliza el cómputo del plazo de dos años máximo para reinvertir 78 días, desde el 14 de marzo hasta el 30 de mayo de 2020 ([DGT V1115-20](#)).
- ® Para la exención de la ganancia patrimonial que se genera en la transmisión de la vivienda, esta debe considerarse como habitual pese a no haber llegado a constituir residencia habitual durante 3 años continuados, en caso de venta de una vivienda ocupada en contra de la voluntad del propietario, ya que se trata de una circunstancia que necesariamente exige el cambio de domicilio, aunque esta cuestión deberá ser valorada en cada caso por los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria ([DGT V1845-20](#)).
- ® Para la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual no resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la anterior vivienda, siendo suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble ([sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, Recurso nº 1056/20](#)).
- ® Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.
- ® Para dejar exenta la ganancia obtenida en la transmisión de vivienda habitual por reinversión en la adquisición de vivienda, no es necesario adquirirla jurídicamente, en el sentido de la teoría del título y el modo, sino que basta con reinvertir el importe obtenido en la venta en el pago de una vivienda que se encuentra en construcción ([sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2021, Recurso nº 6309/2019](#)).

- ⑥ Si finalmente no se realiza la reinversión en el plazo de 2 años, se deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo que media entre el momento del incumplimiento y la finalización del plazo voluntario de declaración del ejercicio en que se produjo el incumplimiento. A estos efectos, el cómputo del plazo de prescripción de que dispone la Administración para regularizar la situación del contribuyente se inicia a partir de la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produjo el incumplimiento del compromiso de reinversión ([sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de febrero de 2020, Recurso nº 3421/2017](#)).
- ⑥ En caso de que, habiéndose reinvertido el importe en la adquisición de una nueva vivienda habitual, por circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente, no fuera entregada en el plazo de 2 años a contar desde la fecha de la transmisión, el contribuyente podrá solicitar a la Administración la ampliación del plazo. La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal durante los 30 días siguientes al incumplimiento del plazo. Si no se realiza la comunicación, no se podrá considerar exenta la ganancia ([sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, Recurso nº 4417/2017](#)).
- ⑥ Para la calificación de la vivienda como habitual, la edificación debe haber constituido su residencia durante un plazo continuado de, al menos, 3 años, salvo causas de fuerza mayor. En este sentido, el crecimiento de la familia justifica el cambio de domicilio y la aplicabilidad de la exención aun cuando no haya sido vivienda habitual durante 3 años ([DGT V1958-17](#)).
- ⑥ El cómputo de 3 años de ocupación ininterrumpida de la vivienda para que esta tenga la consideración de habitual se inicia desde la adquisición del dominio, sin que se tengan en cuenta a estos efectos los períodos de residencia anteriores a dicha fecha ([Resolución del TEAC, de 18 de septiembre de 2018, nº 2456/2015](#)).
- ⑥ A efectos de la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual se requiere que la vivienda transmitida haya constituido la residencia habitual del contribuyente durante el plazo continuado de, al menos, 3 años continuados, y que haya ostentado durante dicho período el pleno dominio de la misma ([sentencia del Tribunal Supremo, de 20 de diciembre de 2018, Recurso nº 3392/2017](#)).
- ⑥ La Administración interpreta que, a estos efectos, también se incluyen en el concepto de vivienda habitual hasta dos plazas de garaje y un trastero si fueron adquiridos conjuntamente con la vivienda habitual, por lo que, cumpliéndose todos los requisitos, también quedará exenta la plusvalía originada en la transmisión de esas dependencias ([DGT V0830-16](#)).

### Dación en pago

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual para la cancelación del préstamo hipotecario.

- ⑥ La transmisión de la vivienda por compraventa, a favor de la propia entidad de crédito o de un tercero designado por ella, puede considerarse dación en pago a estos efectos y, por lo tanto, la ganancia queda exenta ([DGT V0342-19](#)).

### Transmisión de inmuebles de naturaleza urbana

Si durante 2021 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.

- ® No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido al cónyuge o a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.
- ® Cuando el inmueble constituya la vivienda habitual y resulte aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual, se aplicará en primer lugar la presente exención del 50 por 100 de la ganancia obtenida en la transmisión. Del otro 50 por 100 de la ganancia quedará exenta la parte proporcional que corresponda a la cantidad reinvertida.

### Plusvalía del muerto

No existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. La apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte que tiene encaje en este supuesto, en base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

- ® La Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal ha introducido una modificación con la finalidad de que un contribuyente que adquiere un bien a través de un contrato o pacto sucesorio se subroga en el valor y la fecha de adquisición que tenía dicho bien en el causante -siempre que lo transmita antes de lo cinco años de haberlo adquirido y, además, antes de que fallezca el causante. De esta forma se impide una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original. Únicamente se aplica esta norma a transmisiones efectuadas después de la entrada en vigor de esta Ley (a partir del 11 de julio de 2021).
- ® En un principio, el criterio administrativo consistía en que tributaban las plusvalías puestas de manifiesto al transmitir bienes adquiridos en pactos sucesorios, sin aplicar la exención de la plusvalía del muerto. Sin embargo, esto cambió a tenor de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en este aspecto, manteniéndose desde entonces la exención de estas ganancias patrimoniales ([DGT V0430-17](#)).
- ® Según consultas DGT [V1788-20](#), [V1790-20](#) y [V1792-20](#), en el caso de un pacto sucesorio previsto en el derecho civil de las Islas Baleares, denominado finiquito de legítima, no se puede aplicar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la reducción del 95 por 100 por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional o participaciones en entidades. Sin embargo, esto no debería tener incidencia en la no tributación de la alteración patrimonial en sede del transmitente, pues los pactos sucesorios constituyen adquisiciones patrimoniales lucrativas por causa de muerte.

### Planes de Ahorro a Largo Plazo

Existen productos financieros protegidos fiscalmente por lo que puede ser interesante canalizar el ahorro a través de ellos. Por ejemplo, los Planes de Ahorro a Largo Plazo (PALP), materializados en seguros de vida o en depósitos cuya rentabilidad no tributará si se cumplen ciertos requisitos.

- ® Se puede aportar hasta un máximo de 5.000€ anuales, con la ventaja de que los rendimientos del capital mobiliario que se generen estarán exentos de gravamen, siempre que la rentabilidad acumulada se perciba en forma de capital y no se realice disposición alguna de su inversión, total o parcialmente, antes de finalizar el plazo de 5 años desde la fecha de contratación.
- ® Si el rendimiento obtenido es negativo, se podrá integrar en la base imponible del ahorro, imputándolo en el último ejercicio.
- ® Aunque la rentabilidad de estos productos, como la de cualquier depósito, es muy pequeña actualmente, la ventaja es que una vez contratado el producto y hecha la primera aportación, la rentabilidad obtenida, transcurridos 5 años desde dicha contratación, estará exenta, aunque provenga de un importe depositado el año anterior a cumplirse los 5 años.
- ® Se permite la movilización íntegra de los derechos económicos a otro PALP distinto que cumpla las mismas condiciones, siempre que no se disponga anticipadamente del capital ni de los intereses ([DGT V2678-15](#)).

### Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS)

Se establece un plazo mínimo de 5 años para rescatar los Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS) y, de esta manera, aprovechar la ventaja fiscal de dejar exenta la rentabilidad acumulada desde el primer pago de la prima hasta que se produce el primer cobro de la renta vitalicia (sin que quede exenta la rentabilidad posterior).

- ® Es posible transformar los seguros de vida, formalizados con anterioridad a 1 de enero de 2007, en los que el contratante, asegurado y beneficiario sean el propio contribuyente, en PIAS, siempre que no se haya superado el límite máximo de 8.000€/año de primas y de importe acumulado de 240.000€, habiendo transcurrido al menos 5 años desde el pago de la primera prima. No podrán transformarse en PIAS los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible.
- ® Si se supera el límite máximo anual de primas aportadas, ello implicará la pérdida de la consideración del contrato de seguro como plan individual de ahorro sistemático a efectos de su tratamiento tributario ([DGT V1075-17](#)).

### Donación de un negocio familiar

Si está pensando en transmitir en vida de manera lucrativa un negocio familiar o las participaciones en una sociedad familiar a sus descendientes, la ganancia patrimonial generada no tributará siempre que se cumplan los requisitos para aplicar la reducción en la transmisión de la empresa familiar en los términos regulados en la normativa

estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción ([DGT V1340-19](#)).

- ® Uno de los requisitos necesarios para aplicar la exención es que el donante tenga 65 o más años de edad, o que se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez. En el caso de que los transmitentes sean un matrimonio, el requisito de la edad debe darse en ambos cónyuges ([DGT V1164-11](#)). Sin embargo, según interpreta el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en [sentencia de 5 de octubre de 2020, recurso nº 600/2018](#), procede la aplicación del beneficio por la totalidad de la donación, aunque uno de los cónyuges no haya cumplido los 65 años.
- ® En caso de transmisión de participaciones, otro de los requisitos es tener en la empresa un porcentaje de, al menos, el 5 por 100 en el negocio o el 20 por 100 si la participación es conjunta con la familia.
- ® En relación con el requisito de la remuneración mínima por el ejercicio de funciones de administración en la entidad, que debe representar más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal percibidos por el contribuyente, deben tenerse en cuenta los rendimientos netos reducidos ([Resolución del TEAC, de 11 de julio de 2017, nº 2275/2013](#)).
- ® No es necesario que el heredero o donatario que ejerce funciones directivas y cumple el requisito de la remuneración en el grupo familiar, tenga participación previa en la entidad (sentencias del Tribunal Supremo de [26 de mayo de 2016](#) y de [12 de mayo de 2016](#)).
- ® No es preciso que sea la propia entidad en la que se ejercen las funciones directivas la que satisfaga su importe, si bien habrá de hacerse la previsión oportuna en la escritura o estatutos, tanto en la matriz, como en la filial ([DGT V0758-18](#)). Sin embargo, según [sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de junio de 2020, Recurso nº 5159/2017](#), únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo percibida de las sociedades en las que participe directamente, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente.
- ® La donación a los hijos de la nuda propiedad de las participaciones con reserva del usufructo vitalicio por parte del donante, también se exonera de tributación si se cumplen todos los requisitos ([DGT V4731-16](#)).
- ® Aunque la reducción en el Impuesto sobre Donaciones no sea total, por existir en la sociedad bienes no necesarios, por lo que respecta al IRPF sería de aplicación la exención en su totalidad ([DGT V2195-16](#)).

### Préstamos entre familiares

Si está pensando en prestar dinero a alguno de sus hijos, debe tener en cuenta que la norma establece una presunción de onerosidad, aunque cabe prueba en contrario, por lo que nada impide que el préstamo no devengue intereses o estos sean inferiores a los de mercado. Sin embargo, para destruir la presunción de onerosidad o para demostrar que no se trata en realidad de una donación, es conveniente estar preparado.

- ⑥ La gratuidad de los intereses se puede justificar por cualquier medio de prueba válido en derecho, como por ejemplo a través de un contrato elevado a público o rellenando y presentando el modelo 600 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, adjuntando el contrato sin intereses, y donde conste el plazo de devolución del principal ([DGT V1218-18](#)).

### Extinción de condominios

Si durante 2021 se ha divorciado o era partícipe de una comunidad de bienes que se ha disuelto, en principio no deberá tributar por la ganancia patrimonial derivada de la extinción del condominio. Esto será así cuando se adjudiquen lotes que se correspondan con la cuota de titularidad. Por el contrario, si se atribuyen a uno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, se manifestará en el otro comunero una alteración patrimonial y, por lo tanto, una ganancia o pérdida patrimonial.

- ⑥ Es importante planificar con cuidado las operaciones de extinción de condominios para minimizar el coste fiscal, ya que en el momento en que se adjudiquen activos (bienes o derechos) a uno de los partícipes por encima de su “cuota ideal” de participación en la comunidad de bienes, se producirá un exceso de adjudicación y, como consecuencia, una ganancia o pérdida patrimonial en el otro comunero.
- ⑥ Los casos en que exista un único bien indivisible siempre darán lugar a una ganancia o pérdida patrimonial ([Resolución del TEAC, de 7 de junio de 2018, nº 2488/2017](#)). En sentido contrario lo interpreta el Tribunal Superior de la Comunidad Valenciana, en [sentencia de 15 de junio de 2020, Recurso nº 2003/2018](#). Esta cuestión controvertida se encuentra pendiente de resolución por el Tribunal Supremo, en el [Auto de 18 de marzo de 2021, Recurso nº 5110/2020](#). La cuestión que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia consiste en determinar en qué casos la compensación percibida por el comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve un condominio, comporta para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al IRPF.
- ⑥ Según criterio administrativo, si los excesos de adjudicación se compensan con deuda, existirá alteración patrimonial, aunque el importe neto de los lotes sea igual para cada uno de los partícipes. Solamente cuando se trate de la disolución de la sociedad de gananciales habrá que atender al importe neto ([DGT V0460-13](#)).
- ⑥ Si se genera un exceso de adjudicación se actualizará parte del valor de adquisición del elemento patrimonial que genere ese exceso de adjudicación ([DGT V0698-18](#)).
- ⑥ Si varios contribuyentes son cotitulares de unas participaciones en un fondo de inversión, y uno de los copartícipes quiere obtener liquidez vendiendo su parte, para que los otros no tributen por la plusvalía correspondiente a las participaciones vendidas será necesario que primero se disuelva el condominio y que, después, sea cuando venda el condómino ([DGT V1492-18](#)).
- ⑥ En caso de existencia de dos comunidades de bienes distintas, si los comuneros intercambian bienes de una por bienes de la otra, la operación tributará como permuta ([DGT V1911-20](#)).

- ⑥ En estas operaciones habrá que tener también muy presente la tributación, en su caso, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o por la plusvalía municipal, si se trata de terrenos urbanos.

### 3. Imputación temporal

#### Rentas del trabajo

Con carácter general, los rendimientos del trabajo se imputan al período en que sean exigibles por su perceptor. No obstante, cuando se perciban rentas del trabajo en períodos impositivos distintos al momento en que fueron exigibles, por ejemplo, cuando se reciben indemnizaciones, atrasos, salarios de tramitación, etc., hay que tener cuidado con el ejercicio al que procede imputarlos. En este sentido, cuando la determinación del derecho a la percepción de la renta, o su cuantía, se encuentren pendientes de resolución judicial, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que la sentencia adquiera firmeza.

Además, cuando se perciban atrasos, estos se imputarán al período en que fueron exigibles mediante la presentación de una autoliquidación complementaria, teniendo de plazo para su presentación desde el momento del cobro hasta el final del inmediato siguiente plazo de declaración por el impuesto, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Si estos atrasos se encuentran pendientes de resolución judicial y se cobran en un ejercicio posterior al de firmeza de la sentencia, se imputarán a este último período a través de una autoliquidación complementaria, entre el momento del cobro y el final del inmediato siguiente plazo de declaración.

- ⑥ Para acceder a las prestaciones de la antigua Mutualidad de la Previsión del Instituto Nacional de Previsión resulta necesario estar al corriente del pago, lo que implica el abono de las cuotas atrasadas al Fondo Especial del Instituto Nacional de la Seguridad Social cuantificadas en una resolución administrativa del INSS. En estos supuestos, por aplicación del criterio de exigibilidad, los gastos correspondientes a las cotizaciones a la Seguridad Social deberán imputarse al ejercicio de la resolución administrativa en virtud de la cual se abonan tales cuotas ([DGT V1807-18](#)).
- ⑥ Se aplica la regla de imputación temporal especial de las sentencias en caso de laudos arbitrales, también cuando adquieran firmeza ([DGT V0127-19](#)).

#### Rendimientos del capital inmobiliario

Los rendimientos del capital se imputan al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

- ⑥ Durante la crisis del COVID-19 muchos arrendadores han pactado unas nuevas condiciones con su inquilino en el contrato de arrendamiento. En los casos en los que se pacte el diferimiento de los pagos por el alquiler, no procederá reflejar un rendimiento de capital inmobiliario en los meses en los que se ha aplazado dicho pago, al haberse diferido la exigibilidad de la renta ([DGT V0985-20](#)).

### Rendimientos de actividades económicas

Los rendimientos de actividades económicas se imputan, con carácter general, en el ejercicio del devengo, salvo que el contribuyente haya optado por el criterio de cobros y pagos, en cuyo caso los ingresos se imputarán en el ejercicio del cobro.

- ® Si le han concedido una subvención para compensar la bajada de ingresos de la actividad económica durante la pandemia COVID-19, sepa que, si no ha optado por el criterio de cobros y pagos, la subvención percibida deberá imputarse al ejercicio en que se concede ([DGT V0465-21](#)).
  
- ® La devolución del exceso de cotizaciones que resulta de la aplicación retroactiva de la “tarifa plana”, como consecuencia de la resolución de la Tesorería General de la Seguridad Social a los autónomos societarios, tendrá la consideración de ingresos de la actividad. La devolución debe imputarse en el ejercicio en que se haya acordado, sin que proceda efectuar declaraciones complementarias por los ejercicios en que se pagaron los importes objeto de devolución ([DGT V0360-21](#)).

### Alteración patrimonial generada como consecuencia de una expropiación

Si durante 2021 ha sido objeto de una expropiación forzosa, deberá tributar por la ganancia o pérdida patrimonial que se produce y que se cuantifica por la diferencia entre el justiprecio y el valor del bien expropiado.

Si la expropiación se ha tramitado por el procedimiento de urgencia, la alteración patrimonial se imputa cuando, realizado el depósito previo, se procede a la ocupación, y no cuando se pague el justiprecio. Si la expropiación no se ha tramitado con el carácter de urgente, la ganancia se imputa cuando fijado y pagado el justiprecio se proceda a la consecuente ocupación del bien expropiado ([DGT V0678-18](#)).

- ® Si no está de acuerdo con el justiprecio fijado, puede acudir al Jurado de expropiación forzosa. En este supuesto, según el criterio del Tribunal Supremo en [sentencia de 26 de mayo de 2017, Recurso nº 1137/2016](#), y [sentencia de 12 de julio de 2017, Recurso nº 1647/2016](#), el importe que se fije definitivamente en vía administrativa debe imputarse en el ejercicio en que se dicte la resolución administrativa que resuelva el litigio. Si sigue sin estar de acuerdo y opta por la vía judicial, el importe fijado por sentencia deberá imputarlo en el período impositivo en que esta sea firme ([DGT V1382-18](#)).
  
- ® Parte de la jurisprudencia y la propia Administración entienden que se puede aplicar la regla especial de operaciones a plazos, siempre que haya transcurrido más de un año entre la entrega del bien y el cobro del justiprecio ([DGT V1244-16](#)). La aplicación de esta regla especial exige que el contribuyente manifieste expresamente su opción en la declaración. Sin embargo, el Tribunal Supremo en alguna ocasión ha negado la aplicación de la regla de operaciones a plazo a las expropiaciones, argumentando la falta de acuerdo de cobro aplazado, requisito imprescindible para que existan dichas operaciones ([Sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de noviembre de 2011, Recurso nº 4021/2010](#)).
  
- ® Cuando la ocupación de una finca es temporal, la renta tendrá la calificación de rendimiento del capital inmobiliario si el bien expropiado no se encuentra afecto

a una actividad económica. También tiene esta calificación lo percibido por el usufructuario cuando se expropia un bien con desmembración del dominio. En estos casos, es el usufructuario quien imputa la renta por todos los conceptos recibidos, incluido el de la indemnización por expropiación ([DGT V1172-16](#)).

- ® Por otro lado, el importe percibido constituirá un rendimiento de la actividad si el bien expropiado se encuentra afecto a una actividad económica (y se califica como existencia). Según [sentencia de la Audiencia Nacional, de 21 de abril de 2017, Recurso nº 178/2014](#), el incremento patrimonial derivado del mayor justiprecio debe imputarse al ejercicio de la ocupación, aunque el mismo se encuentre prescrito.

#### Condición suspensiva

Si una compraventa se realiza fijándose una condición suspensiva, solo se realizará efectivamente la transmisión cuando se cumpla y, por lo tanto, será en dicho momento cuando se entregan los bienes y cuando se ha de imputar la ganancia o la pérdida patrimonial ([DGT V1011-18](#)).

#### Pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados

Si dispone de un crédito vencido y no lo ha cobrado, podrá imputarse una pérdida patrimonial por dicho concepto en el período impositivo en que concurra cualquiera de las circunstancias siguientes: cuando adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación, cuando adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita dentro de un concurso, si concluyera el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito o cuando se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que se haya satisfecho.

- ® En el caso de un contribuyente que pierde su inversión a causa de su gestor, condenado por un tribunal de justicia por apropiación indebida, no se produce una pérdida patrimonial por la pérdida de la inversión, pues tiene un derecho de crédito contra el gestor por el mismo importe. Así, el contribuyente podrá imputar la pérdida patrimonial cuando transcurra el plazo del año. Esa pérdida patrimonial formará parte de la base imponible general por no proceder de una transmisión ([DGT V0246-18](#)).

#### Aportaciones no dinerarias

Si una persona física ha aportado participaciones en una sociedad o elementos patrimoniales afectos a actividades económicas a una entidad, por una operación amparada en el régimen de reestructuración empresarial, y se cumplen los requisitos correspondientes, diferirá la tributación de la ganancia patrimonial obtenida, conservando la antigüedad y el valor de adquisición de las participaciones transmitidas.

- ® Hay que tener muy presente, cuando la aportación no dineraria es de una actividad económica entera o de una rama de actividad, que no se difiere la renta correspondiente a la transmisión de las existencias, solo la de los elementos del inmovilizado, teniendo esto transcendencia también a efectos del valor de adquisición de las participaciones cuando se transmitan más adelante ([DGT V0160-17](#)).

- ® En estas aportaciones no dinerarias de participaciones que han aplicado el régimen de reestructuración empresarial, se debe de tener en cuenta que, si la entidad adquirente transmite las participaciones antes de que transcurran 2 años desde la adquisición, no podrá aplicar la exención de la plusvalía, salvo que demuestre que la persona física transmitió con anterioridad las participaciones que recibió a cambio.
- ® En caso de matrimonio, casado bajo el régimen de sociedad de gananciales, los elementos patrimoniales comunes se consideran afectos para ambos cónyuges, aunque alguno de ellos no desarrolle la actividad.
- ® Las participaciones recibidas conservarán a efectos fiscales el valor y antigüedad que tenían los elementos patrimoniales aportados ([DGT V1077-15](#)).
- ® Si la persona física aportante pierde la cualidad de residente en España, integrará la plusvalía que difirió al aplicar el régimen de reestructuraciones empresariales ([DGT V0251-16](#)).

#### Ayudas públicas que pueden imputarse por cuartas partes

Conviene saber que determinadas ayudas, en lugar de imputarse en el período en el que se obtienen, puede optarse por imputarlas en 4 años.

- ® Si se perciben ayudas públicas en concepto de compensación por defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual, que se destinen a la reparación de la misma, se puede optar por imputarlas en el ejercicio en el que se obtienen y en los 3 siguientes. Sin embargo, esto no se aplica si las ayudas son para reparar daños derivados del deterioro por el paso del tiempo.
- ® También pueden imputarse de la misma manera las ayudas de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, recibidas en pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), si bien esto no es aplicable a las ayudas de una Comunidad Autónoma en el ámbito de sus propios planes. Igualmente se imputan de la misma manera, por cuartas partes, las ayudas públicas a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español destinadas a su conservación y rehabilitación, aunque deben cumplir el requisito de que respeten los deberes de visita y exposición pública de los bienes.
- ® Tanto las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores, como las que se destinen a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas societarias, previstas en ambos casos en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los 3 siguientes.

#### Fallecimiento del contribuyente

En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

- ® El abono de la prima del seguro de responsabilidad civil profesional que tengan que realizar los herederos después del fallecimiento de un arquitecto técnico, puede declararse como gasto en dicha actividad. Cada vez que la prima se devengue o se pague, según el criterio de imputación que tuviera el profesional, se podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio del fallecimiento para deducir el gasto en la misma ([DGT V1640-17](#)).
- ® Si se produce el reconocimiento de pensión por decisión judicial a un trabajador fallecido, los herederos tendrán que presentar declaración complementaria del período impositivo en el que se produjo el fallecimiento del causante incorporando esos rendimientos, realizándose su presentación en el plazo existente entre la fecha de su percepción y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por este impuesto ([DGT V3475-20](#)).
- ® Según interpreta el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en [sentencia nº 29/2021, de 20 de enero de 2021](#), las ganancias patrimoniales de un contribuyente pueden ser compensadas con las pérdidas patrimoniales arrastradas por su causante. El derecho a compensar los saldos negativos pendientes es transmisible "mortis causa" conforme a las reglas generales del derecho común, que establecen la sucesión tanto en los derechos como en las obligaciones que no se extingan por la muerte, siendo los sucesores del causante sujetos pasivos, a todos los efectos, tanto de las obligaciones tributarias como de los derechos de igual naturaleza, subrogándose en la misma situación jurídica que ocupaba dicho causante.

#### **4. Rendimientos del trabajo**

##### Pensiones procedentes del extranjero

Mediante los intercambios de información con otros países, la Administración conoce la existencia de contribuyentes jubilados extranjeros residentes en España que perciben una pensión extranjera, así como la existencia de jubilados retornados que también perciben una pensión de un país extranjero. Por ello es importante analizar la tributación de este tipo de rentas en base al Convenio para evitar la doble imposición con el país de que se trate. Si el Convenio habilita a España a gravar esa pensión, deberá integrarse en la base imponible como rendimiento del trabajo.

- ® La pensión pública que percibe un contribuyente de nacionalidad británica residente en España por haber sido funcionario del Estado Británico está exenta en el IRPF, conforme al Convenio Hispano-Británico ([DGT 0134-05](#)). Si se trata de una pensión por trabajos prestados en el sector privado, la pensión tributaría exclusivamente en España.
- ® La aplicación de la exención de la pensión de jubilación por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez a una pensión extranjera exige una equiparación por parte del INSS ([sentencia del Tribunal Supremo, de 14 de marzo de 2019, Recurso nº 6740/2017](#)).

##### Pensiones derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social

Si percibe una pensión por jubilación o invalidez derivada de un contrato de seguro concertado con una mutualidad de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999, no hayan sido deducidas en su totalidad en virtud

de la normativa vigente en ese momento, ahora deberá integrar como rendimiento del trabajo solamente la parte que se corresponda con las aportaciones efectivamente deducidas, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Segunda de la ley del IRPF.

En los casos en que no pueda acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de deducción, se integrará el 75 por 100 de las prestaciones percibidas.

- ⑥ En relación con algunos trabajadores de Telefónica, que realizaron aportaciones a la Mutualidad Institución Telefónica de Previsión antes de 1979, las cuales no pudieron ser objeto de deducción, el TEAC interpreta que ahora tienen derecho a integrar solo el 75 por 100 de las prestaciones que a ellas correspondan ([Resolución del TEAC, de 5 de julio de 2017, nº 7195/2016](#)).
- ⑥ En sentido contrario parece interpretar la Dirección General de Tributos esa Disposición Transitoria, en relación con determinados trabajadores que realizaron aportaciones a la Mutualidad Laboral de la Banca, descartando la posibilidad de que puedan integrar tan solo el 75 por 100 de las prestaciones como rendimientos del trabajo. Esta interpretación tiene su justificación en que con anterioridad a 1979 la normativa vigente no permitía la deducción de las aportaciones satisfechas a Mutualidades de previsión social, pero tampoco se podían deducir las aportaciones realizadas a la Seguridad Social, de manera que aplicar un tratamiento ventajoso a los trabajadores de la banca constituiría un agravio comparativo en relación con el resto de trabajadores que cotizaban a la Seguridad Social y que tampoco pudieron deducir antes de 1979 (DGT [V1574-19](#) y [V1578-19](#)).
- ⑥ En la [Resolución del TEAC de 1 de julio de 2020, nº 2469/2020](#), se analiza la diferencia entre las prestaciones de los empleados de la Banca y las de los empleados de Telefónica (a los que se le aplica la Resolución del TEAC de 5 de julio de 2017), llegando a la conclusión de que la situación es diferente.

#### Ayudas de Comunidades Autónomas o Ayuntamientos a trabajadores en ERTE

Las ayudas de algunas CCAA o Ayuntamientos a trabajadores en ERTE con rentas bajas, con motivo de la Covid-19, no están exentas, tributando como rendimientos del trabajo

#### Dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen

En principio, las dietas y demás asignaciones para gastos de viaje satisfechas por las empresas a sus trabajadores constituyen rendimientos del trabajo sometidos a tributación, salvo los de locomoción y los normales de manutención y estancia con los límites que se establezcan.

- ⑥ Respecto a la comprobación de estos gastos exceptuados de gravamen, es interesante la [Resolución del TEAC, de 6 de noviembre de 2018, nº 3972/2018](#), que interpreta que la justificación de los gastos de locomoción en vehículo propio y los de manutención (día, lugar y motivo del desplazamiento), si bien puede ser requerida al trabajador, la acreditación deberá hacerse por el pagador, mientras que los de estancia, locomoción en transporte público, parking y peaje deberán ser justificados por el trabajador, a excepción del motivo del desplazamiento, que corresponde a la empresa. En todo caso, si el trabajador no tuviera los comprobantes de estos últimos gastos, la

Administración, antes de regularizar al trabajador, deberá intentar obtener las pruebas de la empresa.

No obstante, si la Administración acreditase que la relación entre la empresa y el trabajador fuera tal que le permitiera el acceso pleno a las pruebas requeridas para justificar la exoneración de gravamen de las dietas, entonces sí podría requerir exclusivamente al trabajador para recabarlas, sin obligación de requerir a la empresa. El Tribunal Supremo, en [sentencia de 22 de julio de 2021, recurso nº 7485/2019](#), interpreta que la condición de administrador del perceptor de la dieta no determina que sea éste el que deba acreditar la realidad de los desplazamientos o de los gastos de manutención y estancia.

- ® Se desplaza la carga de la prueba de los gastos de manutención a la Administración. Por lo tanto, si la Administración, con los datos de que dispone y con el certificado de la empresa que aporte el trabajador, necesita más pruebas para admitir la no tributación de esos importes, deberá dirigirse a la empresa y, si consigue la justificación (de la correlación de lo pagado con los gastos necesarios para los desplazamientos, esto es, día, lugar y relación con la actividad), admitirá las dietas y, en caso contrario, el empleado tendrá la oportunidad de intentar aportar las pruebas ([sentencia del Tribunal Supremo, de 29 de enero de 2020, Recurso nº 4258/2018](#)).
- ® El administrador o socio trabajador que -por falta de alguna nota esencial, por ejemplo, falta de ajenidad como consecuencia de tener el control efectivo de la entidad- no tenga una relación laboral con la empresa, pero, sin embargo, le preste servicios distintos de los inherentes al cargo de administrador, tiene derecho a la aplicación del régimen de dietas, en la medida en que se cumplan los requisitos legales y reglamentarios (TEAR de la Comunidad Valenciana, Resolución nº 46/13482/2019, de 10 de mayo de 2019), siendo este criterio contrario al administrativo, que niega sistemáticamente esta posibilidad, al entender que la relación de los administradores y de determinados socios con la entidad no es laboral. Sin embargo, la Dirección General de Tributos permite instrumentar la operación como un “gasto por cuenta de un tercero” ([DGT V2297-20](#)).

### Valoración de las rentas en especie

Cuando la retribución en especie no quede exenta hay que calcular su valoración aplicando las normas especiales que el legislador regula para las rentas del trabajo, como sucede con el uso de la vivienda o del vehículo por parte de los trabajadores. Para rentas distintas a las del trabajo se atenderá al valor de mercado de las mismas. En ambos casos, a la valoración que resulte de lo anterior habrá que añadir el correspondiente ingreso a cuenta, salvo que se le repercuta al trabajador.

- ® En el caso de un vehículo que se utiliza tanto para fines laborales como para fines particulares del trabajador, resulta necesario establecer un criterio que nos permita cuantificar el uso para fines particulares. Según la interpretación administrativa, no son aceptables los criterios que cuantifiquen la retribución en función de las horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares ([DGT V0413-19](#)). En sentido contrario lo interpreta la Audiencia Nacional, en [sentencia de 13 de abril de 2009, Recurso nº 439/2006](#), que aboga por tener en cuenta la utilización efectiva.

- ® El valor de la retribución en especie comprende ya todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso por el empleado, como el seguro, gastos de mantenimiento o los impuestos municipales, sin que estos constituyan una retribución independiente. No obstante, sí serán una retribución en especie independiente los gastos de carburante si fueran satisfechos por la entidad ([DGT V0413-19](#)).
- ® La renta en especie generada por la cesión del uso de un vehículo se podrá reducir hasta en un 30 por 100 cuando se trate de vehículos considerados eficientemente energéticamente.
- ® Cuando una sociedad pone a disposición de un socio, que presta servicios profesionales a la misma, un vehículo para que lo utilice, tanto para fines relacionados con la actividad de la sociedad como para fines particulares, el uso privado constituirá renta en especie y deberá valorarse a valor de mercado al provenir de una actividad económica, y no por la regla especial para valorar el uso particular del automóvil por un trabajador ([DGT V2177-16](#)). En cambio, si únicamente se realizan funciones propias de administrador en la entidad, la retribución se valorará conforme a la regla especial de los trabajadores ([DGT V1984-18](#)).
- ® Si la empresa pone a disposición del trabajador para su uso particular un vehículo alquilado en renting, la retribución en especie se cuantificará en un 20 por 100 anual del valor de mercado del vehículo si fuese nuevo. A estos efectos, si, como es frecuente, el contrato de renting dura más de un año, el valor de mercado del vehículo sobre el que se aplica el porcentaje o, lo que es lo mismo, la base para determinar la renta en especie, será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato. El valor de mercado incluirá los gastos y tributos que graven la operación ([DGT V1503-18](#)).
- ® Los consumos gratuitos de agua, luz y calefacción, asociados a la cesión del uso de una vivienda, por el empleador al empleado, también constituyen retribuciones en especie que se valorarán por su valor normal de mercado ([DGT V5310-16](#)).
- ® El descuento porcentual que una empresa ofrece a sus trabajadores en las compras realizadas por estos de los productos que aquella comercializa (cosmética) constituye para estos un rendimiento del trabajo en especie, pues comporta la obtención de bienes o servicios por precio inferior al normal de mercado; pero si ese descuento se aplica también a otros colectivos distintos de los trabajadores, que pueden adquirir los productos con los mismos precios, condiciones y límites que los empleados, tal descuento puede considerarse ordinario o común, lo cual implicará la no existencia de retribución en especie para los empleados de la entidad ([DGT V0341-19](#)).

### Gastos deducibles

Los gastos fiscalmente deducibles a efectos del cálculo del rendimiento neto del trabajo se encuentran tasados por la normativa. Entre ellos destacan las cotizaciones a la Seguridad Social, las cuotas satisfechas a colegios profesionales cuando la colegiación tenga carácter obligatorio y los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con su empleador. En concepto de otros gastos distintos de los anteriores el contribuyente podrá deducir 2.000€ anuales.

- ® Los contribuyentes desempleados e inscritos en una oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual, siempre que el nuevo puesto de trabajo exija el cambio de dicha residencia, podrán deducir 2.000€ adicionales en concepto de otros gastos en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. En el caso de una contribuyente que aprueba una oposición que le exige el cambio de residencia, podrá aplicar este gasto adicional siempre que la inscripción en la oficina de empleo se hubiera producido antes de la publicación de la relación de aspirantes aprobados en las pruebas selectivas para ingreso en el Cuerpo que le corresponda como funcionaria de carrera ([DGT V1194-18](#)).

Ahora bien, este mayor gasto no puede aplicarse si en el ejercicio no se obtienen ingresos derivados de la aceptación del puesto de trabajo por el que se tuvo que cambiar de residencia ([DGT V2317-20](#)).

- ® Los jubilados también pueden deducirse las cuotas sindicales ([DGT V1506-21](#)).
- ® La aceptación de un puesto de trabajo en un ejercicio en el que no se llega a adquirir la residencia fiscal en España, no impide aplicar el incremento del gasto por movilidad geográfica en el ejercicio siguiente ([DGT V2352-20](#)).
- ® A efectos del incremento de 3.500€ en concepto de otros gastos deducibles de los rendimientos del trabajo para trabajadores activos con discapacidad, en relación a 2 cónyuges que tributan conjuntamente, uno de ellos discapacitado, operará como límite el rendimiento íntegro del trabajo del cónyuge con discapacidad ([DGT V0079-18](#)).
- ® Las cuotas satisfechas por un abogado por su colegiación en Italia se considerarán gasto deducible siempre que la colegiación sea obligatoria para prestar los servicios laborales que el contribuyente presta a su empleador ([DGT V0191-17](#)).
- ® Las cotizaciones al Convenio Especial con la Seguridad Social tendrán el tratamiento de gastos fiscalmente deducibles de los rendimientos del trabajo ([DGT V1741-17](#)).
- ® No tienen la consideración de gastos deducibles los gastos de Internet en los que incurre el trabajador cuando teletrabaja en su domicilio ([DGT V1635-21](#)).

### Reducción por irregularidad

Los rendimientos cuyo período de generación es superior a 2 años, así como aquellos producidos de forma irregular en el tiempo, plantean el problema de que, al ser progresiva la tarifa del Impuesto, resultarían peor tratados que aquellos otros que, aun siendo de la misma cuantía, se perciben de manera regular, año a año. Por este motivo les resulta de aplicación una reducción del 30 por 100 con carácter general si se perciben en un único período impositivo. La cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplica dicha reducción no podrá superar el importe de 300.000€ anuales.

Esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a 2 años cuando, en el plazo de los 5 períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a 2 años, a los que hubiera aplicado

la reducción, salvo aquellos derivados de la extinción de la relación laboral. De este modo, resulta necesario analizar la conveniencia de aplicar o no la reducción, en función de los rendimientos irregulares futuros que se espere percibir.

- ® Si un trabajador percibió de su empresa un rendimiento notoriamente irregular (de los determinados en el Reglamento) al que aplicó la reducción por irregularidad, y 2 años después recibe un rendimiento generado en más de 2 años, sí podrá reducir este último, ya que la limitación para reducir, cuando se han reducido rendimientos de los 5 años anteriores, solo se aplica a los generados en más de 2 años ([DGT V1572-18](#)).
- ® Si el contribuyente percibiera rendimientos del trabajo con período de generación superior a 2 años, el pagador ha de tener en cuenta este hecho y la satisfacción en los 5 años anteriores de otros rendimientos irregulares para practicar correctamente la retención. El contribuyente por su parte, si hubiera recibido rendimientos en ese período de tiempo y se le hubiera aplicado la reducción a efectos de retención, pero finalmente no se hubiera reducido el rendimiento en la autoliquidación, podrá comunicarlo a la empresa en el modelo 145 para que se tenga en cuenta en la percepción de otra retribución irregular ([DGT V2081-17](#)).
- ® Para que un “premio de jubilación” pueda disfrutar de la reducción, se exige una vinculación entre el premio percibido y la antigüedad en la empresa y, además, que el convenio colectivo, acuerdo, pacto o contrato en el que se haya establecido el premio supere también los 2 años ([DGT V3669-15](#)).
- ® Será posible aplicar la reducción en caso de extinción voluntaria de la relación laboral, percibiendo a cambio una indemnización de mutuo acuerdo, al tratarse de un rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular, siempre que se impute en un único período impositivo ([DGT V0676-18](#)).
- ® No resulta de aplicación la reducción por irregularidad a la indemnización por cese de un miembro del Consejo de Administración, cuando la indemnización nace *ex novo* ([Resolución del TEAC, de 14 de febrero de 2019, nº 5739/2015](#)).
- ® A la retribución del equipo directivo de una sociedad vinculada a la consecución de unos objetivos para el período 2017-2020, le será de aplicación la reducción del 30 por 100 solamente cuando sea exigible al finalizar el período 2017-2020, imputándose a un único ejercicio, y siempre que la misma tuviera un período de generación superior a 2 años, circunstancia que no se entenderá cumplida cuando se trate de un mero diferimiento de la exigibilidad a 2020 de retribuciones anuales ([DGT V0216-18](#)).
- ® La sustitución de un complemento mensual a la pensión por un pago único puede beneficiarse de la reducción del 30 por 100 ([DGT V2068-20](#)).
- ® Si su empresa incentiva la jubilación de los trabajadores, abonándoles una compensación por la extinción anticipada de la relación laboral, y usted tiene la posibilidad de acogerse a esta medida que su empresa le ofrece, tenga en cuenta que no podrá reducir esos rendimientos, pues no tienen un período de generación superior a dos años, aunque la empresa exija -para acogerse al programa- un determinado número de años de servicio ([sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de mayo de 2020, Recurso nº 6034/2017](#)).

## Rescate de sistemas de previsión social

Si se acerca el momento de la jubilación y se plantea la posibilidad de rescatar el plan de pensiones, es importante señalar que, si se rescata en forma de capital, se puede disfrutar de una reducción del 40 por 100 sobre las prestaciones correspondientes a las primas satisfechas con anterioridad al año 2007. En cambio, si se rescata el plan en forma de renta, no se podrá aplicar dicha reducción ([DGT V0033-18](#)).

Para aprovechar plenamente la reducción del 40 por 100 se debe de comunicar a la gestora que lo que se desea rescatar en forma de capital son prestaciones que provienen de aportaciones realizadas hasta 31-12-06.

- ® Si la contingencia de jubilación o discapacidad acaeció en 2013 y no ha cobrado prestaciones y quiere beneficiarse de un rescate en forma de capital con la reducción del 40 por 100, debe tener en cuenta que el plazo máximo para esta ventaja expira el 31 de diciembre de 2021.
- ® Si la contingencia se produjo en 2019 y no ha cobrado prestaciones y quiere beneficiarse de un rescate en forma de capital con la reducción del 40 por 100, debe tener en cuenta que el plazo máximo para esta ventaja expira el 31 de diciembre de 2021.
- ® Si se ha jubilado en 2021 considere que, si no rescata el sistema de previsión antes de 1 de enero de 2024, perderá la reducción del 40 por 100, en caso de que tuviera derecho a la misma.
- ® Los herederos beneficiarios de las prestaciones de planes de pensiones tributan en todo caso en el Impuesto sobre la Renta, con la consideración de rendimientos del trabajo, no estando las prestaciones sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Será el ejercicio en que acaezca el fallecimiento el que determine el límite temporal de aplicación de la reducción, de manera que podrá ser de aplicación la reducción a las prestaciones percibidas en dicho ejercicio, o en los 2 ejercicios siguientes, siempre que se cumplan todos los requisitos ([DGT V1812-18](#)).
- ® Si el contribuyente rescata el plan en 2 años distintos, en un año por la contingencia correspondiente a la situación de desempleo de larga duración y en otro año por la contingencia de jubilación, en ambos rescates en forma de capital podrá aplicar la reducción si cumple los requisitos ([DGT V0033-18](#)).
- ® Si se perciben prestaciones en forma de capital por la misma contingencia en más de un período impositivo, la reducción solo procede en uno de ellos, a opción del contribuyente. Si el contribuyente dispone de más de un plan de previsión social, y los rescata todos en el mismo ejercicio por la misma contingencia, podrá aplicar la reducción a la totalidad. Asimismo, si se perciben las prestaciones en forma mixta, el perceptor podrá identificar cuáles son las prestaciones que se corresponden a la parte de renta y cuáles a la de capital, pudiendo aplicar la reducción, en su caso, solamente por estas últimas ([DGT V2381-18](#)).
- ® Si se jubila activamente y rescata el sistema de previsión, la contingencia se entiende acaecida cuando se rescató. Por el contrario, si no se rescata el plan de pensiones durante la etapa de jubilación activa, se considerará que la contingencia acaece cuando concluye la relación laboral y se accede a la jubilación total ([DGT V2170-18](#)).

- ® Si tiene derecho al régimen transitorio aplicable a las prestaciones de contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones (DT 11ª de la Ley del Impuesto), y ha tenido lugar la renovación anual de la póliza, tenga en cuenta que esto se considera como una "prórroga del contrato de seguro colectivo inicial", que permite mantener su fecha de contratación, de manera que podrá seguir disfrutando de la reducción correspondiente en el momento del cobro de la prestación ([sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de marzo de 2020, Recurso nº 2983/2018](#)).

## 5. Rendimientos del capital inmobiliario e imputación de rentas inmobiliarias

### Arrendamiento de inmueble destinado a vivienda

La reducción del 60 por 100 de los rendimientos positivos obtenidos por el arrendamiento solo procederá cuando el destino del inmueble sea para vivienda habitual del arrendatario. Si se alquila a una sociedad para que vivan sus empleados, el propietario solo podrá aplicar la reducción si el contrato de arrendamiento recoge específicamente la identidad del trabajador que va a hacer uso de la vivienda ([Resolución del TEAC, de 8 de septiembre de 2016, nº 5138/2013](#)).

Si la vivienda es para uso vacacional o por temporada no procederá en ningún caso la reducción.

Tampoco procede la reducción si se presta algún tipo de servicio de hostelería o de limpieza ya que, en este caso, la verdadera naturaleza de la actividad que se está desarrollando es una actividad económica ([DGT V0398-19](#)).

En el caso de que el inmueble se subarriende, la renta que pague el subarrendatario constituirá un rendimiento del capital mobiliario para el subarrendador.

- ® Debido a que el Tribunal Supremo interpretó de manera laxa este requisito, entendiéndose que se puede aplicar la reducción cuando un rendimiento de estas características no se hubiera declarado por el contribuyente, pero lo hubiera admitido después del requerimiento administrativo, se ha modificado la redacción del precepto para aclarar las siguientes cuestiones sobre el beneficio fiscal (se aplica ya en el ejercicio 2021):

- Solo será aplicable cuando estos rendimientos hayan sido calculados por el contribuyente en la autoliquidación presentada antes del inicio de un procedimiento de comprobación.

- No será aplicable respecto de los rendimientos derivados de ingresos no incluidos o de gastos deducidos indebidamente y que se regularicen en un procedimiento de comprobación, incluso cuando se reconozcan en el procedimiento.

- ® Si se arrienda una habitación de la vivienda habitual se podrá aplicar la reducción del 60 por 100, siempre que el arrendamiento no se realice por temporada. Además, por los días en que la habitación no está ocupada, no habrá que imputar ninguna renta inmobiliaria, pues esa parte de la casa, cuando no se alquila, pasa a formar parte de la vivienda habitual ([DGT V0537-19](#)).

- ® Tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario las obras de mejora realizadas en el inmueble por el arrendatario y que revertirán al propietario a la finalización del contrato ([DGT V0089-19](#)).
- ® La constitución de un derecho de usufructo a título gratuito sobre un inmueble genera, en principio, un rendimiento del capital inmobiliario que deberá valorarse a valor de mercado, salvo que se acredite la gratuidad. En este último caso, si el constituyente del derecho y la persona a cuyo favor se constituye son parientes, el constituyente deberá imputar un rendimiento neto mínimo cuantificado conforme a las reglas establecidas para la imputación de rentas inmobiliarias por cada uno de los años de duración del derecho ([DGT V0284-19](#)).

### Gastos deducibles

Tienen la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos aquellos necesarios para su obtención. Los gastos financieros más los de reparaciones y conservación están limitados a un máximo de los ingresos del ejercicio.

- ® Los arrendadores de locales que no sean considerados grandes tenedores cuyos arrendatarios los destinen al desarrollo de una actividad económica clasificada en determinados epígrafes del IAE –los relacionados con el turismo, la hostelería y el comercio- podrán computar, como gasto “extra” deducible del capital inmobiliario, la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia que voluntariamente hubieran acordado a partir de 14 de marzo de 2020 correspondiente a las mensualidades del primer trimestre de 2021. Esto no se aplica si, posteriormente, se compensa la rebaja, si el arrendatario es una persona vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o si tiene una relación de parentesco hasta el segundo grado, incluyendo al cónyuge.
- ® Son deducibles los saldos de dudoso cobro siempre que el deudor se encuentre en situación de concurso o, cuando entre la fecha de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y la de finalización del período impositivo, hubieran transcurrido más de 6 meses y no se hubiera renovado el crédito. Durante el ejercicio 2021 el plazo anterior se ha reducido a 3 meses.
- ® Si se realizan obras en el inmueble, en la medida en que las obras se correspondan con el concepto de gastos de reparación y conservación, serán deducibles, junto con los gastos de financiación, con el límite de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en el período impositivo por el arrendamiento de la vivienda; el exceso podrá deducirse en los 4 años siguientes. En cambio, si constituyen una mejora del inmueble se considerarán mayor valor de adquisición del mismo y serán amortizables ([DGT V1869-18](#)).
- ® El tanto por ciento de la cuota correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio satisfecho por la tenencia de los inmuebles arrendados no es un gasto deducible a efectos del cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario ([DGT V1145-17](#)).
- ® Si en un ejercicio no se obtienen alquileres, los gastos anuales relativos a la comunidad de propietarios, IBI, seguros y demás no serán deducibles. Sin embargo, los gastos de reparación y conservación para que la vivienda vuelva

a ser alquilada podrán deducirse en los 4 ejercicios siguientes y no en el propio ejercicio, por estar limitada la deducción de los mismos, junto con la de los gastos de financiación, al importe de los ingresos ([DGT V1003-17](#)). En el mismo sentido, el Tribunal Supremo en [sentencia de 25 de febrero de 2021, Recurso nº 1302/2020](#), interpreta que los gastos asociados a los inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas.

- ® El gasto de amortización no podrá exceder del 3 por 100 del mayor de los dos valores siguientes: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el cómputo del suelo. El criterio administrativo es que no se puede tomar por valor de adquisición satisfecho el que figure en la escritura de declaración de obra nueva, sino el coste de la obra que se pruebe ([DGT V1936-17](#)).
- ® En caso de inmuebles adquiridos por herencia o donación se entiende por “coste de adquisición satisfecho” el valor consignado en la escritura de donación o de adquisición de la herencia o el comprobado por la Administración ([sentencia del Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2021, recurso nº 5664/2019](#)). Este criterio difiere del que venía aplicando la Administración que consideraba, en esos casos, que el “coste de adquisición satisfecho” era el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pagado correspondiente a la adquisición del inmueble.
- ® El propietario de una vivienda, recibida por herencia de sus ascendientes, y que está arrendada en virtud de un contrato de “renta antigua”, puede incluir como gasto deducible, mientras exista tal situación, y en concepto de compensación, la cantidad que correspondería por amortización del inmueble (D.T. 3ª LIRPF). Esto permite computar dos veces el gasto de amortización: una vez como gasto fiscalmente deducible conforme a las reglas de determinación del rendimiento neto derivado de inmuebles arrendados, y otra vez en concepto de compensación, pudiendo incluso resultar un rendimiento neto de capital inmobiliario negativo por esta causa ([DGT V1878-21](#)).

### Reducción por irregularidad

En los arrendamientos de inmuebles puede aplicarse una reducción del 30 por 100 del rendimiento neto cuando el período de generación sea superior a 2 años, siempre que los rendimientos se imputen en un único período impositivo.

- ® Si se pacta que las rentas inmobiliarias sean exigibles cada tres años, en concreto el 31 de diciembre de 2014, el 31 de diciembre de 2017, y el 31 de diciembre de 2020, resultará de aplicación la reducción porque como período de generación debe entenderse el transcurrido entre el momento en que esos rendimientos comienzan a devengarse y aquel otro en que resultan exigibles. La reducción es aplicable aunque durante el contrato de alquiler se produzcan varios pagos, siempre que entre uno y otro transcurran más de 2 años ([TEAC, resolución nº 2585/20, de 22 de julio de 2021](#)).

### Imputación de rentas inmobiliarias

Los contribuyentes que sean propietarios o titulares de derechos reales de uso o disfrute de inmuebles urbanos o rústicos con construcciones que no sean imprescindibles para el desarrollo de una actividad agrícola, ganadera o forestal, que no constituyan su vivienda habitual, no estén afectos a actividades económicas, ni

generen rendimientos del capital inmobiliario, deberán imputar una renta del 2 por 100 del valor catastral de los mismos (1,1 por 100 en el caso de valores catastrales determinados o revisados en el ejercicio o en los 10 anteriores).

Esta renta imputada se prorrateará en función de los días del período impositivo que reúnan las condiciones para la imputación. Dicha imputación se producirá, por ejemplo, cuando durante el ejercicio un inmueble haya pasado a ser o dejado de ser vivienda habitual, o cuando haya estado sin alquilar en algún momento.

- ® Si el inmueble propiedad del contribuyente estaba desocupado y fue ocupado ilegalmente durante parte del período impositivo, si se demuestra dicha ocupación, no tendrá que imputar rentas inmobiliarias a partir del inicio del procedimiento judicial de desahucio, sin tener que esperar a la resolución del mismo ([DGT V1385-18](#)).
- ® No se tendrá que imputar rentas el arrendador -si alquila como actividad empresarial- cuando el inmueble alquilado se queda vacío, pero está en expectativa de alquiler, porque se considera que sigue afecto a la actividad de arrendamiento, (DGT V1294-21).
- ® En relación con los pactos de mejora, si el mejorante ha cedido a sus 2 hijas una mitad proindivisa del pleno dominio de un inmueble, será a ellas a las que les corresponda, en esa proporción, la imputación de rentas inmobiliarias, ya que son las mejoradas las titulares del pleno dominio por esa parte ([DGT V0192-19](#)).
- ® En los casos de desmembración del dominio, corresponde al usufructuario imputar los rendimientos por los inmuebles arrendados, así como la imputación de rentas inmobiliarias, en el caso de inmuebles no alquilados ([DGT V3141-18](#)).

## 6. Rendimientos del capital mobiliario

### Distribución de la prima de emisión y reducción de capital con devolución de aportaciones

Si es socio de una sociedad no cotizada puede tributar por el importe percibido con ocasión de la distribución de la prima de emisión o de la reducción de capital con devolución de aportaciones. En el supuesto de que las cantidades percibidas procedan de beneficios no distribuidos, tributarán en su totalidad como rendimiento del capital mobiliario, como si se tratase de un dividendo, sujeto a retención.

- ® En estas operaciones se tributa por el importe recibido que se corresponda con la diferencia entre los fondos propios de la entidad, según el último ejercicio cerrado antes de la distribución o de la reducción, y el valor de adquisición de nuestras acciones, de manera que el contribuyente tributará por la parte de la prima o de la reducción de capital, que corresponda a los beneficios no distribuidos durante la tenencia de la cartera, como rendimiento de capital mobiliario, como si la verdadera naturaleza de esa renta que percibe el contribuyente fuera un dividendo. En definitiva, tributará como rendimiento del capital mobiliario la menor de 2 cantidades: la cuantía entregada al socio, o la diferencia positiva entre la parte de los fondos propios proporcional a nuestras acciones y su valor de adquisición.

- ® No existe la obligación de practicar retención en relación con los rendimientos procedentes de la reducción de capital con devolución de aportaciones que no procedan de beneficios no distribuidos.
- ® Si se ha tributado en una operación de distribución de prima o de reducción de capital, conviene considerar la posibilidad de distribuir dividendos porque el importe de estos no tributará hasta lo distribuido anteriormente, disminuyendo el valor de la cartera.
- ® Si un socio transmite la totalidad de sus participaciones a la sociedad y, acto seguido, la sociedad las amortiza vía reducción de capital, resultará de aplicación la norma específica de valoración de separación de socio, considerándose el importe percibido como ganancia patrimonial, y no la aplicable a la reducción de capital con devolución de aportaciones, que produce rendimientos del capital mobiliario ([Resolución del TEAC, de 11 de septiembre de 2017, nº 6943/2014](#)).

#### Derechos de asignación procedentes de la entrega de un dividendo en especie

Si durante el año 2021 le han entregado acciones totalmente liberadas, en lugar de repartirle un dividendo, le habrán adjudicado derechos de asignación. Tenga en cuenta que cuando la entidad entrega tales acciones no está repartiendo un dividendo en especie, sino efectuando una ampliación de capital social con cargo a reservas.

La entrega de las acciones totalmente liberadas no comporta la obtención de renta. No obstante, a efectos de futuras transmisiones, el valor de adquisición, tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan, será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos. La fecha de adquisición de las acciones totalmente liberadas será la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

- ® Si ha transmitido los derechos de asignación, debe tener en cuenta que, aunque las acciones coticen, el importe percibido se considerará ganancia patrimonial.
- ® Si no ha ejercido ni transmitido los derechos de asignación, la sociedad le habrá compensado con un importe que tiene la consideración de rendimiento de capital mobiliario procedente de la participación en fondos propios, como un dividendo ([DGT V0042-18](#)).

#### Gastos deducibles

A efectos del cálculo del rendimiento neto del capital mobiliario, constituyen gastos deducibles los de administración y depósito de valores negociables y, cuando se trate de rendimientos atípicos, como por ejemplo los que procedan del subarrendamiento de inmuebles o los derivados de la propiedad intelectual que no pertenezcan al autor, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención.

- ® Tienen la consideración de fiscalmente deducibles los gastos de administración y custodia (depósito) de participaciones y acciones de instituciones de inversión colectiva cargados al cliente por la entidad comercializadora, siempre que se ajusten a los criterios establecidos para su exigibilidad por la Comisión Nacional del Mercado de Valores ([DGT V2117-19](#)).

## 7. Rendimientos de actividades económicas

### Calificación de los rendimientos como procedentes de actividades económicas

La calificación de las rentas como procedentes de una u otra fuente tiene mucha importancia, porque el rendimiento neto, según de dónde provenga, se determina de manera diferente. Así ya hemos visto que, por ejemplo, el alquiler de inmuebles puede generar rendimientos del capital inmobiliario, de actividades económicas o, incluso, rendimientos del capital mobiliario.

Se califican como rendimientos de actividades económicas los que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación de medios materiales y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Aparte de esta norma general, se contemplan dos especialidades, los rendimientos obtenidos por socios profesionales de sus sociedades con actividad profesional y el arrendamiento de inmuebles.

Según se interpreta en la consulta [V0185-21](#), la realización de una actividad económica de manera ocasional no exonera del cumplimiento de todas las obligaciones fiscales asociadas al desarrollo de una actividad.

Las subvenciones para autónomos con dificultades, concedidas por algunas Comunidades Autónomas que incluyen, entre otras contingencias, la suspensión de la actividad o la caída de ingresos como consecuencia de la epidemia de COVID-19, tanto si se aplica a compensar gastos del ejercicio o la pérdida de ingresos, tendrán el tratamiento de subvenciones corrientes, es decir, de ingresos de la actividad imputables en el ejercicio

### Cómo afectan las restricciones del COVID-19 a un bar-cafetería a efectos del cálculo del impuesto

Para el cálculo del pago fraccionado de los módulos en el primer trimestre de 2021, en cuanto a las reducciones aplicables, se eleva del 5 al 20 por 100 el porcentaje de reducción a aplicar con carácter general y se incrementa hasta el 35 por 100 el porcentaje de reducción para las actividades vinculadas al sector turístico, la hostelería y el comercio.

Estas medidas se adoptaron con efectos para el ejercicio 2020 y se aplican también para el cálculo del pago fraccionado de los módulos en el primer trimestre de 2021.

- ® Una contribuyente ejerce la actividad de bar-cafetería, determinando el rendimiento neto por el método de estimación objetiva. Al tratarse de un bar-cafetería la reducción general aplicable para calcular el rendimiento neto a efectos del pago fraccionado del cuarto trimestre de 2020 será del 35 por 100 en lugar del 5 por 100 previsto inicialmente ([DGT V0167-21](#)).

### Calificación de los rendimientos de socios de sociedades con actividad profesional

La Ley del IRPF establece que un socio que preste un servicio a su sociedad de los clasificados en la sección 2ª de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, si además está dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los

trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA) o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, deberá calificar el servicio prestado a su sociedad como actividad económica y, por tanto, facturar a la sociedad por la prestación de sus servicios.

- ® La interpretación de la Administración introduce un matiz a esta regulación, que consiste en que si la sociedad realiza una actividad mercantil, el socio calificará las rentas que perciba por la prestación de sus servicios profesionales como rendimientos del trabajo. Por ejemplo, un abogado que presta servicios a su sociedad, la cual se dedica a la asesoría de empresas, deberá calificar sus rendimientos como de actividades económicas obligatoriamente. En cambio, si la sociedad realizase una actividad mercantil (por ejemplo, la venta de automóviles), ese mismo abogado calificaría sus rendimientos como rendimientos del trabajo ([DGT V1148-15](#)).

### Arrendamiento de inmuebles

El arrendamiento de inmuebles se desarrolla como actividad económica cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Además, el criterio administrativo exige que exista una carga de trabajo suficiente que justifique la contratación de esa persona ([Resolución del TEAC, de 28 de mayo de 2013, nº 4909/2009](#)).

- ® A estos efectos, se computa como persona empleada un trabajador que de forma temporal pueda encontrarse de baja por enfermedad ([DGT V0858-17](#)).
- ® Por el contrario, no cumple el requisito de la persona un conserje, dado que no se dedica de manera exclusiva a la gestión del arrendamiento, al tener la categoría profesional de conserje, ocupándose de otras tareas como la recogida de basuras y vigilancia del edificio ([DGT V2693-07](#)).
- ® Tampoco se cumple el requisito contratando a dos personas a media jornada ([DGT V1437-18](#)).
- ® Si el arrendamiento de inmuebles no se califica como actividad económica, los vehículos que se utilicen, total o parcialmente para gestionar los alquileres no tendrán la consideración de elementos afectos y, por lo tanto, no se podrán deducir ni las amortizaciones ni los gastos derivados de su utilización ([DGT V0080-18](#)).
- ® A diferencia de lo que sucede en el Impuesto sobre Sociedades, no se puede subcontratar la persona que se dedique a la gestión de los arrendamientos ([DGT V2508-18](#)).
- ® Si el servicio que prestan las familias a los estudiantes, en un programa de familias de acogida, no se limita al alojamiento, sino que se complementa con la restauración, limpieza y otros servicios propios de la industria hotelera, las rentas derivadas de los mismos se califican como rendimientos de actividades económicas ([DGT V0398-19](#)).

### Devolución del céntimo sanitario

Cuando el contribuyente determina el rendimiento neto de su actividad en estimación directa, la base imponible se calcula partiendo del resultado contable. La devolución

de un tributo se abona en contabilidad, pasando por ingresos, cuando sea exigible dicha devolución, por lo que la devolución del céntimo sanitario constituirá un ingreso del ejercicio en el que se reconoce el derecho a la misma.

- ® Recuerde que, para los contribuyentes que determinan su rendimiento por el método de estimación objetiva, como en el mismo no se tienen en cuenta los ingresos y gastos reales de la actividad, sino solo los módulos, la devolución del céntimo sanitario no tendrá incidencia alguna en el rendimiento ([DGT V1096-17](#)).

#### Fondo de comercio y activos intangibles cuya vida útil no se pueda estimar con fiabilidad

El fondo de comercio se amortiza contablemente. Aunque la amortización se realiza a un ritmo del 10 por 100 anual, desde el punto de vista tributario solo es deducible este gasto con el límite anual máximo del 5 por 100 ([DGT V1700-18](#)).

- ® Recuerde que, si puede aplicar los incentivos fiscales del régimen especial de empresas de reducida dimensión del Impuesto sobre Sociedades, podrá amortizar fiscalmente el fondo de comercio en un 7,5 por 100 anual, al aplicar la aceleración de amortizaciones multiplicando el coeficiente establecido por 1,5 ([DGT V0540-20](#)).

#### Micromecenazgo o *crowdfunding*

Si en 2021 ha buscado financiación para el desarrollo de algún proyecto acudiendo a la fórmula del *crowdfunding* y ha entregado un bien o derecho a los aportantes, la parte en que coincide el valor de lo aportado y el valor de mercado de los bienes y derechos recibidos por los aportantes, constituye un ingreso de la actividad económica.

- ® Si los aportantes no reciben contraprestación alguna, las aportaciones recibidas tributarán como donaciones, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ([DGT V2895-16](#)).
- ® Si el importe del donativo es superior al valor atribuible a los bienes o derechos recibidos, el exceso queda sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, mientras que la parte que coincide el valor de lo recibido y los bienes o derechos entregados podrá generar una renta sujeta al IRPF ([DGT V0055-20](#)).

#### Elementos patrimoniales afectos y no afectos a la actividad económica

Están afectos los bienes inmuebles donde se desarrolla la actividad, los destinados a servicios económicos y socioculturales del personal y cualquiera otro necesario para la obtención de los ingresos. Es posible la afectación parcial, excepto de los bienes indivisibles y la afectación será independiente de la titularidad de los bienes cuando, en caso de matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges.

Se consideran no afectos los bienes que se utilicen simultáneamente para la actividad y para necesidades privadas, salvo que ésta última sea irrelevante y los que, siendo de titularidad del contribuyente, no estén contabilizados, excepto prueba en contrario.

- ® En caso de afectación parcial, solo se entenderá afecto por aquella parte que realmente se utilice en la actividad.
- ® Se considerará que se utilizan de forma notoriamente irrelevante para necesidades privadas si solo se usan en días u horas inhábiles, salvo los automóviles turismo, motos, aeronaves y embarcaciones deportivas, excepto en los casos enunciados en la norma, como pueden ser los vehículos que se utilizan para el transporte de viajeros o mercancías o los destinados al desplazamiento de agentes comerciales.
- ® El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en [sentencia de 18 de septiembre de 2007, Recurso nº 1801/2003](#), admite como elementos probatorios de la afectación del vehículo a la actividad, la contabilidad y las declaraciones tributarias presentadas.
- ® La amortización del teléfono móvil solo es deducible si se utiliza exclusivamente en la actividad ([DGT V2731-18](#)).
- ® La compra de una bicicleta por un profesional para el desarrollo de la actividad, exige que la bicicleta se afecte en exclusiva a la actividad para poder deducir los gastos asociados a la misma ([DGT V1492-21](#)).

#### Deducibilidad de gastos

Son parcialmente deducibles los gastos de suministros -agua, electricidad, gas, telefonía o Internet- cuando la actividad se desarrolle en una parte de la vivienda habitual del empresario o profesional. En este sentido, los suministros de la vivienda habitual en la que se ejerce como abogada pueden ser gasto deducible pese a que la factura conste a nombre del cónyuge no empresario ([DGT V0813-21](#)).

Asimismo, se permite deducir determinados gastos de manutención del empresario o profesional en el desarrollo de su actividad con las siguientes condiciones: que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando medios electrónicos de pago.

- ® Los contribuyentes del IRPF que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (INCEN < 10 millones de euros), podrán deducir en 2021 las pérdidas por deterioro de créditos impagados cuando a la fecha de devengo – en general 31 de diciembre- hayan transcurrido 3 meses desde el vencimiento de la obligación –la norma establece un plazo de 6 meses-.
- ® Sobre la parte del gasto de suministros que corresponda a los metros cuadrados dedicados a la actividad en relación con los totales de la vivienda, se aplica el porcentaje del 30 por 100. Los gastos de titularidad del inmueble (IBI, comunidad de propietarios, tasa de basuras, etc.) son deducibles en la proporción que corresponda a los metros cuadrados destinados a la actividad, en relación con los metros cuadrados totales de la vivienda.
- ® Los gastos de manutención, cuando no se pernocta, son deducibles con el límite de 26,67€/día si el gasto se produce en España y 48,08€/día en el extranjero. Estos límites serán el doble si se produce pernocta.
- ® Respecto a los gastos de manutención de empresarios y profesionales, el criterio administrativo (DGT V0124-21) es que no se les debe exigir el de que

se devenguen en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, ya que la remisión que la Ley del Impuesto realiza para los gastos de manutención de empresarios o profesionales a la regulación reglamentaria establecida para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores, se circunscribe a los límites cuantitativos.

- ® En la modalidad de estimación directa simplificada se puede deducir el 5 por 100 del rendimiento neto, en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación, con el límite de 2.000€.

### Gastos no deducibles

Para que un gasto sea deducible es necesario que esté correlacionado con los ingresos, contabilizado, correctamente imputado, justificado y no tener la consideración de no deducible, según artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. No son deducibles, según criterio administrativo, los siguientes gastos:

- ® Adquisición de gafas graduadas para ejercer mejor la actividad porque no están correlacionadas con la actividad, siendo un gasto personal ([DGT V2249-18](#)).
- ® Adquisición de ropa y calzado por un procurador para ejercer su actividad, porque no tiene el carácter de ropa específica ([DGT V2019-18](#)).
- ® Las cuotas de renting de un vehículo cuando no esté afecto exclusivamente a la actividad ([DGT V0689-19](#)).
- ® Realización de un máster de tributación por un economista asesor fiscal, salvo si se prueba el principio de correlación de ingresos y gastos ([DGT V0899-14](#)).
- ® Clases particulares de idiomas que recibe un profesional, salvo que el idioma venga exigido para el desarrollo de la actividad ([DGT V0807-15](#)).
- ® El gasto del abono transporte solo será deducible cuando se utilice exclusivamente en la actividad ([DGT V1168-20](#)).

### Atenciones a clientes y proveedores

Son deducibles los gastos por atenciones a clientes y proveedores, conforme al criterio general de gastos regulado en el Impuesto sobre Sociedades, esto es, que estén contabilizados, justificados, correlacionados con los ingresos y que no se consideren liberalidades.

- ® Si pretende satisfacer, antes de que acabe el año, atenciones a clientes y proveedores, tenga en cuenta que solo podrá deducir por este concepto, como máximo, un importe anual del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.
- ® Los gastos para promocionar ventas constituyen un concepto diferente que escapan a la mencionada limitación.

### Método de estimación objetiva

En 2021 los límites de exclusión de la aplicación del régimen de estimación objetiva son los siguientes:

- ® El límite máximo del volumen de rendimientos íntegros del año anterior es de 250.000€.
- ® El límite máximo del volumen de rendimientos íntegros del año anterior correspondiente a operaciones por las que estén obligados a expedir factura los empresarios en módulos es de 125.000€.
- ® Asimismo, el límite máximo en el volumen de compras y servicios en el ejercicio anterior es de 250.000€.
- ® La actividad desarrollada a través del vehículo con licencia VTC no puede determinar su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, al tratarse de un servicio de arrendamiento de vehículo con conductor ([DGT V3623-20](#)).

### Aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD)

Los empresarios y profesionales pueden aplicar los incentivos fiscales regulados en el Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reducida dimensión, cuando el importe neto de la cifra de negocios (INCN), del período impositivo anterior, sea inferior a 10.000.000€. Incentivos fiscales:

- ✓ Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo, hasta un máximo de 120.000€ por cada trabajador/año de incremento de plantilla.
- ✓ Amortización acelerada.
- ✓ Pérdidas por deterioro de los créditos por insolvencias de deudores, hasta el 1 por 100 de los deudores existentes a la conclusión de período impositivo.
- ✓ Deducción de la recuperación del coste del bien recogido en las cuotas de arrendamiento pagadas en el año, cuando se adquieren bienes muebles o inmuebles en régimen de arrendamiento financiero, con el límite del coeficiente máximo de tablas multiplicado por 3.
- ® 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.
- ® Si se aplica la libertad de amortización con creación de empleo, y se 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.
- ® 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](#)).

## Reducción del rendimiento neto

Como en otro tipo de rendimientos, los procedentes de actividades económicas se reducen un 30 por 100, sobre un base máxima de 300.000€, si se han generado en más de 2 años o se califican reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular, como es el caso de las subvenciones de capital para adquirir elementos del inmovilizado no amortizables, indemnizaciones por cese, premios literarios, artísticos o científicos no exentos y de indemnizaciones para sustituir derechos económicos de duración indefinida.

- ® Los ingresos obtenidos por un abogado por su actuación de defensa procesal en litigios cuya duración se haya extendido más de dos años, cuando se perciban de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio, se consideran generados en un período superior a 2 años.

La regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia descarta la aplicación de la reducción ha de referirse al profesional de cuya situación fiscal se trate y a los ingresos obtenidos individualmente en su impuesto personal, no a la actividad de la abogacía o a características propias de ésta, global o abstractamente considerada (sentencias del Tribunal Supremo de [19 de marzo de 2018, Recurso nº 2070/2017](#), de [6 de junio de 2019, Recurso nº 2067/2017](#) y de [19 de mayo de 2020, Recurso nº 6312/2017](#)).

## **8. Ganancias y pérdidas patrimoniales**

### Ayudas de Comunidades Autónomas y entidades locales

Con carácter general, este tipo de ayudas tienen la consideración de ganancias patrimoniales a imputar en la base general, al no proceder de una transmisión previa.

- ® Las ganancias patrimoniales originadas por el cobro de una subvención, se imputan únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente de que dicha subvención tenga por objeto la mejora de un inmueble de titularidad compartida ([Resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, nº 670/2017](#) y [DGT V2290-20](#)).
- ® También existe la obligación de tributar por las subvenciones que se perciban del Plan de Impulso a la Movilidad con Vehículos de Energías Alternativas (MOVEA) ([DGT V1106-17](#)).
- ® Una ayuda percibida de la Comunidad Autónoma para el tratamiento de aluminosis en un edificio de locales y viviendas que se encuentran arrendadas, propiedad del contribuyente, tiene la consideración de ganancia patrimonial ([DGT V2236-18](#)).
- ® Las ayudas que concede un Ayuntamiento o una Comunidad Autónoma a comunidades de propietarios para instalar ascensores y por el Plan Renove de instalación de contadores eléctricos tributan como ganancias patrimoniales ([DGT V1042-17](#)), a integrar en el ejercicio en que se cobren, con independencia del momento temporal en que se solicitan ([DGT V0445-21](#)).
- ® Si se perciben ayudas directas al alquiler de una Comunidad Autónoma, el receptor tendrá que tributar por ella como una ganancia patrimonial, ya que no

está amparada en ninguno de los supuestos de exención. Esa ganancia patrimonial habrá que integrarla en la renta general (DGT V3468-20).

- ® En el caso de ayudas al consumo en forma de tarjetas o bonos de Ayuntamientos o Comunidades habrá que analizar si se califican como ganancias patrimoniales -lo más probable- o rendimientos del trabajo.
- ® No hay que tributar por la ayuda percibida del Servicio de Salud de la Comunidad Autónoma para la adquisición de una silla de ruedas, cuando esta sea de las incluidas en la cartera de servicios comunes de la prestación ortoprotésica del catálogo de prestaciones del Sistema Nacional de Salud ([DGT V1882-18](#)).

### Arras penitenciales

Si ha firmado un contrato de compraventa de un inmueble y se ha entregado una cantidad de dinero en concepto de arras, y con posterioridad se incumple el contrato, el vendedor -que devolverá la señal y otro tanto- tendrá una pérdida patrimonial a integrar en la parte general de la base imponible y el comprador tendrá una ganancia patrimonial a imputar en la parte general de la base imponible.

### Opción de compra

La concesión de una opción de compra sobre un inmueble representa una alteración en la composición del patrimonio del propietario del bien, por lo que la renta obtenida es una ganancia patrimonial a integrar en la base general, que tributa de manera independiente a la que, en su caso, proceda con ocasión de la venta ([sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de mayo de 2020, Recurso nº 5332/2017](#)).

### Costas procesales

En el contexto de un procedimiento judicial, la condena en costas tiene incidencia tributaria, ya que la parte vencedora recibe ingresos de carácter restitutorio por los gastos de defensa jurídica realizados. Es decir, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados y procuradores de la parte vencedora, sino una indemnización a esta última.

- ® Para la parte vencedora, con el reconocimiento de las costas a su favor se le produce una ganancia patrimonial que se determinará por diferencia entre el importe reconocido y los gastos incurridos con motivo del pleito, que no podrá nunca dar lugar a una pérdida patrimonial, porque la deducción de los gastos tiene como límite el importe de las costas ([Resolución del TEAC, de 1 de junio de 2020, nº 6582-2019](#) y [DGT V2033-21](#)).
- ® A la parte perdedora, la condena en costas le genera una pérdida patrimonial ([DGT V1190-18](#)).
- ® En los supuestos de condena en costas, la parte condenada no satisface los honorarios profesionales a los abogados de la parte vencedora, sino que indemniza a esta y, por ello, el pagador no está obligado a retener ([DGT V0262-18](#)).

### Intereses de carácter indemnizatorio

- ® Constituyen una ganancia patrimonial para el contribuyente. Si el período de generación de esos intereses es superior a un año, según criterio administrativo, deberán integrarse en la base imponible del ahorro ([DGT V1528-18](#)).
- ® La devolución de los intereses de un préstamo multidivisa constituye una ganancia patrimonial a integrar en la base del ahorro. La percepción de estos intereses tributa de manera diferente a la devolución de los intereses de las cláusulas suelo, para lo que existe una norma especial. En este último caso, el contribuyente no tributa por los intereses indemnizatorios que perciba ([DGT V0285-19](#)).

### Intereses de demora

- ® Los pagados por los contribuyentes a favor de la Administración tributaria no producen pérdidas patrimoniales ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 8 de octubre de 2018, Recurso nº 223/2015](#)).
- ® Los intereses de demora satisfechos por la AEAT a los contribuyentes al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos a este impuesto, según [sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020](#).

### Premios

- ® La entrega de un premio canjeable por compras en determinados comercios constituye una ganancia de patrimonio en especie a imputar en el ejercicio de su concesión ([DGT V0115-19](#)).

### Indemnización por responsabilidad civil

- ® La indemnización por responsabilidad civil percibida por el cliente de un asesor, por una actuación fiscal negligente de éste constituye una ganancia patrimonial ([DGT V0687-19](#)).

### Ganancias patrimoniales no justificadas

A la hora de declarar hay que tener en cuenta que si la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos no se corresponde con renta o patrimonio declarados por el contribuyente, o se incluyen deudas inexistentes en la Renta o en el Impuesto sobre el Patrimonio, la Administración tributaria puede liquidar una ganancia patrimonial no justificada, e integrarla en la base liquidable general del último período no prescrito, excepto que el contribuyente pruebe que es titular de esos elementos patrimoniales desde un período prescrito.

- ® Los obligados a declarar determinados bienes o derechos situados en el extranjero a través del modelo 720, y que no lo hayan hecho en plazo, deben examinar con cuidado su situación. Si estos elementos son descubiertos por la Administración, les liquidará una ganancia no justificada de patrimonio, aunque hayan sido adquiridos con rentas de años prescritos, salvo que prueben que se adquirieron con rentas declaradas o con las obtenidas cuando no residían aquí.

- Ⓜ Las sanciones por la infracción consistente en la falta de presentación del modelo 720 será de 5.000€ por dato o conjunto de datos (mínimo 10.000€) y, si la presentación se realiza fuera de plazo sin requerimiento previo, de 100€ por dato o conjunto de datos (con un mínimo de 1.500€). La sanción sobre la cuota originada por la regularización en el IRPF es del 150 por 100, aunque se puede evitar la misma si se presenta declaración complementaria (a la que se le aplicarán los recargos del art. 27 de la LGT) ([DGT V1434-17](#)).
- Ⓜ Si decide retirar de una cuenta bancaria una cantidad importante de efectivo y, posteriormente, piensa ingresarla en otra, debe de tener en cuenta que la Administración tributaria puede requerirle para que justifique el origen de los fondos y, si no logra probar que el ingreso se corresponde con el saldo de efectivo anterior, o con otra renta declarada, puede ser que se califique dicho ingreso como ganancia no justificada de patrimonio y le hagan tributar por ello.

### Pérdidas patrimoniales por robo

En los casos en que se haya producido un robo, lo primero será probar este hecho, pudiéndose imputar la pérdida en la base general por el valor de mercado del elemento o de los elementos sustraídos. En caso de indemnización, la pérdida o ganancia patrimonial será la diferencia entre lo percibido y el valor de adquisición, minorando este en el importe de la depreciación experimentada por el elemento como consecuencia de su uso ([DGT V2849-19](#)).

### Transmisiones onerosas

El valor de transmisión es el importe real por el que la enajenación se ha efectuado, minorado en los gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente.

El valor de adquisición está formado por la suma del importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado, más el coste de las inversiones y mejoras realizadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. Este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

- Ⓜ El pago de honorarios a una agencia inmobiliaria por la venta de un inmueble es un gasto inherente a la transmisión a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial ([DGT V1849-21](#)).
- Ⓜ Hay que tener en cuenta que si el valor normal de mercado supera al importe real por el que se hubiera enajenado el bien o derecho, se tomará aquel como valor de transmisión a efectos de la cuantificación de la ganancia o pérdida patrimonial.
- Ⓜ El valor de transmisión se minorará con gastos como la plusvalía municipal. Si el propietario de una vivienda la transmite al margen de la inmobiliaria con la que había suscrito un contrato de exclusividad, el importe embargado judicialmente al transmitente se corresponde con los honorarios de la inmobiliaria y, por lo tanto, se considera gasto del valor de transmisión ([DGT V2413-18](#)).
- Ⓜ El valor de adquisición se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima. A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del

período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

- ® En caso de transmisión de un activo intangible, en concreto los derechos de pago único de la PAC, no procede deducir la amortización mínima entre los años 2008 y 2015, porque la normativa en vigor durante dicho plazo establecía que los activos inmateriales de duración indefinida no podían amortizarse fiscalmente ([Resolución del TEAC, de 10 de febrero de 2020, nº 0104/2019](#)).
- ® Si se transmite por un contribuyente un vehículo siniestrado, para calcular la ganancia o pérdida patrimonial, como se trata de un bien de consumo duradero usado por el que no se pueden computar las pérdidas debidas al consumo, habrá que restar, al importe por el que se ha transmitido, el valor de mercado del vehículo en el momento del accidente ([DGT V1761-18](#)).
- ® En caso de que posea acciones de una entidad que dejó de cotizar en bolsa hace años y desee solicitar la baja de la inscripción de sus valores, tenga en cuenta que no podrá imputar la pérdida patrimonial hasta que la entidad proceda a su disolución y liquidación ([DGT V0437-20](#)).

#### Transmisiones lucrativas

En este caso, la ganancia patrimonial se calcula por diferencia entre el valor a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el valor de adquisición.

- ® Si bien la ganancia patrimonial producida en caso de muerte del causante no tributa (plusvalía el muerto), en el caso de donaciones sí, excepto que se trate de las transmisiones de negocios o participaciones en empresas familiares con derecho a reducción del 95 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones según la normativa estatal, no bastando que se haya podido aplicar una reducción propia de la Comunidad Autónoma.
- ® Si se produce una pérdida patrimonial como consecuencia de la donación de elementos patrimoniales, esta no se computa fiscalmente ([Resolución del TEAC de 31 de mayo de 2021, nº 3746/2020](#)).

#### Transmisión de participaciones en empresas que no cotizan

Si ha transmitido participaciones a título oneroso de valores no admitidos a negociación, debe tener en cuenta que el precio fijado en la venta, salvo prueba en contrario, no puede ser inferior al mayor de los dos siguientes: el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos, resultante del balance según el último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, o el importe que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los 3 ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

- ® Si va a transmitir participaciones antes de final de año por importe inferior a alguno de los que señala la ley, tal vez le convenga obtener una tasación para asegurarse del valor de mercado de sus participaciones, a fin de no tener problemas en un futuro con la Administración tributaria.
- ® Si la sociedad solo tiene un año de vida se tomará el resultado de dicho año.

- ® Para el cálculo del promedio de resultados se deben tomar los resultados tanto positivos como negativos ([DGT V2335-06](#)).
- ® A efectos del cálculo del valor de adquisición de sus participaciones, cuando la persona que se las vendió ha presentado reclamación económico-administrativa contra una liquidación que regularizaba su valor de transmisión aplicando esta norma especial, deberá tener en cuenta el valor que finalmente se establezca por resolución administrativa o judicial firme. No obstante, hasta que dicho valor se conozca, deberá considerarse como valor de adquisición el valor calculado conforme a esta regla especial ([DGT V0259-18](#)).
- ® Si la Administración ha girado una liquidación al vendedor, que aún no es firme, incrementando el importe, ese valor comprobado es el que hay que tener en cuenta como valor de adquisición para el comprador, sin perjuicio de que tenga que modificarlo si se determina otro como resultado de resolución judicial o administrativa firme ([DGT V0282-19](#)).
- ® La Administración puede determinar el valor teórico y el de capitalización de unas participaciones a partir de los datos del balance y cuenta de resultados contenidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada ([Resolución del TEAC, de 10 de mayo de 2018, nº 2334/2018](#)).

Coeficientes de abatimiento para reducir las ganancias de patrimonio puestas de manifiesto en la transmisión de elementos adquiridos antes de 1995

Si adquirió algún bien antes de 1995 y quiere transmitirlo, le conviene hacer números para optimizar la factura fiscal. La cuantía máxima del valor de transmisión de los elementos patrimoniales adquiridos antes de ese año, para poder aplicar esos coeficientes que reducen la ganancia patrimonial obtenida, es de 400.000€.

A tal efecto, se tendrá en consideración no solo el valor de transmisión de los elementos patrimoniales de esa antigüedad transmitidos en 2021, sino también los valores correspondientes a todas las transmisiones a cuyas ganancias patrimoniales les hubieren resultado de aplicación los coeficientes de abatimiento que haya realizado un contribuyente desde 1 de enero de 2015.

- ® Si va a transmitir un elemento adquirido antes de 1995 y tiene otros en la misma circunstancia, le conviene analizar si le interesará reducir la plusvalía, porque si esta es pequeña, como el límite por contribuyente del importe de estas transmisiones es de 400.000€, podría ser más conveniente no reducirla y reservar límite para reducir una posterior.
- ® Cuando el contribuyente sea propietario de una finca agrícola, en la cual viniera ejerciendo una actividad económica, y cesa en el ejercicio de la misma, en el supuesto de que la arriende a un tercero, el cual continúe con el desarrollo de la actividad, el criterio administrativo consiste en calificar la operación de arrendamiento de negocio en vez de arrendamiento de terreno rústico. En estos casos no es posible aplicar los coeficientes de abatimiento a la posterior transmisión de las fincas, al tener la consideración de elementos afectos ([DGT V3318-14](#)).

## Ganancias patrimoniales por cambio de residencia, "exit-tax"

Si durante el año 2020 ha sido residente en España, pero en 2021 ya no y, además, durante al menos 10 de los 15 períodos impositivos anteriores al último que debió declarar por este impuesto ha tenido residencia fiscal en España, debe analizar si le corresponde tributar por las plusvalías tácitas de su cartera de valores.

Dicha ganancia patrimonial se imputará en el último período impositivo en el cual proceda presentar la declaración del impuesto y en la renta del ahorro.

- ® En estos casos para que se genere ganancia patrimonial tributable deben concurrir una serie de circunstancias: que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda de 4.000.000€, de no cumplirse este requisito, que el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por 100 y el valor de las acciones o participaciones mayor de 1.000.000€. En este último supuesto el contribuyente solo tributará por las plusvalías puestas de manifiesto en las acciones que cumplan los requisitos.
- ® La primera autoliquidación en la que, en su caso, se deben de incluir estas ganancias, se presentará en el plazo de declaración del IRPF 2021, mediante complementaria de 2020 y afectará a contribuyentes que en 2020 eran contribuyentes de este Impuesto y en 2021 dejaron de ser residentes en España.
- ® Si el traslado se produce a un país de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información, se puede optar por unas especialidades de tributación (solo se tributa si, en los 10 ejercicios siguientes al que se declaró en nuestro país, concurren una serie de circunstancias). Por otra parte, si el desplazamiento se produce a un país con convenio que contenga cláusula de intercambio de información, se podrá solicitar el aplazamiento de la deuda por 5 ejercicios y, en determinados casos, incluso más.

## **9. Reducciones de la base imponible**

### Aportaciones a sistemas de previsión social

Si hace aportaciones a un sistema de previsión social podrá ahorrarse impuestos por cada euro que destine a este tipo de productos hasta el menor de los siguientes límites: un máximo anual de 2.000€<sup>1</sup> o el 30 por 100 de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas.

- ® Este límite es para el conjunto de planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros privados de dependencia severa o gran dependencia.
- ® En caso de un contribuyente cuyo cónyuge obtenga ingresos del trabajo o de actividades económicas que no superen los 8.000€, también podrá reducir la base por las aportaciones al plan del cónyuge, hasta un máximo de 1.000€.

---

<sup>1</sup> El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022 prevé reducir este límite hasta los 1.500€ a partir del 1 de enero.

- ® Como límite máximo conjunto para las reducciones se aplicará la menor de las cantidades siguientes: el 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio o 2.000€. Este límite se incrementará en 8.000€<sup>2</sup>, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales<sup>3</sup>. El límite para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa es de 5.000€ anuales.
- ® En declaración conjunta los límites se aplican de manera independiente e individual por cada mutualista, y los importes del total de todas las reducciones no pueden dar lugar a unas bases imponibles, ni general ni del ahorro, negativas.
- ® Cuando se supera el límite porcentual (30 por 100 de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas) o sea imposible reducir de la base todo lo aportado por insuficiencia de esta, puede solicitarse la reducción en la base imponible de los 5 ejercicios siguientes, aplicándose en ellos dentro de los mismos límites.
- ® En caso de que en un ejercicio no se pueda reducir el importe total de las aportaciones individuales y del empleador, la determinación de la parte del exceso que corresponde a unas y otras se realizará en proporción a los importes de las respectivas aportaciones y contribuciones. Cuando concurren aportaciones realizadas en el ejercicio con aportaciones de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual del 30 por 100 (de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas) se entenderán reducidas, en primer lugar, las aportaciones correspondientes a años anteriores.
- ® Si se han realizado aportaciones por el contribuyente y contribuciones imputadas por el promotor a los sistemas de previsión social en los períodos impositivos 2016 a 2020, que no hubieran sido objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de base imponible o por haber excedido del límite porcentual del Impuesto, y se encuentren pendientes de reducción a 1 de enero de 2021, se entenderá que las cantidades pendientes de reducción corresponden a contribuciones imputadas por el promotor, con el límite de las contribuciones imputadas en dichos períodos impositivos. El exceso sobre dicho límite se entenderá que corresponde a aportaciones del contribuyente.
- ® Cuando un contribuyente acceda directamente a la jubilación, no podrá seguir realizando aportaciones a planes de pensiones que cubran esa contingencia. Solo podrá aportar para cubrir la de fallecimiento, aunque esas aportaciones también reducirán la base imponible.

---

<sup>2</sup> El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022 prevé incrementar este límite hasta los 8.500€ a partir del 1 de enero.

<sup>3</sup> Las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social, de los que, a su vez, sea promotor y partícipe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado, se considerarán como contribuciones empresariales, a efectos del cómputo de este límite.

- ® Las aportaciones a estos sistemas son tanto más interesantes cuanto mayor es el marginal máximo al que tribute el contribuyente, y agotar el límite anual puede constituir una buena estrategia para rebajar la tributación por este Impuesto. Se diferirá impuesto hasta el momento en el que se rescate el sistema de previsión.

#### Pensión compensatoria a favor del cónyuge y anualidades por alimentos fijadas judicialmente

Si en 2021 se ha separado de su cónyuge o se ha divorciado, es interesante que en el Convenio regulador se especifiquen los conceptos de la pensión compensatoria al cónyuge y las anualidades que se satisfacen tanto al excónyuge como a los hijos. En el caso de anualidades por alimentos a los hijos por decisión judicial, cuando el importe es inferior a la base liquidable general, se lleva el mismo a la escala del Impuesto separadamente del resto de la base liquidable general y no constituyen renta para los hijos. La pensión compensatoria al excónyuge y otras anualidades por alimentos, distintas de las satisfechas a los hijos, reducen la base del que las paga y constituyen rendimientos del trabajo para el percceptor.

- ® Si en el Convenio regulador o resolución judicial no se distingue la parte que corresponde a pensión compensatoria de otros conceptos, no se aplica la reducción (por ejemplo, por fijarse una cantidad global). En estos supuestos lo recomendable es solicitar que judicialmente se especifiquen las cuantías.
- ® Los pagos extraordinarios, como son los de dentista, ortopedias, óptica, campamentos, clases de inglés, actividades extraescolares, etc., pueden ser incluidos en el concepto de anualidades por alimentos a favor de los hijos, siempre que en el Convenio se establezca que dichos gastos serán asumidos por mitades por los progenitores ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 30 de enero de 2017, Recurso nº 498/2015](#)).
- ® El régimen establecido para las anualidades por alimentos a favor de los hijos satisfechas por decisión judicial, debe extenderse a las acordadas en el convenio regulador formulado por los cónyuges ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario. Sin embargo, si el acuerdo entre los cónyuges se realiza con la participación de un mediador, dado que no existe una equiparación normativa de dicho acuerdo a una decisión judicial, no resultará de aplicación el tratamiento especial de las anualidades ([DGT V2295-18](#)). Igualmente, es posible aplicar la reducción por pensión compensatoria cuando la cuantía se fija por convenio regulador ([sentencia del Tribunal Supremo nº 1212/20, de 25 de marzo de 2021](#)).
- ® La ausencia de resolución judicial de los pactos habidos en el convenio regulador suscrito por las partes, determina que el padre que satisface anualidades a su hijo no podrá aplicar las escalas estatal y autonómica separadamente a las anualidades y al resto de su base liquidable general ([DGT V0409-15](#)).
- ® Se entiende por alimentos todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica. Los alimentos comprenden también la educación e instrucción del alimentista mientras sea menor de edad y, aún después, cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea

imputable. Entre los alimentos se incluirán los gastos de embarazo y parto, en cuanto no estén cubiertos de otro modo ([DGT V2090-18](#)).

## 10. Integración y compensación de rentas

- ® Si ha obtenido alguna plusvalía transmitiendo elementos patrimoniales, aún está a tiempo de rebajar el coste de la factura fiscal transmitiendo otros elementos con pérdidas, independientemente del tiempo que hayan permanecido en su patrimonio. Estas pérdidas se restan de las ganancias derivadas de transmisiones.
- ® Si se transmiten valores, con o sin cotización, obteniendo una pérdida patrimonial, esta no se puede computar si se adquieren valores homogéneos en los 2 meses anteriores o posteriores si se trata de acciones cotizadas (1 año si no cotizan). En ese caso las pérdidas se integrarán a medida que se vendan los nuevos valores. Con independencia de que estas últimas ventas generen ganancias o pérdidas, deben ser definitivas, esto es, que no se produzcan nuevas recompras en los plazos señalados ([DGT V1885-17](#)).
- ® Si en ejercicios anteriores tuvo un saldo negativo originado por la transmisión de elementos patrimoniales y no han pasado más de 4 años, puede realizar plusvalías y, de esta manera, la tributación de las mismas se verá atenuada o anulada por el aprovechamiento de aquellos saldos negativos.
- ® Si tiene rendimientos positivos que van a la parte del ahorro, como los procedentes de intereses o dividendos, pueden reducirse en 2021 con el saldo negativo de la integración de ganancias y pérdidas patrimoniales originadas por transmisiones, hasta un máximo del 25 por 100 de aquél. El saldo negativo restante podrá compensar el saldo de los rendimientos del capital mobiliario en 2022 y siguientes.
- ® Asimismo, si tuviera rendimientos del capital mobiliario negativos, como los procedentes de un *unit linked*, podrá reducir con ellos la tributación del saldo de ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por transmisiones, con el límite del 25 por 100 del mismo.

### Trasposos entre fondos de inversión

Si es socio o partícipe de alguna institución de inversión colectiva, de las reguladas en la Ley 35/2003, y quiere deshacer posiciones, puede no computar la ganancia o pérdida patrimonial cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones lo destine a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, conservando las nuevas acciones o participaciones suscritas el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas.

- ® Con efectos 1 de enero de 2022 se procede a homogeneizar el tratamiento fiscal de las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF), con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen. Se añade un requisito para la aplicación del diferimiento fiscal: que el reembolso o transmisión o, en su caso, la suscripción o adquisición, no tenga por objeto participaciones o acciones en fondos de inversión cotizados y SICAV índice

cotizadas, cualquiera que sea el mercado regulado o el sistema multilateral de negociación en el que coticen y la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia.

- ® El régimen de diferimiento no será de aplicación a las participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas por el contribuyente con anterioridad a 1 de enero de 2022 y no cotizadas en bolsa de valores española, siempre que el importe del reembolso o transmisión no se destine a la adquisición de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva cotizadas.
- ® Si queremos realizar una minusvalía latente en acciones o participaciones de estas instituciones para rebajar la tributación de otras ganancias, lo indicado será no seguir el procedimiento de reinversión que establece la norma.
- ® Para cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial en el momento de la venta definitiva de las acciones o participaciones objeto de reinversión, se deberá considerar que dichas acciones o participaciones han sido adquiridas o suscritas en la misma fecha y por el mismo valor de adquisición que tuvieran las acciones o participaciones de las que procedan, con independencia de la fecha en la que se hubiera realizado la reinversión y de su importe ([DGT V3640-15](#)).

#### Pérdidas derivadas del juego

Si es de los que le gusta jugar al bingo, en el casino, a las máquinas recreativas, a canódromos, rifas, tómbolas etc., debe tener en cuenta que no podrá computar las pérdidas que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período. Sin embargo, a efectos de la liquidación del Impuesto, las ganancias que excedan de las pérdidas formarán parte de la renta general.

En ningún caso se computarán las pérdidas ni las ganancias (estas tributan totalmente con la retención) derivadas de la participación en los juegos cuyos premios están sometidos al gravamen especial, como son los correspondientes a las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, sorteos organizados por la Cruz Roja Española o juegos autorizados por la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

- ® En lo que se refiere a la necesaria justificación de las pérdidas patrimoniales obtenidas en el juego, que no excedan de las ganancias en el mismo período, para no tributar por la totalidad de las ganancias, la misma se realizará (a solicitud, en su caso, de los órganos de gestión e inspección tributaria) a través de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho ([DGT V2657-17](#)).
- ® En cuanto a la imputación temporal de las ganancias o pérdidas en el juego, se debe hacer en el período impositivo en que se haya ganado (o perdido, según corresponda) cada apuesta o juego.
- ® En caso de juegos online se deberán tener en cuenta las ganancias y pérdidas obtenidas en el ejercicio, resultando irrelevante, a estos efectos, si el contribuyente ha retirado o no cantidades de la cuenta abierta con el operador de juego online.

## Integración y compensación de rentas en tributación conjunta

En tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del impuesto, las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas realizadas y no compensadas, por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas.

- ® Si durante 2021 ha transmitido acciones con pérdidas mientras que su cónyuge ha transmitido acciones distintas obteniendo una plusvalía, puede resultar interesante analizar la posibilidad de tributar conjuntamente en este ejercicio ([DGT V2500-15](#)).

## **11. Mínimos personales y familiares**

- ® A efectos del cómputo de los mínimos familiares el concepto de “rentas”, referido al requisito de “no tener rentas anuales superiores a 8.000€”, en relación a los mayores de 65 años, es la suma algebraica de los rendimientos netos del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario y de actividades económicas, así como de imputaciones de rentas y de ganancias y pérdidas patrimoniales anuales, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Se deducen los gastos respecto de cada rendimiento neto, pero no se tienen en cuenta las reducciones, salvo en el caso de los rendimientos del trabajo ([DGT V0624-18](#)).
- ® Un contribuyente que mantiene económicamente a sus hijos, aunque no conviva y no tenga la guardia y custodia, tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes porque dependen económicamente de él, pero solo en el caso de que no aplique el tratamiento especial que la ley prevé para las anualidades por alimentos a los hijos ([DGT V1515-18](#)).
- ® Una contribuyente casada, tutora legal de su tío de 79 años, que ha convivido con él hasta el año anterior y que, en este, ya no convive porque ha sido ingresado en un centro especializado, puede aplicar el mínimo por descendientes por su tío si este depende económicamente de ella. Asimismo, si eso se cumple y el tío reúne el requisito de discapacidad, también podrá aplicar el mínimo por discapacidad ([DGT V1517-18](#)).
- ® El mínimo por descendiente y por descendiente discapacitado se puede aplicar por los ascendientes o tutores de los descendientes o tutelados que tengan discapacidad, cualquiera que sea su edad, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000€. A estos efectos, se asimila a la convivencia, la dependencia económica ([DGT V0334-19](#)).
- ® Si usted tiene la guarda y custodia compartida de sus hijos menores, tiene derecho a la aplicación del mínimo por descendientes. Por tanto, no podrá aplicar las especialidades por las anualidades satisfechas a sus hijos ([DGT V0446-21](#)). Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en [sentencia de 8 de octubre de 2020, nº recurso 715/2019](#), interpreta que los

padres separados con guarda y custodia compartida pueden compatibilizar los dos beneficios fiscales por hijo a cargo. La sentencia indica que tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendientes y, además, a las especialidades por el pago de alimentos (splitting).

- ® No es posible que un tutor de una persona discapacitada aplique el mínimo por descendientes cuando falta el requisito de convivencia o el asimilado, de dependencia económica, al tener el tutelado rentas suficientes (aunque estén exentas) para pagar su estancia en el centro especial ([DGT V0334-19](#)).
- ® Un contribuyente que vive con sus padres, los cuales declaran en conjunta, con unos rendimientos del trabajo el padre de 18.000€ y la madre de menos de 1.800€, puede aplicarse el mínimo por ascendientes por la madre ([DGT V3140-17](#)).

## 12. Deducciones

### Deducción por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas

Se introducen tres nuevas deducciones temporales en la cuota íntegra estatal del impuesto aplicables sobre las cantidades invertidas en obras de rehabilitación para la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda:

- ® Deducción de hasta un 20 por 100 de las cantidades satisfechas por las obras realizadas desde el 06-10-2021 hasta el 31-12-2022, con una base máxima de deducción de 5.000€ anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 7 por 100 en la demanda de calefacción y refrigeración.
- ® Deducción de hasta un 40 por 100 de las cantidades satisfechas por las obras realizadas desde el 06-10-2021 hasta el 31-12-2022, hasta un máximo de 7.500€ anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 30 por 100 del consumo de energía primaria no renovable, o mejoren la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.
- ® Deducción por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial: aplicable sobre las cantidades satisfechas por el titular de la vivienda por las obras realizadas desde el 06-10-2021 hasta el 31-12-2023, en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en el que se ubica, siempre que se acredite a través de certificado de eficiencia energética, una reducción del consumo de energía primaria no renovable de un 30 por 100 como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B». El contribuyente titular de la vivienda podrá deducirse hasta un 60 por 100 de las cantidades satisfechas, hasta un máximo de 15.000€.

### Por inversión en empresas de nueva o reciente creación

Los contribuyentes pueden deducir el 30 por 100 de las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, sobre una base máxima anual de 60.000€, sin que formen parte de dicha base los

importes respecto de los que practiquen alguna deducción establecida por una Comunidad Autónoma.

- ® Conviene recordar que uno de los requisitos que se deben cumplir es el mantenimiento mínimo de 3 años, transcurrido el cual, si se transmiten, no hay que tributar por la ganancia patrimonial que se produzca a condición de reinversión en participaciones de la misma naturaleza. Para quedar eximido del gravamen de la plusvalía es imprescindible haber aplicado esta deducción por inversión ([DGT V2071-17](#)).
- ® Es posible aplicar la deducción cuando el importe de las acciones suscritas se satisfaga aportando créditos del contribuyente frente a la sociedad ([DGT V2281-20](#)). En el mismo sentido, [Resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, nº 6580/2019](#).
- ® La aplicación de la deducción procede realizarla en el período impositivo en que se desembolsen las cantidades correspondientes, siempre, y en todo caso, de que el acuerdo de ampliación de capital se adopte por la Junta General de Accionistas, que se otorgue en escritura pública y que se proceda a su inscripción en el Registro Mercantil. Por tanto, si la escritura de ampliación de capital y el desembolso de los partícipes se produce en 2021, este será el ejercicio en que se practique la deducción, aunque la inscripción de esa escritura en el Registro Mercantil se produzca en 2022 ([DGT V2023-21](#)).

#### Por adquisición de vivienda habitual

La deducción por inversión en vivienda habitual se regula a través de un régimen transitorio, pudiéndola aplicar aquellos contribuyentes que la hubieran adquirido con anterioridad a 1 de enero de 2013 y hubieran aplicado dicha deducción por cantidades satisfechas en períodos anteriores. El importe máximo de la deducción es el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en 2021, con una base máxima de deducción de 9.040€ anuales.

- ® Si tiene derecho a deducir por la que hasta ahora es su vivienda habitual y quiere ponerla en alquiler, a partir del año en que esté alquilada deja de ser su vivienda habitual y ya no podrá deducir cuantía alguna.
- ® En caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes pasa a ser propietaria del 100 por 100 de la vivienda, tiene derecho a aplicarse el 100 por 100 de la deducción. La aplicación de la deducción, en relación con la parte del inmueble que a partir de 1 de enero de 2013 se adquiere, estará en todo caso condicionada por el hecho de que el comunero que deja de ser propietario se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio y no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual ([Resolución del TEAC, de 1 de octubre de 2020, nº 561/2020](#)).
- ® Si durante 2021 sigue amortizando el préstamo que obtuvo para pagar la vivienda, le interesa evaluar si será interesante agotar el límite de 9.040€ haciendo una amortización extraordinaria antes de que finalice el año.

- ® Si está casado bajo el régimen matrimonial de gananciales, siendo la vivienda de ambos, y los 2 cónyuges presentan declaración individual, puede ser interesante que el matrimonio agote el límite de 18.080€ entre intereses y amortización para deducir cada uno hasta 1.356€.
- ® Si la entidad financiera le devuelve el exceso pagado por aplicación de la cláusula suelo y ese exceso formó parte de la deducción, se deberá añadir, a la cuota líquida estatal, la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas. Sin embargo, no procederá realizar ninguna regularización en aquellos casos en que las cantidades que hubieran formado parte de la base de deducción se destinen directamente (sin llegar a abonarse al contribuyente) por la entidad financiera (tras el acuerdo con el contribuyente afectado) a minorar el principal del préstamo ([DGT V1574-18](#)).
- ® Hay que reconocer el derecho a la deducción cuando la vivienda habitual se adquirió en plena propiedad por los cónyuges en pro indiviso o para la sociedad conyugal y, constituyendo aquella la vivienda habitual de ellos y de sus hijos, se produce involuntariamente la desmembración del dominio por el fallecimiento de uno de los cónyuges ([DGT V1568-17](#)).
- ® Si adquirió su vivienda habitual, residiendo en ella durante un plazo superior a 3 años y aplicó la deducción en esos años, posteriormente dejó de residir en ella y la alquiló durante un tiempo, habiendo vuelto a residir, de manera habitual, con posterioridad, en ese caso, también puede volver a aplicar la deducción, si bien dicha aplicación queda condicionada a que se cumpla nuevamente el plazo de 3 años de residencia ([DGT V0330-18](#)).
- ® El bajo consumo de electricidad no constituye prueba suficiente para impedir la aplicación de la deducción por vivienda habitual ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 31 de enero de 2019, Recurso nº 477/2017](#)).
- ® Es de aplicación la deducción por adquisición de vivienda habitual cuando se firma un contrato de adhesión con una Cooperativa de viviendas, mediante el cual el socio asume el compromiso de adquirir la propiedad mediante el ejercicio de la opción de compra, siendo las cantidades abonadas a cuenta del pago de la vivienda ([sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de marzo de 2019, Recurso nº 1101/2017](#)).
- ® Aunque el contribuyente no haya presentado declaración en algunos ejercicios, por no estar obligado, esto no es obstáculo para que pueda aplicar la deducción en los ejercicios siguientes en los que sí declare ([DGT V0256-18](#)).
- ® No resulta aplicable el régimen transitorio de deducción a un contribuyente que adquirió su vivienda habitual en 2011, pero que venía aplicando desde 2010 el régimen especial de tributación de los trabajadores desplazados a territorio español, dado que no cumple el requisito de haber practicado la deducción en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, al no permitirlo el citado régimen especial ([DGT V0675-18](#)).

#### Por alquiler de vivienda habitual

Pueden aplicar esta deducción los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, antes de dicha fecha, cantidades en concepto de alquiler y sigan pagando

como inquilinos. No obstante, no se olvide de que actualmente varias Comunidades Autónomas tienen deducciones por alquiler.

- ® Esta deducción solo se puede aplicar cuando la base imponible no supera los 24.107,20€, siendo el porcentaje de deducción del 10,05 por 100 de las cantidades satisfechas por el alquiler. Cuando la base máxima sea igual o inferior a 17.707,20€ la deducción será de 9.040€ y, cuando esté comprendida entre 17.707,20€ y 24.107,20€, la deducción se calculará por la siguiente ecuación:  $9.040 - 1,4125 \times [BI - 17.707,20]$ .
- ® El Centro Directivo entiende que también tendrá derecho a la deducción el inquilino cuando, agotado el plazo del contrato y las prórrogas previstas en el mismo, se suscriba otro entre propietario y arrendatario, aunque se modifiquen algunas cláusulas como el precio o la duración ([DGT V0679-18](#)).
- ® Se incluyen en la base de la deducción, además del importe del alquiler, los gastos y tributos que corresponda satisfacer al arrendador en su condición de propietario de la vivienda y que, según las condiciones del contrato de arrendamiento, le sean repercutidos al arrendatario, tales como cuotas de la Comunidad de Propietarios e Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- ® No formará parte de la base de deducción el importe de la Tasa por Prestación del Servicio de Gestión de Residuos Urbanos (porque el arrendatario es el contribuyente de la misma), el importe de los gastos de suministros de la vivienda arrendada (agua, electricidad, gas, etc.), la fianza, las cantidades satisfechas a una agencia inmobiliaria que facilita el inmueble arrendado ni el aval bancario satisfecho ([DGT V0110-18](#)).
- ® Resulta de aplicación el régimen transitorio de la deducción por alquiler a un nuevo contrato de arrendamiento en la misma vivienda, aunque sea con distinto arrendador y renta ([DGT V0638-19](#)).

### Donativos a entidades sin ánimo de lucro

Si está pensando en realizar algún donativo, debe saber que en 2021 se podrá deducir el 80 por 100 de los primeros 150€ donados.

Los 150 primeros euros de donativos se eligen respecto del total de las donaciones que haya realizado en el mismo ejercicio a una o varias entidades.

El resto de las donaciones que superen los 150€ dan derecho a deducir el 35 por 100 del importe donado.

- ® Si usted es de los que realiza donaciones todos los años a la misma entidad, el porcentaje del 35 por 100 se incrementa al 40 por 100 si ha realizado donaciones por importe igual o superior a las realizadas en los 2 ejercicios anteriores. A partir del tercer ejercicio, si continúa donando a la misma entidad por un importe igual o superior, podrá aplicar también el porcentaje incrementado del 40 por 100.
- ® Si el donante deja de donar o reduce su aportación un año, perderá el derecho por donación incrementada y deberá volver a donar el mismo o superior importe, a la misma entidad, al menos durante 3 años, aplicando el porcentaje incrementado el tercer año.

- ® La base de las deducciones, que en los donativos dinerarios es su importe, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente. Por el exceso no se podrá practicar deducción.
- ® En el caso de una entidad sin ánimo de lucro declarada de utilidad pública que se dedica a realizar actividades de integración social de enfermos psíquicos, habilitando para ello plazas por las cuales las familias de los enfermos abonan una cantidad, no resultará de aplicación la deducción al tratarse del pago de un precio y no existir animus donandi ([DGT V1366-18](#)).

### Deducción por maternidad

Las mujeres con hijos menores de 3 años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, pueden minorar la cuota del Impuesto hasta en 1.200€ anuales por cada hijo menor de 3 años, con el límite, también por cada hijo, de las cotizaciones y cuotas totales (íntegras sin tener en cuenta bonificaciones) a la Seguridad Social devengadas en el período impositivo después del nacimiento.

- ® De acuerdo con la normativa de la Seguridad Social, en el caso de expedientes de regulación temporal de empleo (ERTE) en los que se suspenda el contrato de trabajo, el contribuyente se encuentra en situación de desempleo total. Por tanto, en los casos de suspensión del contrato de trabajo durante todo el mes, como consecuencia de la aprobación de un ERTE, deja de realizarse una actividad por cuenta ajena y de cumplirse los requisitos para disfrutar de la deducción por maternidad y el correspondiente abono anticipado. Solo sería posible realizar un trabajo por cuenta ajena, cuando éste se realizase a tiempo parcial en supuestos temporales de regulación de empleo. En estos casos sí se tendría derecho por esos meses a la deducción por maternidad ([Pregunta Frecuente sobre Medidas COVID-19 de la web de la AEAT](#)).
- ® La deducción se pierde por los meses en que se haya estado en situación de desempleo, aunque se mantenga la cotización a la Seguridad Social, dado que no se realiza una actividad ni por cuenta propia ni por cuenta ajena durante ese lapso de tiempo ([DGT V3018-16](#)).
- ® La baja por enfermedad no es motivo para perder el derecho a aplicar la deducción ([DGT V3236-15](#)). Asimismo, durante la propia baja por maternidad, la interesada no ha dejado de realizar una actividad por cuenta ajena con cotización a la Seguridad Social o mutualidad correspondiente, por lo que tiene derecho a la deducción por maternidad ([DGT V2992-11](#)).
- ® Por el contrario, no se puede aplicar la deducción cuando la trabajadora se encuentre de baja por excedencia voluntaria, aunque sea excedencia para el cuidado de los hijos ([DGT V1552-14](#)). Tampoco tendrá derecho a aplicar la deducción la madre que se encuentre en situación de incapacidad ([DGT V0216-07](#)).
- ® El ejercicio de una actividad no implica necesariamente la percepción de ingresos y, por tanto, a los efectos de la deducción por maternidad, basta con el alta en el régimen correspondiente de Seguridad Social sin que la interesada deba efectuar ninguna justificación adicional, siendo la Administración quien debe acreditar que se está ante un alta formal que no se corresponde con

ninguna actividad efectiva ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 24 de febrero de 2016, Recurso nº 15315/2015](#)).

- ® La determinación de los hijos que dan derecho a la aplicación de la deducción se realiza de acuerdo con la situación el último día de cada mes, por lo que el mes en el que ha nacido el hijo se computa por entero ([DGT V2992-11](#)).
- ® Las madres con derecho a la aplicación de esta deducción podrán deducir 1.000€ adicionales (83,33€/mes completo de guardería) cuando hubieran satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de 3 años en guarderías o centros de educación infantil autorizados, actuando como límite la menor de 2 cantidades: la cotización a la Seguridad Social o el importe anual del gasto en guardería no subvencionado. Dicha deducción, aunque se trate de un importe negativo (se paga al contribuyente con la declaración del IRPF aunque no se le haya retenido) no se podrá obtener por adelantado. El incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil, exige que la custodia tenga una finalidad educativa, de forma que no procede la deducción en el supuesto de gastos de custodia en guarderías que no dispongan de la pertinente autorización expedida por la administración educativa competente ([Resolución TEAC nº 946/2021, de 26 de mayo de 2021](#)).
- ® Existe compatibilidad entre vales guardería y deducción por maternidad ([DGT V0156-19](#)).

#### Deducción por familia numerosa y por personas con discapacidad a cargo

Para aquellos ascendientes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena y que formen parte de una familia numerosa conforme a lo dispuesto en la Ley 40/2003, o para aquellos ascendientes separados legalmente, o sin vínculo matrimonial, con 2 hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tengan derecho a la totalidad del mínimo por descendientes, la Ley regula una deducción de hasta 1.200€ anuales (2.400€ si se trata de familia numerosa de categoría especial).

La cuantía de la deducción se incrementa en 600€ adicionales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda (3 hijos la general y 5 la especial).

También existe la posibilidad de deducir 1.200€ anuales (100€/mes) por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que este último no perciba rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000€, ni genere el derecho a la aplicación de las deducciones por descendiente o ascendiente con discapacidad.

- ® A efectos de acreditar la condición de familia numerosa, el título oficial de familia numerosa expedido por la Comunidad Autónoma respectiva constituye un medio de prueba de esa realidad, el más completo si se quiere, porque acredita la concurrencia de todas las circunstancias exigidas, pero no es el único, de manera que no puede negarse al obligado tributario la posibilidad de justificar dicha concurrencia por cualesquiera otros medios; posibilidad, no cabe duda, más ardua, en la medida en que deberá acreditar uno a uno todos los requisitos que, en cada caso, exija la Ley de Protección de las Familias Numerosas ([Resolución del TEAC de 24 de junio de 2021, nº 816/2021](#)).

- ® La normativa reguladora del impuesto no establece ninguna incompatibilidad entre la deducción por familia numerosa y la deducción por descendiente discapacitado. Por tanto, ambas deducciones son compatibles, siempre que se disponga de los justificantes necesarios (título reconociendo la condición de familia numerosa y certificación del órgano administrativo competente sobre el grado de minusvalía).
- ® Tendrá derecho a la aplicación de la deducción por familia numerosa, siempre que concurren todos los requisitos, un contribuyente casado que tiene un hijo con la mujer actual, y que debe abonar pensión por alimentos a dos hijos de anteriores parejas, sin que tenga la guarda y custodia de estos últimos ([DGT V1515-18](#)).
- ® No es posible aplicar la deducción por cónyuge a cargo con discapacidad cuando el hijo tenga derecho a la aplicación de la deducción por ascendiente con discapacidad respecto de aquel, con independencia de que aplique o no la deducción en su declaración ([DGT V0086-20](#)).
- ® La cotización en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Ajena Agrarios por período de inactividad permite cumplir el requisito de realizar una actividad por cuenta ajena por la que se esté de alta en la Seguridad Social, si bien la deducción solo se podrá practicar por los meses en los que haya realizado jornadas reales ([DGT V0114-20](#)).
- ® Las deducciones por familia numerosa o por persona con discapacitado a cargo se pueden aplicar también por contribuyentes que estén percibiendo prestaciones por desempleo o pensiones.

#### Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

Se establece una reducción del 60 por 100, tanto para los contribuyentes residentes en Ceuta y Melilla, como para los no residentes en dichos territorios que hubieran obtenido rentas en ellos.

También aplicarán esta deducción los contribuyentes que mantengan su residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades cuando, al menos, una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente, determinado conforme a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, esté situado en dichas ciudades.

La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que puede acogerse a esta deducción será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.

#### Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

Si usted es residente fiscal en territorio español pero su cónyuge reside en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, lo que les impide optar por presentar la declaración conjuntamente, tenga en cuenta que puede aplicar una deducción en cuota.

- ® De esta forma se equipara la cuota a pagar a la que hubieran soportado en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España.

#### Deducciones autonómicas

- ® Conviene revisar las deducciones reguladas en la Comunidad Autónoma de residencia por si pudiéramos aprovecharlas. En su caso, debemos obtener y conservar los justificantes de las mismas.

### **13. Regímenes especiales**

#### Tributación de impatriados

Si en 2021 ha adquirido la residencia fiscal en España, como consecuencia de su desplazamiento al territorio español por un contrato de trabajo o para administrar una entidad con una participación inferior al 25 por 100, podrá optar por tributar conforme a las reglas de los no residentes con ciertas especialidades, siempre que concurren determinados requisitos y que no se trate de una relación laboral especial de los deportistas profesionales.

- ® Tributan los primeros 600.000€ de renta del trabajo al 24 por 100 y, a partir de ese umbral, al 47 por 100. Por el resto de las rentas tributará al tipo que corresponda según la fuente de la que procedan.
- ® Cuando el contribuyente permanezca un breve período de tiempo en situación de desempleo y a continuación inicie otra relación laboral que cumpla los requisitos del régimen, ello no constituye causa de exclusión ([DGT V0818-17](#)).
- ® No resulta de aplicación a este régimen especial la deducción por familia numerosa ([DGT V0884-17](#)).
- ® Los trabajadores acogidos a este régimen pueden aplicar las exenciones de las retribuciones en especie en los mismos términos que el resto de los trabajadores ([DGT V0589-20](#)).

## **B) Cierre contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2021. 90 recomendaciones**

### **1. Presentación**

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.

Siendo conscientes de este escenario, el Consejo General de Economistas de España (CGEE), en particular a través de sus órganos especializados Economistas Contables (EC) y el Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF) hemos venido informado, a través de las recurrentes notas de aviso, de los cambios más relevantes, los aspectos más reseñables que podrían verse afectados en estas áreas de la actividad profesional y que, ahora, concluimos y completamos con la elaboración de este trabajo, en aras de que los compañeros tengan las herramientas necesarias para abordar este cierre contable y fiscal.

El documento que hoy ponemos a vuestra disposición es fruto de un trabajo coordinado entre ambos órganos especializados —EC y REAF— donde, además de analizarse los aspectos contables y fiscales más destacables que los economistas deben tener en consideración en el cierre, estos han sido analizados desde la perspectiva de ambas áreas de actividad, lo que pone de manifiesto la importancia de este trabajo.

## 2. 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 octubre*<sup>4</sup>, 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 servicios*<sup>5</sup>, 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.

---

<sup>4</sup> 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>.

<sup>5</sup> 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](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-2155).

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 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 Contables<sup>6</sup>:

- **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;

---

<sup>6</sup> 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 Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. Economistas Contables (enero 2021), recuperado de:

[https://ec.economistas.es/wp-content/uploads/sites/5/2021/01/Resumen\\_RDL\\_01\\_2021.pdf](https://ec.economistas.es/wp-content/uploads/sites/5/2021/01/Resumen_RDL_01_2021.pdf)

- **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 2016<sup>7</sup> 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<sup>a</sup> 14 del 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 14<sup>a</sup> “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 contables<sup>8</sup>**

## **2.1. Introducción contable**

---

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Resumen y cometarios 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](https://ec.economistas.es/wp-content/uploads/sites/5/2021/03/Resumen_Resolucion_ingresos-01_03_2021.pdf)

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.

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 *amortizaciones; 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 capital*<sup>9</sup> que entró en vigor el pasado ejercicio.

Por último, y no menos importante, debemos resaltar las distintas consultas de contabilidad recogidas en los distintos BOICACs<sup>10</sup> 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

---

<sup>9</sup> 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>

<sup>10</sup> 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 ®.

## 2.2. Formulación, aprobación y depósito de Cuentas Anuales

### 2.2.1. Contenido, plazos de formulación, aprobación y depósito de las Cuentas Anuales

Como ya sabemos, la normativa mercantil obliga a todo empresario a llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, deberá llevar un **libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario (art 25 Código de Comercio<sup>11</sup>)** y, además, deberán llevar un **libro de Actas** y un **libro de Registro de Socios (art 26, Código de Comercio)**.

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

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

Recuerde:

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

---

<sup>11</sup> 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).

*Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre*<sup>12</sup>.

- ® 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:

	<b>Plazo ordinario</b>
Formulación de cuentas anuales.	<b>3 meses</b> , contados a partir del cierre del ejercicio social <sup>13</sup> .  <b><u>30-03-2022</u></b>
Aprobación de cuentas anuales.	<b>6 meses</b> , contados a partir del cierre del ejercicio social.  <b><u>30-06-2022</u></b>
Depósito de cuentas anuales.	<b>Último día del mes siguiente</b> , a aquel en que se haya llevado a cabo su aprobación  <b><u>31-07-2022</u></b>
Presentación de libros ante el R.M.	<b>4 meses</b> , a partir del cierre del ejercicio <sup>14</sup> .  <b><u>30-04-2022</u></b>

- ® 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

<sup>12</sup> 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>.

<sup>13</sup> 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>.

<sup>14</sup> 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>.

*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 Cuentas*<sup>15</sup>.

### 2.2.2. Límites sobre la formulación de Cuentas Anuales

Una duda recurrente, generada en el momento de formulación de cuentas anuales, es la referida a los límites de aplicación 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:

### 2.2.3. Límites elaboración de cuentas anuales abreviadas

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

**a) Balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados:** las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes<sup>16</sup>:

---

<sup>15</sup> 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>.

<sup>16</sup> 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.

**b) 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.

#### 2.2.4. Límites elaboración de cuentas anuales para Pymes

El *Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas*, en su artículo 2<sup>17</sup>, 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 602/201*, referente a los grupos de empresa que a continuación se relaciona. Tal modificación también se introdujo en la norma de elaboración de cuentas anuales 11<sup>a</sup> del *Plan de pymes*<sup>3</sup>:

---

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

*“Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.<sup>a</sup> 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 2017*<sup>18</sup>, donde el ICAC aseveró lo siguiente:

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

De este modo, si lo superaron durante los ejercicios 2018 y 2019, en el cierre del ejercicio 2020 tendrán que seguir aplicando también el modelo de balance y memoria normal, y como consecuencia de ello deberán 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 12<sup>a</sup>, publicada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de*

---

<sup>18</sup> Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 110, ICAC, 2017, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/198>.

*Cuentas (ICAC), en su BOICAC núm. 124 de fecha 28 de enero de 2021<sup>19</sup>. 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 127<sup>20</sup>. 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 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 126<sup>21</sup>, según la cual se preguntaba al ICAC si determinados ingresos —como pueden ser los del caso concreto, —empresa

---

<sup>19</sup> 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-adaptado-ertes-derivados-del-covid-19>.

<sup>20</sup> Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 127, ICAC, 2021, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/sobre-la-elevacion-al-ano-del-importe-neto-de-la-cifra-de-negocios-cuando-el-ejercicio>.

<sup>21</sup> 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>

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).

#### **2.2.5. Obligatoriedad de someter a auditorías las Cuentas Anuales.**

Además de las disposiciones, de carácter especial, dispuestas por el *Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio*<sup>22</sup>, que pueden derivar en que una sociedad deba someter sus cuentas anuales a auditoría de cuentas, debe atenderse a los límites establecidos en el *art 257 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital*<sup>23</sup>.

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.

#### **2.2.6. 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*

---

<sup>22</sup> 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>.

<sup>23</sup> 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>.

*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:

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

b) 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 de la letra a) 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:

a) 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*.

b) 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.

c) 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.

d) 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 123<sup>24</sup>. 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) 9ª.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 9ª.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 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.

---

<sup>24</sup> Consulta núm. 1 del BOICAC núm. 126, ICAC, 2021

## 2.2.7. 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:
  - a) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 500.
  - b) 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:
    1. Que el total de las partidas 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.
    3. 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:
  - a) Que el número medio de trabajadores empleados por las sociedades del grupo durante el ejercicio sea superior a 500.
  - b) 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:
    1. Que el total de las partidas del activo consolidado sea superior a 20 millones de euros.
    2. Que el importe neto de la cifra anual de negocios consolidada supere los 40 millones de euros.
    3. 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. 125<sup>25</sup>. 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.

---

<sup>25</sup> Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 125, ICAC, 2021

## 2.2.8. 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* que, en el caso de no cumplirlas, puede conllevar ciertas responsabilidades para los administradores.

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

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

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 Justicia*<sup>26</sup> —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 Justicia*<sup>27</sup>—. Como novedad, debemos tener en cuenta el reciente *Real Decreto-ley 27/2021, de 23 de noviembre, por el que se proroga*

---

<sup>26</sup> 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>

<sup>27</sup> 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>.

de determinadas medidas económicas para apoyar la recuperación<sup>28</sup>, 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 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 16/2020<sup>22</sup> 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.»*

---

<sup>28</sup> 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 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 127<sup>29</sup>

## 2.3. Amortizaciones

### 2.3.1. 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 inmobiliarias*<sup>30</sup> (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

---

<sup>29</sup> 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>.

<sup>30</sup> 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)).

encuentre totalmente amortizado, con independencia de la necesidad de revisar su patrón de consumo".

Por ello, un activo no utilizado no sufre desgaste debido a su uso, pero sí que puede sufrirlo por otros motivos, por ejemplo, la obsolescencia, y también debido a su inutilización, que en muchos 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)*<sup>31</sup>. En esta consulta se trata el reconocimiento y valoración

---

<sup>31</sup> Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 90, ICAC, 2012, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/437>.

contable de un vertedero de residuos y las obras de adecuación del terreno que deban realizarse en un futuro sobre el mismo.

- ⑥ Así mismo, debe considerar la *Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 124 (enero 202021) sobre Adquisición de unos ordenadores para donarlos a una entidad sin fines lucrativos*<sup>32</sup>. 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;

### 2.3.2. Amortización Inmovilizado Inmaterial y Fondo de Comercio

En cuanto a la amortización de los Inmovilizados Inmateriales, se debe tener en consideración la modificación producida en el *Art. 39.4 del Código de Comercio*<sup>33</sup> —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 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*

---

<sup>32</sup> Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 124, ICAC, 2021, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/adquisicion-de-un-activo-para-donar-lo-una-entidad-sin-fines-lucrativos-mcc>

<sup>33</sup> 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>

*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*.

#### **2.4. 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.<sup>a</sup> 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 2.<sup>a</sup>.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.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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)<sup>34</sup>.

El ICAC, en esta consulta, hace referencia a la dispuesto en la *Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción*<sup>35</sup>, en la cual se expone que se puede aplicar la capitalización de la carga financiera, siempre que los fondos obtenidos se hubieran atribuido a la financiación de la adquisición, fabricación o construcción del inmovilizado, y en el caso que nos ocupa no cabe duda que si los fondos han generado ingresos, durante su periodo de generación no han sido aplicados a financiar la obra y, en consecuencia, dichos gastos no deberían ser objeto de capitalización en la parte proporcional asociada a la financiación que ha originado los citados ingresos. Este es el mismo criterio expuesto por el ICAC en la Consulta núm. 4 del BOICAC núm. 36 (diciembre de 1998)<sup>36</sup>.

- ® Por último, también cabe mencionar la reciente consulta del ICAC, Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 121 (marzo 2020)<sup>37</sup>, 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)<sup>38</sup>.

## 2.5. Renovación del Inmovilizado Material

---

<sup>34</sup> Consulta núm. 3 del BOICAC 79, ICAC, 2009, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/565>.

<sup>35</sup> 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)).

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

<sup>37</sup> Consulta núm. 2 del BOICAC 121, ICAC, 2020, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/297>.

<sup>38</sup> Consulta núm. 3 del BOICAC 69, ICAC, 2007, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/700>.

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)*<sup>39</sup>, 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 resultado producido en esta operación, por la diferencia entre el valor contable resultante y el producto recuperado;
- c) Si la renovación afectase a una parte de un inmovilizado cuyo valor en libros no pueda identificarse claramente, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo de cuál era el coste del elemento que se sustituye.

## **2.6. 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.

---

<sup>39</sup> Consulta núm. 3 del BOICAC 104, ICAC, 2015, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/353>.

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

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

## 2.7. Piezas de recambio

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

- Ciclo de almacenamiento inferior al año: Tratamiento de existencias. A la adquisición de estas se registrará en la cuenta (602) Compras de otros aprovisionamientos y, tras el inventario físico, por las existencias en la cuenta (322) Repuestos.
- Ciclo de almacenamiento superior a un año: se adquieren con el objetivo de mantener un nivel de repuestos de seguridad de elementos concretos, se registrarán junto con los bienes que vayan a sustituir y se someterán al mismo proceso de amortización. Cuando no sea posible identificar la pieza a sustituir, en todo caso se aplicará un método racional de amortización que ponga de manifiesto la depreciación experimentada. Se registrará en la cuenta (219). Otro inmovilizado material.

## 2.8. 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<sup>a</sup>18), debemos tener en cuenta la Consulta núm. 1 del BOICAC 125<sup>40</sup>. Tal como esgrime el ICAC, *“en los supuestos en los que el contrato incluyese una cláusula sobre la posibilidad de reducir las cuotas en casos de caídas o cierre de la actividad impuesta por una disposición legal o reglamentaria, la reducción*

---

<sup>40</sup> 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>

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<sup>a</sup> 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 124<sup>41</sup>. 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) 9<sup>a</sup> Instrumentos Financieros*, contenida en la *segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre*.

---

<sup>41</sup> 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>

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.

## 2.9. 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.
- Ⓜ Por otra parte, a efectos del cálculo del tipo de interés efectivo, debemos considerar la Consulta núm. 2 del BOICAC 125<sup>42</sup>. 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—

## 2.10. 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—

---

<sup>42</sup> 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>.

justifica que el PGC haya incluido el subgrupo 39. *Deterioro del valor de existencias*, para el registro del deterioro de estas.

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

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

Recuerde:

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

## 2.11. Deterioro de inmovilizado

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

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

Con respecto a la tasa de descuento, debemos tener en consideración la *Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos*<sup>43</sup> (en adelante

---

<sup>43</sup> 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

*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.

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.

---

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>.

- f) Cambios significativos en la forma o en la extensión en que se utiliza o se espera utilizar el activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo.
- g) Existen dudas razonables de que el rendimiento técnico y económico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones.
- h) Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- i) Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo. Sin embargo, una mera fluctuación a la baja de la demanda no debe constituir necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro de valor de dicho activo, ya que la demanda o necesidad de estos servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo.
- j) Para el caso de activos o actividades subvencionados, el reintegro de la subvención.

Recuerde:

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

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

## 2.12. 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.

### **2.13. 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)*<sup>44</sup>, 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).

---

<sup>44</sup> Consulta núm. 5 del BOICAC 74, ICAC, 2008, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/659>.

- 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 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)<sup>45</sup>.

® Por otra parte debemos considerar la interpretación de la Consulta núm. 2 del BOICAC 174<sup>46</sup>. La presente consulta aborda las cuestiones planteadas

---

<sup>45</sup> Consulta núm. 4 del BOICAC 77, ICAC, 2009, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/615>.

<sup>46</sup> Consulta núm. 2 del BOICAC 127, ICAC, 2021, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/contabilidad/adquisicion-de-un-credito-deteriorado-con-garantia-hipotecaria>

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 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;

## **2.14. Periodificaciones de ingresos y gastos**

Otra de las operaciones más habituales, las cuales se deben llevar a término en el proceso del cierre contable y fiscal, son las derivadas de las periodificaciones de ingresos y gastos. Tal como define el PGC<sup>2</sup>, 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 lo debidos a los gastos financieros o a las compras u otros gastos efectuados sobre los cuales todavía no se ha recibido la correspondiente factura.
- Ingresos cobrados por anticipado: Estos ingresos pueden venir derivados de entregas de clientes, en concepto de a cuenta de suministros futuros, o derivados de ventas o prestación de servicios sobre los cuales no se ha formalizado la correspondiente factura.
- Ingresos devengados y no pagados: Estos ingresos son los, no teniendo constancia de su cobro, y quizás tampoco de la generación de la correspondiente factura, siguiendo lo dispuesto en la *Norma de Valoración 14ª "Ingresos por ventas y prestación de servicios" del PGC* deben ser reconocidos en el ejercicio en curso.

## 2.15. Partidas en moneda extranjera

En el caso de que la empresa tenga partidas monetarias o no monetarias en moneda extranjera, le será de aplicación la *NRV 11ª del PGC*, así como lo dispuesto en el *artículo 61 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas*<sup>47</sup>, 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:

---

<sup>47</sup> 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>.

- ® En el mismo sentido, se pronuncia también la Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 108 (diciembre 2016)<sup>48</sup>, para el caso particular en el que se adquieren existencias en moneda extranjera, cuando previamente se ha realizado un anticipo al proveedor.

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

## 2.16. 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 22<sup>a</sup> *“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*

---

<sup>48</sup> Consulta núm. 2 del BOICAC 108, ICAC, 2016, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/338>.

*proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos”.*

La empresa, así mismo, en el procedimiento del cierre contable y fiscal, deberá valorar la existencia de posibles provisiones y contingencias fiscales. En este sentido, la *Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios*<sup>49</sup>, contempla en el artículo 18. *Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios*, ciertos aspectos de interés que a continuación se traen a colación:

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

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

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

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

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

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

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

Por otro lado, la norma comentada, nos indica en el punto 4, que *“4. Los excesos que se puedan poner de manifiesto en la provisión a que se ha hecho referencia, supondrán un cargo en la misma con abono a los conceptos de ingreso que correspondan; en concreto, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de gasto por impuesto sobre sociedades supondrán una reducción en la partida ‘Impuesto sobre beneficios’ de la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se*

---

<sup>49</sup> 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)).

*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)<sup>50</sup>. 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*<sup>a</sup> 22 y, por consiguiente, el ajuste de la provisión se llevará a una cuenta de reservas voluntarias.

### **3. Cierre fiscal**

#### **3.1. 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.

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

---

<sup>50</sup> Consulta núm. 10 del BOICAC 75, ICAC, 2008, recuperado de: <https://www.icac.gob.es/node/653>.

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.

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

### 3.2. Importe neto de la cifra de negocios (INCN)

Aunque 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 Económicas<sup>51</sup>.
- Ⓜ 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.
- Ⓜ 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

---

<sup>51</sup> 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.

la deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad.

### **3.3. Entidades patrimoniales**

#### **3.3.1. 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).

### 3.3.2. Arrendamiento de inmuebles

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

Recuerde:

- Ⓜ 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 N° 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)<sup>52</sup>.
- Ⓜ 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 n °1](#)):

---

<sup>52</sup> Este criterio no es extensible al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

- 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.

### 3.3.3. Entidad patrimonial

Conviene analizar, a final de año, los balances trimestrales para saber si la sociedad tiene o no la condición de entidad patrimonial. Calcule la media de los activos de dichos balances y, si más de la mitad está formado por bienes no afectos, o por acciones y participaciones, la entidad en principio será patrimonial.<sup>53</sup>

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.

---

<sup>53</sup> 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.

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

### **3.4. Imputación temporal de gastos e ingresos**

La fiscalidad sigue el criterio contable de imputar los ingresos y los gastos según devengo, con independencia de las fechas de cobro y pago.

No obstante, los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un método de imputación temporal distinto, por ejemplo, el de caja<sup>54</sup>.

#### **3.4.1. Ingresos y gastos contabilizados en períodos distintos al de devengo**

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

Tratándose de gastos imputados contablemente en dicha cuenta en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal, o de ingresos contabilizados en un período impositivo anterior, 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](#)).
- ® 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).

#### **3.4.2. 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.

---

<sup>54</sup> 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.

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:

	<b>Declaración complementaria/rectificativa</b>	<b>Ajuste +/- en el ejercicio de la contabilización/devengo</b>
Cambio de criterio contable	<b>NO</b>	<b>SI</b>
Cambio de estimación contable	<b>NO</b>	<b>NO</b>
Errores contables	<b>SI</b>	<b>NO</b>
Errores en los ajustes fiscales	<b>SI</b>	<b>NO</b>
Ingresos y gastos modificados conforme a Derecho	<b>NO</b>	<b>SI</b>
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, sin perjuicio para Hacienda Pública	<b>NO</b>	<b>NO</b>
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, con perjuicio para Hacienda Pública	<b>SI</b>	<b>SI</b>

Ingreso contabilizado en un momento posterior a devengo/ Gasto contabilizado en un momento anterior a devengo	SI	SI
--	----	----

### 3.4.3. 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 civil<sup>55</sup>, 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

<sup>55</sup> 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.

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 período 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 períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto.

#### 3.4.4. Ingresos procedentes de reclamaciones

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

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

Recuerde:

- Ⓜ Si 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.

#### 3.4.5. Recuperación del valor de los activos adquiridos a entidades vinculadas

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

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.

#### 3.4.6. Ingreso de una sociedad en concurso por una quita

Desde el punto de vista contable, tal como se ha pronunciado el ICAC en diversas consultas, como la 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 financieros<sup>56</sup>.

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 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](#)).

#### 3.4.7. Operaciones a plazo

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

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

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

Recuerde:

- ® 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](#)).

---

<sup>56</sup> 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.

- ® 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).

### **3.5. Chequeo de ingresos que no tributan**

#### **3.5.1 Transmisión de inmuebles urbanos**

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

Recuerde:

- ® No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- ® Aunque no se prevé expresamente la posibilidad de aplicar este incentivo fiscal a la 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).

#### **3.5.2. Capitalización de deudas**

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

En el caso de que se hubieran ocasionado gastos en la ampliación de capital registrados con cargo a reservas, tenga en cuenta que son fiscalmente deducibles por lo que se habrá de realizar un ajuste extracontable negativo por dicho importe.

### 3.5.3. 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.<sup>57</sup>

- La participación directa o indirecta debe ser igual o mayor al 5 por 100 en el capital de la participada<sup>58</sup>. 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 100<sup>59</sup>, 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:

---

<sup>57</sup> Esto es así porque el legislador trata de evitar que se produzca una doble imposición económica.

<sup>58</sup> 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.

<sup>59</sup> 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. Cuanto transmita con posterioridad los títulos nuevos podrá ya aplicar la exención por la plusvalía diferida.

Desde el punto de vista contable, resulta de interés 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*.

#### 3.5.4. Condonación de préstamos entre entidades del grupo

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

#### 3.5.5. Subvenciones, donaciones y legados (cuenta 118 PGC)

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

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

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

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

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).

### **3.6. Valor de determinadas operaciones**

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

#### **3.6.1. Operaciones especiales a tener en cuenta**

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

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo<sup>60</sup>.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación<sup>61</sup>.

---

<sup>60</sup> 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.

<sup>61</sup> 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.

- Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación, reducción del capital con devoluciones de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios<sup>62</sup>.
- Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial<sup>63</sup>.
- Los adquiridos por permuta<sup>64</sup>.
- 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 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](#)).

---

<sup>62</sup> Los socios personas jurídicas, en su caso, podrán aplicar la exención para evitar la doble imposición.

<sup>63</sup> Se puede diferir la plusvalía si la operación se acoge al régimen especial de reestructuración empresarial.

<sup>64</sup> 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.

### 3.6.2. 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)<sup>65</sup>.

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

- ⑥ 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.
- ⑥ 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.
- ⑥ 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 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.

### 3.6.3. 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.

---

<sup>65</sup> Esta modificación se ha producido con la aprobación de la ley 11/2021, como hemos expuesto en el apartado de la introducción.

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

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

#### 3.6.3.1. Perímetro de vinculación

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

#### 3.6.3.2. 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)<sup>66</sup>.

### 3.6.3.3. 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

<b>Desplazamiento patrimonial a favor del socio</b>		
	<b>Socio</b>	<b>Sociedad</b>
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)	

<b>Desplazamiento patrimonial a favor de la sociedad</b>		
	<b>Socio</b>	<b>Sociedad</b>
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

<sup>66</sup> Para 2021 el IPREM anual (12 pagas): 6.788,80€/año. IPREM anual (14 pagas): 7.908,60€/año.

una vez se hayan aprobado las cuentas del ejercicio, lo cual supone rectificar, con cargo o abono a reservas, la operación por diferencia entre el valor de mercado y el convenido.

- ® La documentación de la determinación del valor de mercado en operaciones vinculadas deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración.
- ® Las personas o entidades vinculadas podrán solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas con carácter previo a la realización de estas. El acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al vigente en la fecha de aprobación del acuerdo. También puede tener efectos respecto a períodos anteriores no prescritos.

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

#### **3.7.1. 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.<sup>67</sup>

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](#)).

---

<sup>67</sup> 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).

### 3.7.2. 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 atenciones a clientes y proveedores y, consecuentemente, no están sometidos a ningún límite. [DGT V0242-17](#).
- ® En relación con la justificación documental de los gastos de comidas de trabajo con clientes y proveedores, se trata de una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio admitido en Derecho. Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar dicha integración, los cuales serán valorados por la Administración tributaria competente en materia de comprobación ([DGT V2119-20](#)).

### 3.7.3. 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](#)).

#### 3.7.4. 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 acontecimientos<sup>68</sup>.

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).

#### 3.7.5. 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

---

<sup>68</sup> Se modifica el criterio anterior del Alto Tribunal de que la base de deducción era el coste de inserción del logotipo en el envase.

aseguradora, aunque el gasto no es deducible, el ingreso efectuado por la aseguradora no está exento (DGT V0424-19).

### 3.7.6. 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 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.

### 3.7.7. 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](#)).

### 3.7.8. Gastos financieros

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

En el resto de los casos, la cuantía deducible de los gastos financieros se limita al 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio<sup>69</sup>, 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 añadirán 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.

### 3.7.9. 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 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.

---

<sup>69</sup> 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.

- 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.

### **3.8. Pérdidas por deterioros de existencias y de créditos**

#### **3.8.1. 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).

#### **3.8.2. 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.

### **3.9. Rentas negativas por transmisión de activos**

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

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

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

#### **3.9.2. Generadas en transmisiones de valores a empresas del grupo**

Si difirió una pérdida como consecuencia de la transmisión de una participación a una entidad del grupo mercantil, la adquirente transmite dicha participación a un tercero y la pérdida es deducible por no tener una participación significativa,<sup>70</sup>tenga en cuenta

---

<sup>70</sup> Se tiene participación significativa si se posee, al menos, el 5 por 100 del capital.

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

### 3.9.3. Generadas por transmisión de participaciones significativas

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

### 3.9.4. Generadas por transmisión de participaciones no significativas

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

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

### 3.9.5. Generadas por valoración a valor razonable de carteras

Si ha tenido una disminución en el valor de las carteras de negociación por valoración de las mismas a valor razonable, que impactan en cuenta de pérdidas y ganancias, según lo establecido por la norma contable, tiene que tener en cuenta que no serán

deducibles en el caso de que se tenga más de un 5 por 100, salvo hasta el importe del incremento de valor previamente integrado en la base imponible.

### **3.10. Amortizaciones**

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

#### 3.10.1. Amortización por tablas

Si un elemento patrimonial se ha amortizado contablemente por un importe superior al coeficiente máximo establecido en las tablas fiscales, el gasto se acepta siempre que en algún período impositivo anterior se haya contabilizado la amortización del activo por debajo del coeficiente mínimo (hasta el importe no amortizado por debajo del mínimo) y, además, no exista perjuicio económico para la Hacienda Pública<sup>71</sup>. Esta situación es muy común cuando se produce la venta de un activo y aparece un gasto por pérdida porque nunca se amortizó o no se dotó el correspondiente deterioro en su momento.

#### 3.10.2. Adquisición de elementos de escaso valor

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

#### 3.10.3. Adquisición de elementos usados

Si en su balance tiene algún elemento patrimonial usado, podrá amortizarlo aplicando el porcentaje máximo de tablas que le corresponda multiplicado por 2. Dicho porcentaje se aplicará sobre el precio de adquisición o, si no conoce el precio de adquisición originario, sobre el resultante de una peritación. No se consideran usados a estos efectos los edificios con antigüedad menor de 10 años.<sup>72</sup>

#### 3.10.4. Regla especial de amortización 2013 y 2014

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

Cuando esta medida esté revertiendo en, 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

---

<sup>71</sup> 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.

<sup>72</sup> No es aplicable el método de amortización para bienes usados si se adquieren a entidad del grupo mercantil.

elemento patrimonial. Si se vendiera el activo se recuperaría vía ajuste negativo en los años que resten hasta los 10 en el primer caso, o en el ejercicio de la transmisión en el segundo<sup>73</sup>.

### 3.10.5. Activos adquiridos en 2003 y 2004

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

### 3.10.6. Amortización degresiva según porcentaje constante y según números dígitos

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

- 1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización 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.

### 3.10.7. Libertad de amortización

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

- Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos

---

<sup>73</sup> 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.

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 conectada<sup>74</sup>. 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).

---

<sup>74</sup> 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).

#### 3.10.8. 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.

#### 3.10.9. 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.

### 3.10.10. Tabla de amortización

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
<b>Obra civil</b>		
Obra civil general.	2%	100
Pavimentos.	6%	34
Infraestructuras y obras mineras.	7%	30
<b>Centrales</b>		
Centrales hidráulicas.	2%	100
Centrales nucleares.	3%	60
Centrales de carbón.	4%	50
Centrales renovables.	7%	30
Otras centrales.	5%	40
<b>Edificios</b>		
Edificios industriales.	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras.	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos).	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas.	2%	100
<b>Instalaciones.</b>		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía.	5%	40

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
<b>Elementos de transporte</b>		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción.	8%	25
Buques, aeronaves.	10%	20
Elementos de transporte interno.	10%	20
Elementos de transporte externo.	16%	14
Autocamiones.	20%	10
<b>Mobiliario y enseres</b>		
Mobiliario.	10%	20
Lencería.	25%	8
Cristalería.	50%	4
Útiles y herramientas.	25%	8
Moldes, matrices y modelos.	33%	6
Otros enseres.	15%	14
<b>Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas</b>		
Equipos electrónicos.	20%	10
Equipos para procesos de información.	25%	8
Sistemas y programas informáticos.	33%	6

Cables.	7%	30	Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales.	33%	6
Resto instalaciones.	10%	20	<b>Otros elementos</b>	10%	20
Maquinaria.	12%	18			
Equipos médicos y asimilados.	15%	14			

### 3.11. 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.

#### 3.11.1. 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).

#### 3.11.2. 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.

#### 3.11.3. 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.

#### 3.11.4. 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).

#### **3.12. Provisiones para gastos**

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

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

<b>Tipo de provisión</b>	<b>DEDUCIBLE</b>	<b>NO DEDUCIBLE</b>
Retribuciones a largo plazo al personal		<b>X</b>
Retribuciones a largo plazo al personal: planes de previsión social empresarial	<b>X</b> (con requisitos)	
Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio		<b>X</b>
Actuaciones medioambientales	<b>X</b> (con requisito)	
Contratos onerosos		<b>X</b>
Por reestructuraciones		<b>X</b>
Por reestructuraciones que se refieran a obligaciones legales o contractuales	<b>X</b>	
Devoluciones de ventas		<b>X</b>
Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas	<b>X</b> (con límite)	
Provisiones para el pago del Impuesto sobre Sociedades		<b>X</b>
Provisiones para el pago de otros impuestos distintos del de Sociedades	<b>X</b>	
Por reestructuración de plantilla que se realizará en el ejercicio siguiente		<b>X</b>
Provisiones por pago de indemnizaciones para ejercicios siguientes		<b>X</b>
Provisión por pago de indemnización futura en caso de despido del trabajador		<b>X</b>

#### **3.13. 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.

#### 3.13.1. 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.

### 3.14. 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 propios<sup>75</sup> en el período impositivo (sin tener en cuenta el beneficio del ejercicio ni el del anterior), con un máximo del 10 por 100 de la base imponible previa a esta reducción y a restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuesto diferido (DTA) y de bases imponibles negativas (BIN's). Puede aplicarse una reducción menor al porcentaje citado.

Para aplicar el incentivo se deberá dotar una reserva indisponible durante 5 años y, en ese plazo, habrá que mantener el incremento de fondos propios, excepto que la entidad tenga pérdidas contables<sup>76</sup>. 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).
- 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.

---

<sup>75</sup> Derivados tanto de beneficios de actividad económica como no económica y de resultados ordinarios o extraordinarios.

<sup>76</sup> 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.

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

Recuerde:

- ® Si en 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 vería 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.

### 3.15. Reserva de nivelación

Solo pueden aplicar este incentivo las entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (ERD) y apliquen el tipo general.<sup>77</sup> Consiste en reducir la base imponible del ejercicio como máximo en un 10 por 100 de su importe, con un límite cuantitativo de hasta 1.000.000€.

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

Por el importe minorado es obligatorio dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se reduce la base. Si no existen beneficios suficientes en el ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible<sup>78</sup>.

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.
- Ⓜ 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.

### 3.16. 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

---

<sup>77</sup> 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](#)).

<sup>78</sup> 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.

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 período 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

### **3.17. Diferencias permanentes o temporarias**

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

#### **3.17.1. Ajustes positivos**

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

- Excesos de amortizaciones o provisiones.
- Imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo, respectivamente, si no lo permite la norma fiscal.
- Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no.
- Amortizaciones contables de activos totalmente amortizados fiscalmente por haberles aplicado una libertad de amortización o una amortización acelerada.
- Integración de rentas, en el ejercicio del cobro, de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial prevista para las mismas.
- Rentas correspondientes a quitas y esperas en los ejercicios posteriores a su aprobación.
- Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados con posterioridad, cuando recuperan el valor.
- Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite del 30 por 100 del beneficio operativo si superan el 1.000.000€.
- Presunción de existencia de rentas por descubrimiento de bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente, no registrados en contabilidad (solo efectuará el ajuste la Administración, salvo presentación fuera de plazo del modelo 720).
- Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009.
- La 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.

### 3.17.2. Ajustes negativos

- Libertad de amortización.
- Reversión de la parte correspondiente del 30 por 100 de amortización contable no deducida fiscalmente por determinadas empresas en 2013 y 2014.
- Exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores que no fueran deducibles en aquellos y sí en este.

- Pérdidas por deterioro de inmovilizado contabilizadas en ejercicios anteriores, que no se pudieran deducir, y que revierten en el ejercicio al ritmo de la amortización del activo, porque se transmiten o porque se produce la pérdida definitiva.
- Operaciones que tengan que valorarse a valor de mercado fiscalmente y no según la norma contable.
- Reversión de pérdidas no deducidas en la transmisión de elementos a empresas del grupo.
- Reversión de deterioros contables no deducidos fiscalmente.
- Dedución de gastos financieros que vieron limitada su deducción en ejercicios anteriores.
- Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- Rentas generadas en operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión, por la parte no cobrada, cuando se aplica la regla especial de imputación.
- El 50 por 100 de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012.
- Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes.
- Reducción por los ingresos obtenidos de determinados activos intangibles (Patent Box).
- La dotación a la reserva de capitalización o de nivelación.
- Las rentas por quitas y esperas que no se imputen fiscalmente en el ejercicio en el que se tomó el acuerdo.
- Los gastos de ampliación de capital, al ser gastos que se contabilizan con cargo a reservas, y ser deducibles, para ello precisan de ajuste negativo.

### **3.18. Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (BIN's)**

#### **3.18.1. Limitación cuantitativa a la compensación**

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

Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en €	2021
INCN < 20.000.000	70%
20.000.000 < INCN ≤ 60.000.000	50%
INCN > 60.000.000	25%

### 3.18.2. Excepciones a la limitación

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

### 3.18.3. Limitación a la compensación de bases negativas cuando se compran entidades

No se pueden compensar las BIN's cuando la entidad que tiene dichas bases es adquirida por persona/as vinculada/as que, teniendo menos del 25 por 100 de titularidad en el ejercicio en que se generó la base negativa, adquieren, con posterioridad, una participación que les otorga, al menos, el 50 por 100 del capital y, además, concurre alguna de las siguientes circunstancias<sup>79</sup>:

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

Recuerde:

- ® Si la sociedad es de nueva creación y aplica el tipo del 15 por 100, puede ser interesante no compensar las bases imponibles negativas en los dos primeros años que obtenga bases positivas y aplazar dicha compensación a partir del tercer año, que es cuando comienza a tributar al tipo general, en lugar de hacerlo al reducido.
- ® Si el período impositivo es inferior al año, el importe de la base imponible negativa que puede ser compensada es el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del período impositivo con respecto al año entero.

---

<sup>79</sup> Dado que no existe un régimen transitorio, la limitación a la compensación de bases imponibles negativas es aplicable con efectos en los períodos impositivos iniciados a partir de 2015, con independencia de que los requisitos y condiciones exigidos se hayan producido en períodos impositivos iniciados antes de esa fecha (DGT V1677-18).

- ® Las bases imponibles negativas generadas en la rama de actividad que recibió en una aportación no dineraria, acogida al régimen especial de reestructuración, la podrá compensar la entidad adquirente (DGT V0327-16).
- ® Según interpretación administrativa, las limitaciones a la compensación de BIN's son aplicables con efectos a partir de 1 de enero de 2015, siempre que haya saldos pendientes de compensar en los periodos iniciados a partir de esa fecha, con independencia de que los requisitos y condiciones se hubiesen producido antes (DGT V1677-18).
- ® Cuando se realiza una operación 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](#)).

#### 3.18.4. 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.

### 3.18.5. Prescripción del derecho de la Administración para comprobar las BIN's

El derecho prescribe a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

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

Recuerde:

- Ⓜ La comprobación de las BIN's, dentro del periodo de prescripción de 10 años es plena, es decir, tiene la misma intensidad y con las mismas facultades que la comprobación de cualquier ejercicio no prescrito, con la exclusiva limitación que el objeto de dicha comprobación se restringe a la BIN's y no a una eventual deuda tributaria no ingresada, si ya hubiera prescrito el derecho a liquidar.
- Ⓜ A partir del transcurso del citado plazo de prescripción es cuando la acreditación de las BIN's se realizará mediante la exhibición de la declaración y la contabilidad que arroje el resultado declarado, sin que la Administración pueda comprobar si la contabilización es correcta y se corresponde con los hechos realmente habidos.
- Ⓜ 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](#)).

### 3.19. 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 impositivo<sup>80</sup>.
- Ⓕ 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](#)).

### **3.20. Deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto**

#### **3.20.1. Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla**

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

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

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

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

---

<sup>80</sup> 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.

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](#)).

- ® 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](#)).

### 3.20.2. Bonificación por prestación de servicios públicos locales

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

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

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](#)).

### 3.20.3. 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.

#### 3.20.4. 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 bonificación<sup>81</sup>.
- ® 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 posteriores<sup>82</sup>.

#### 3.20.5. 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

---

<sup>81</sup> Redacción dada por la ley 11/2021, medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

<sup>82</sup> Redacción dada por la ley 11/2021, medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

participación en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por 100<sup>83</sup>.

- Ⓜ 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.

### 3.20.6. Limitación de las deducciones para evitar la doble imposición

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

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

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

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

- La adquirente transmite los bienes recibidos tributando por el beneficio obtenido: será la entidad que aportó dichos bienes la que aplicará la exención al recibir los dividendos generados por la adquirente al transmitirlos a un tercero o por las rentas obtenidas al transmitir las participaciones (artículo 88.1).
- La transmitente vende con beneficio la participación recibida y no cumple con los requisitos para aplicar la exención para evitar la doble imposición: es la adquirente la que aplicará la exención por el beneficio fiscal por el que tributó la transmitente, cuando trasmite los elementos adquiridos, si puede probarlo. En caso de que no pueda probarlo, eliminará el ajuste positivo realizado en su día en el momento de su extinción (artículo 88.2).

### 3.20.8. Las deducciones en el año 2021 son las siguientes:

---

<sup>83</sup> 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.

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.

### 3.20.9. 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 Canarias<sup>84</sup>) 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<sup>35</sup>) más el 8 por

<sup>84</sup> 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.

100 (28 por 100 si la inversión se realiza en Canarias<sup>35</sup>) por las inversiones en Inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos.

- Base de deducción<sup>85</sup>: 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 elEEE, 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 ante la Dirección General de Tributos. Asimismo, podrán solicitarse acuerdos de valoración previa con la Administración Tributaria<sup>86</sup>.

### 3.20.10. Por actividades en innovación tecnológica (i)

- Porcentaje de deducción: 12%<sup>87</sup> 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.

---

<sup>85</sup> 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).

<sup>86</sup> 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).

<sup>87</sup> 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.

### 3.20.11. Inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales<sup>88</sup>

- Porcentaje de deducción: 30 por 100 por el primer 1.000.000€ y el 25 por 100 sobre el exceso de base de la deducción<sup>89</sup>. (54 por 100 y 45 por 100, respectivamente si la inversión se realiza en Canarias<sup>90</sup>).
- Base de deducción: coste total + gastos obtención de copias + gastos de publicidad y promoción<sup>91</sup> - subvenciones.
- Requisitos: el importe de la deducción no puede superar los 10.000.000€<sup>92</sup>; se ha de contar con el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido; se debe depositar una copia nueva en la Filmoteca o en la Comunidad 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.

### 3.20.12. Producciones extranjeras de largometrajes y series audiovisuales

- Porcentaje de deducción: 30 por 100<sup>93</sup> 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 Canarias<sup>94</sup>).

---

<sup>88</sup> 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).

<sup>89</sup> 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).

<sup>90</sup> 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.

<sup>91</sup> Los gastos de obtención de copias y de publicidad y promoción están limitados al 40 por 100 del coste de producción.

<sup>92</sup> 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).

<sup>93</sup> 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).

- 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.
- Requisitos<sup>95</sup>: 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€<sup>96</sup>; 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.

---

<sup>94</sup> 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.

<sup>95</sup> 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).

<sup>96</sup> los gastos realizados en Canarias de animación de una producción extranjera deberán ser superiores a 200.000€.

### 3.20.13. 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 Canarias<sup>97</sup>)
- 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 de los gastos; se necesita obtener un certificado; y destinar, del importe de los beneficios, al menos, el 50 por 100 a la realización de estas actividades 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.

### 3.20.14. 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.

---

<sup>97</sup> 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.

### 3.20.15. Deducción por reversión de medidas temporales

Si en los años 2013 y 2014 fue uno de los contribuyentes que solo pudo deducir el 70 por 100 de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar una deducción del 5 por 100 de los ajustes negativos al resultado contable por reversión de lo que no pudo deducir en aquellos ejercicios<sup>98</sup>.

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

---

<sup>98</sup> 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.

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).

#### 3.20.17. Deducción de sociedades forestales

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

#### 3.20.18. 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.

### 3.21. Regímenes especiales

#### 3.21.1. 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.<sup>99</sup>

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.
- 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

---

<sup>99</sup> 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.

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.

### 3.21.2. Arrendamiento de viviendas

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

El incentivo fiscal consiste en aplicar una bonificación del 85 por 100<sup>100</sup> a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas<sup>101</sup>.

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

---

<sup>100</sup> El Proyecto de Presupuestos Generales para 2022 reduce la bonificación al 40 por 100.

<sup>101</sup> 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.

significativa, podrán aplicar una exención del 50 por 100 cuando provengan de beneficios bonificados<sup>102</sup>.

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.

### 3.21.3. Operaciones de reestructuración empresarial en general

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

Recuerde:

- Ⓜ Si realiza una fusión y la entidad absorbida aplicó la reserva por capitalización, será la absorbente quien deberá cumplir con el requisito de mantenimiento de los fondos propios.
- Ⓜ Si la Administración tributaria entendiera que no existe motivo económico válido en la operación, se quitará la ventaja fiscal obtenida, manteniéndose el resto de los beneficios fiscales (DGT V2894-15).
- Ⓜ La escisión de una entidad en la que participan dos socios, en dos sociedades en las que también participan, seguida de una donación recíproca, no es

---

<sup>102</sup> Si la entidad ha obtenido rentas bonificadas y otras no, se considera que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

admitida, pues equivaldría a una escisión no proporcional, la cual solo se permite si cada escindida constituye rama de actividad. Por el contrario, la operación podría ir por el régimen de diferimiento si no se produce tal donación y se adjudica la sociedad a cada socio por disposición testamentaria ([DGT V2535-16](#)).

#### 3.21.4. Aportación no dineraria especial

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

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)<sup>103</sup>.

#### 3.21.5. 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.

---

<sup>103</sup> 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.

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 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).

### 3.21.6. Consolidación Fiscal

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

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 N° 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).

### 3.21.7. 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 contractual<sup>104</sup>, 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](#)).

---

<sup>104</sup> 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.

- ® La cuantía que no ha podido ser deducida por exceder del límite será deducible en los periodos impositivos sucesivos, respetando igual el límite. Para el cálculo del límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.
- ® En aquellos contratos en los que se recibe un bien en arrendamiento financiero, entregando un elemento usado a sustituir, minorando esta entrega el importe de las cuotas de recuperación del bien que se financian, se incumplen las condiciones para aplicar este régimen especial (DGT V2282-11).

### 3.21.8. 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 requisitos<sup>105</sup>.

---

<sup>105</sup> 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.

#### 4. Normativa contable y fiscal en proyecto

##### Proyecto de Norma Contable para las Operaciones entre Empresas del Grupo

Como sabemos, a nivel internacional, la *NIF 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 *NRVª 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<sup>a</sup> 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<sup>a</sup>19* 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<sup>a</sup> 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<sup>a</sup> Operaciones entre empresas el grupo del PGC*, en nuestra opinión, se debería considerar lo siguiente:

1. 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;
2. 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 21<sup>a</sup> Operaciones entre expresada del grupo del PGC*;
3. 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 21<sup>a</sup> 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) N° 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 líquida<sup>106</sup> 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).

---

<sup>106</sup> 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

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.

## 5. 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 22<sup>a</sup>) 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.

### **III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA**

#### **Calificación del arrendamiento de inmuebles como actividad económica, en el Impuesto sobre la renta, cuando se desarrolla a través de una comunidad de bienes**

Se trata de una comunidad de bienes que quiere desarrollar la actividad de arrendamiento como actividad económica. Para ello, se celebrará con uno de los comuneros un contrato laboral a jornada completa para la gestión de la actividad. La cuestión es si se cumplen los requisitos para que el arrendamiento sea calificado como actividad económica.

Como sabemos, para que el arrendamiento de inmuebles se pueda calificar como actividad económica, es necesario contratar a una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Además, según criterio administrativo y judicial es necesario que exista una carga mínima administrativa de trabajo que lleve a la contratación de la persona.

La Dirección General entiende que no estamos en presencia de una actividad económica, porque la comunidad de bienes no va a contratar a un tercero para que gestione la actividad de arrendamiento y, por lo tanto, no existiría esa infraestructura mínima para considerar que la actividad de arrendamiento se realiza como actividad económica.

[DGT V2227-21, de 4 de agosto de 2021](#)

#### **Aplicación del tipo impositivo, en el Impuesto sobre sociedades, reducido del 15 por 100, por inicio de una actividad económica**

Una sociedad civil constituida en 2014 se transformó en 2016 en sociedad limitada continuando con la misma actividad empresarial. En el ejercicio 2014 la sociedad civil tuvo un rendimiento negativo, pero en 2015 tuvo rendimientos positivos por los que tributaron los socios en su impuesto personal. En 2016 el rendimiento fue también positivo, año en que pasó a tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

Como sabemos, las entidades de nueva creación pueden aplicar el tipo del 15 por 100 en el primer ejercicio en que obtenga beneficios y en el siguiente. La norma precisa que no se entiende iniciada una actividad económica en caso de haber sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación, ni 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.

Dado que la actividad realizada por la consultante se realizaba con anterioridad por sus dos socios a través de una sociedad civil y ha sido transmitida a aquélla, no se entiende iniciada una actividad económica y la entidad no podrá aplicar el tipo de gravamen reducido para las entidades de nueva creación.

[DGT N° V2019-21, de 6 de julio de 2021](#)

## **Obligación de estar dado alta en el Impuesto sobre actividades económicas por comprar o vender bitcoin**

El consultante realiza la compra y venta de criptomonedas a través de casas de cambio y a través de plataformas que permiten el intercambio de bitcoins entre particulares. En ellas, se contacta a través de un chat, se envía la criptomoneda tras acordar el precio y el pago se realiza vía transferencia bancaria.

La Dirección General interpreta que la compraventa de bitcoins o criptomonedas por personas físicas, personas jurídicas o entidades carentes de personalidad jurídica no constituye actividad económica, ni empresarial ni profesional, por lo que no procede tributación alguna por el Impuesto.

No obstante, si va a prestar servicios a terceros, bien de compraventa o de minado de criptomonedas, sí estará sujeto al Impuesto al constituir una actividad económica, debiendo darse de alta, en ambos casos, en el epígrafe 831.9 de la sección primera de las Tarifas.

[DGT N° V2012-21, de 6 de julio de 2021](#)

## **Opción de compensar bases imponibles negativas, en el Impuesto sobre sociedades, no declaradas en plazo voluntario cuando se anulan actuaciones inspectoras por las que se minoraron las bases negativas**

Recordamos que el Tribunal, en Resolución, [TEAC, 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.

Este mismo Tribunal aclaró, en Resolución del [TEAC, de 16 de enero de 2019](#), 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 períodos anteriores susceptibles de compensación como consecuencia de una resolución de un órgano revisor económico o contencioso- administrativo.

Ahora el Tribunal 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.

[TEAC, Resolución nº 4223/19, de 22 de julio de 2021](#)

### **Concurrencia, en el Impuesto sobre sociedades, en un ejercicio de cantidades pendientes de aplicar por la reserva de capitalización procedentes de períodos anteriores junto con la reducción generada en el propio período**

Como sabemos, la reserva de capitalización puede aplicarse todos los años, siempre que se cumplan las circunstancias legales para su dotación.

Por una parte, el Tribunal considera que el incentivo generado cada año es independiente de los que hayan podido generarse en períodos anteriores, o de los que puedan generarse en períodos siguientes. Por otra parte, constata que las cantidades que dan derecho a la reducción en la base imponible, generadas en un determinado período, sólo podrán ser objeto de aplicación en ese período y/o en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos.

Finalmente, no puede reservarse para períodos posteriores una parte o todo del incentivo aplicable en un determinado período, porque lo que pudiendo aplicarse, no se aplica, se pierde.

En consecuencia, cuando concurren reducciones por reserva de capitalización pendientes de aplicar de ejercicios anteriores con la del propio ejercicio, el contribuyente podrá aplicarlas en el orden que quiera.

[TEAC, Resolución nº 2984/21, de 22 de septiembre de 2021](#)

### **Determinación de la cifra de negocios en grupos mercantiles**

Como sabemos, están exentas del Impuesto aquellas entidades cuya cifra de negocios sea inferior a 1.000.000€. Dicha cifra se obtiene, en el caso de que las mismas formen parte de un grupo de sociedades de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio, sumando la que corresponda a cada una de las entidades del grupo. El citado artículo 42 del Código de Comercio comienza afirmando -antes de definir materialmente qué se entiende por grupo de sociedades- que toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

El Tribunal determina que, si las sociedades que pertenecen a un grupo mercantil no actúan como grupo consolidado ni consta que tengan la obligación de hacerlo, el importe neto de su cifra de negocios no deberá ir referido al volumen del conjunto de entidades pertenecientes a un grupo en la medida en que no actúa en régimen de consolidación.

Recordamos que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención del fraude, aclara que la regla para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios se deberá aplicar con independencia de la obligación de consolidación contable.

[TEAC, resolución nº 03450/2019, de 15 de julio de 2021](#)

### **Carga de la prueba cuando el perceptor de las dietas es administrador**

El objeto de este recurso consiste en establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles y demás establecimientos de hostelería, si al empleador o al empleado, respecto de la exención relativa a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería.

Sobre esta cuestión se ha expresado el TEAC, en Resolución de 6 de noviembre de 2018, interpretando que corresponde al trabajador justificar los gastos de locomoción (cuando se utilice transporte público), así como los de estancia, aparcamiento o peaje. No obstante, si esas pruebas estuvieran en poder de la empresa, antes de regularizar al trabajador, la Administración deberá intentar recabarlas de la empresa. Sin embargo, si la Administración acreditase que la relación entre la empresa y el trabajador fuera tal que le permitiera el acceso pleno a las pruebas requeridas para justificar la exoneración de gravamen de las dietas, entonces sí podría requerir exclusivamente al trabajador para recabarlas, sin obligación de requerir a la empresa.

El Tribunal Supremo, en esta sentencia, interpreta que la condición de administrador del perceptor de la dieta no determina que sea éste el que deba acreditar la realidad de los desplazamientos o de los gastos de manutención y estancia.

[Tribunal Supremo, recurso nº 7485/2019, de 22 de julio de 2021](#)

### **Gasto por amortización en inmuebles alquilados, en el Impuesto sobre la renta, adquiridos por herencia o donación**

A efectos de la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, constituyen gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble. En concreto, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

En el caso de un inmueble adquirido a título gratuito, la Administración venía interpretando por "coste de adquisición satisfecho" el importe efectivamente abonado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, más el resto de los gastos y tributos efectivamente satisfechos por el adquirente.

Según interpreta el Tribunal, en el coste de adquisición satisfecho está incluido el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes. El "coste de adquisición satisfecho" se aplica tanto para las adquisiciones onerosas como gratuitas, y, para ambos, debe comprenderse el valor del propio bien cuya determinación se hace depender en cada caso de la propia característica de la forma de adquisición, en las adquisiciones a título oneroso el valor real del bien y, en las gratuitas, el importe real del valor, determinado según las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, el consignado en la escritura de donación o de adquisición de la herencia o el comprobado por la Administración.

[Tribunal Supremo, recurso nº 5664/2019, de 15 de septiembre de 2021](#)

## **Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: inconstitucionalidad de la base imponible**

El Tribunal declara la inconstitucionalidad de los preceptos del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales por los que se regula la base imponible del Impuesto arts. 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4-, porque establecen un método objetivo de cuantificación cuyo resultado es que siempre existe aumento en el valor de los terrenos durante el período de imposición, con independencia de que haya existido dicho incremento y de la cuantía real del mismo.

En cuanto a las situaciones pasadas el Tribunal determina que no pueden revisarse las obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

[Tribunal Constitucional, recurso nº 4433/2020, de 26 de octubre de 2021](#)

## IV. NOTICIAS DE PRENSA

*2 de noviembre de 2021*

### **Expansión**

El Supremo, a favor de que la empresa se deduzca el salario del Consejo

En una sentencia, razona que un gasto como el del salario del Consejo de Administración puede ser deducible. El Alto Tribunal estudia ahora dos recursos por este tema.

El nuevo impuesto a los plásticos pone en riesgo a los fabricantes de envases

La carga, de 0,45 euros por kilo de plástico no reciclado, amenaza con hacer inviable el 95% de las empresas, según el sector, que ve imposible trasladar el sobre coste a sus clientes.

*4 de noviembre de 2021*

### **El Economista**

Dos magistrados del Tribunal Constitucional defienden que se podía recuperar la plusvalía

Conde-Pumpido y Balaguer dicen que no debería haberse anulado el impuesto.

*5 de noviembre de 2021*

### **El Economista**

Montero excluye a Canarias del impuesto mínimo de Sociedades

El Presupuesto supera el primer examen y continuará su tramitación parlamentaria.

Biden aplicará el tipo de IRPF más alto de la OCDE a los mega ricos

Las subidas fiscales a las empresas y rentas más altas recaudarán 1,48 billones de dólares.

*9 de noviembre de 2021*

### **Expansión**

La nueva plusvalía municipal será efectiva desde mañana con dos métodos de cálculo

Se podrá elegir entre calcular el impuesto de la plusvalía sobre el valor catastral o la diferencia entre el precio de compra y de venta. Se gravarán las plusvalías generadas en menos de un año por entender que pueden tener un carácter más especulativo.

*12 de noviembre de 2021*

### **El Economista**

La factura con nombre ficticio pierde el derecho a devolución

Solo se recuperará lo tributado si Hacienda comprueba que el verdadero proveedor es sujeto pasivo y no ve voluntad de fraude.

*17 de noviembre de 2021*

### **El Economista**

La OCDE prepara un golpe fiscal a las multinacionales de 275.000 millones

El organismo estudia un plan para evitar hasta un 10% de "evasión" en el Impuesto sobre Sociedades. Obligará a trasladar el 25% de los beneficios a los países donde vendan para que tributen allí.

*23 de noviembre de 2021*

**El Economista**

La mitad de los contribuyentes rechazan los impuestos verdes

El 76,8% apoya tasas con beneficios fiscales por buenas prácticas.

## V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

### Diciembre

L	M	X	J	V	S	D
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
<u>20</u>	21	22	23	24	25	26
27	28	29	<u>30</u>	<u>31</u>		

#### Hasta el 20 de diciembre

- Renta y Sociedades
- IVA
- Impuesto sobre las Primas de Seguros
- Impuestos Especiales de Fabricación
- Impuesto Especial sobre la Electricidad
- Impuestos Medioambientales
- Impuesto sobre las Transacciones Financieras

#### Hasta el 30 de diciembre

- IVA

#### Hasta el 31 de diciembre

- Renta
- IVA