ESTUDIOS

E

JUNIO 2020

DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2019

economistas
Consejo General

REAF asesores fiscales

1. INTRODUCCIÓN 05

2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN NÚMEROS 07

3. NOVEDADES PARA 2019 15

4. ALGUNOS ASPECTOS A TENER EN CUENTA 21

23 Residencia y domicilio fiscal
23 Inscripción en el Registro Mercantil
24 Contribuyentes
25 Índice de entidades
26 Transformación jurídica de la sociedad
26 Obligaciones contables
28 Periodo impositivo
28 Exenciones
29 Aplazamiento o fraccionamientos de la deuda tributaria
30 Consecuencias de la falta de ingreso en periodo voluntario
30 Importe neto de la cifra de negocios
31 Arrendamiento de inmuebles
32 Entidad patrimonial
33 Imputación temporal de gastos e ingresos
34 Casos especiales de imputación
38 Valoración especial de determinadas operaciones
39 Operaciones vinculadas
41 Amortizaciones
45 Deterioros fiscalmente deducibles y régimen de la reversión
48 Pérdidas por transmisión de participaciones significativas
48 Provisiones para gastos
49 Gastos con limite o no deducibles
53 Exención para evitar la doble imposición interna e internacional
55 Reservas de capitalización y de nivelación
58 Diferencias permanentes o temporarias
61 Bases imponibles negativas
64 Tipos de gravamen
65 Deducciones en la cuota
71 Regímenes especiales

5. INFORMACIÓN FISCAL A INCLUIR EN LA MEMORIA 79

6. GESTIÓN DEL IMPUESTO 83

85 Novedades

88 Modelos de declaración

88 Forma de presentación

89 Documentos a incorporar junto con la declaración

90 Plazo y presentación

7. NOVEDADES 2020 93

95 Medidas tributarias aprobadas por la crisis sanitaria COVID-19

97 Modificaciones de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales

1. INTRODUCCIÓN

Como otros años por estas fechas, cuando se va acercando el comienzo del plazo para presentar la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, el Registro de Economistas Asesores Fiscales, como órgano especializado del Consejo General de Economistas de España, elabora un documento con el que pretende ayudar a los profesionales y a las empresas recordando novedades, llamando la atención sobre algunos aspectos del tributo a tener en cuenta y señalando cuestiones prácticas relativas a la presentación de la declaración.

Desde luego esta campaña será muy rara debido a que se va a desarrollar cuando estamos reponiéndonos del tremendo mazazo del COVID-19. Y digo que será rara por las dificultades que seguimos teniendo –incluso pasada la "desescalada" y en la "nueva normalidad"– para trabajar como antes, sin que terminemos de acostumbrarnos a las medidas que tenemos que tomar para no contagiarnos y no contagiar en nuestra forma de relacionarnos social y, también, profesionalmente.

Sin duda están siendo unos días duros los transcurridos desde mediados de marzo hasta ahora. El confinamiento y las medidas preventivas que hemos tenido que tomar han dificultado, y mucho, nuestro trabajo que también ha crecido por todos los cambios normativos aprobados para intentar paliar los efectos económicos de la pandemia. Además, todo ello ha coincidido con la época de mayor trabajo para la actividad de asesoría fiscal, en la que se ha juntado final del primer trimestre, cierre de contabilidades y campaña de Renta.

Como sabéis, esta campaña de Sociedades –que para la mayor parte de las entidades comenzará el 1 de julio– está condicionada, además de por las circunstancias especiales que tenemos, por las modificaciones mercantiles aprobadas respecto a la formulación y aprobación de cuentas anuales. En este sentido, el plazo para formular las cuentas anuales que no hubiera terminado cuando se declaró el estado de alarma –14 de marzo pasado– finaliza el 1 de septiembre próximo y para esas entidades, el plazo de aprobación por la Junta General de las cuentas del ejercicio terminará el 1 de noviembre.

Como el plazo para declarar el Impuesto sobre Sociedades es de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo, con los plazos mercantiles establecidos podría suceder que determinadas entidades tuvieran que presentar la autoliquidación de este impuesto antes de que hubieran aprobado sus cuentas. Pese a ello, el Gobierno ha decidido no alterar el plazo para autoliquidar el impuesto, que seguirá siendo el mencionado –para entidades con ejercicio coincidente con el año natural del 1 al 27 de julio de 2020, porque el 25 y 26 son días inhábiles–. No obstante, si al fin de ese plazo la entidad no hubiera aprobado cuentas, esa declaración se realizará con las "cuentas anuales disponibles" que, en última instancia, serán las resultantes de la contabilidad llevada de acuerdo al Código de Comercio.

En caso de que, finalmente, las cuentas aprobadas fueran diferentes a las utilizadas en la declaración, la entidad presentará una nueva –hasta el 30 de noviembre de 2020 como máximo– teniendo dicha autoliquidación unos efectos muy concretos que detalla la norma.

El resto de novedades de la campaña, más que normativas, que son pocas, son novedades gestoras. Asimismo, hemos incluido las novedades de 2020 que afectan a medidas extraordinarias solo para ese ejercicio relativas a los pagos fraccionados, y otras de carácter permanente que afectan a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales.

Aunque en los momentos en los que elaboramos el documento no se ha publicado la Orden de aprobación de los modelos, según el proyecto de la misma que se sometió a información pública, la más llamativa de las novedades gestoras es que se ofrecerán al contribuyente sus datos fiscales, de modo parecido a los que tenemos a nuestra disposición, desde hace algunos años, los contribuyentes del IRPF.

En este documento, además de novedades normativas y gestoras, recogemos un apartado con referencias numéricas de recaudación, en especial de este impuesto. Partiendo de las estadísticas ofrecidas por la AEAT, intentamos desmenuzar cómo se llega a la recaudación final partiendo del resultado contable, con los ajustes, la compensación de bases negativas, la aplicación del tipo y restando bonificaciones y deducciones.

La parte más extensa del documento consiste en un recorrido por los elementos fundamentales del tributo, haciendo especial mención a los criterios doctrinales y de la jurisprudencia que nos parecen más importantes o que son más novedosos.

Para terminar, solo queda agradecer el esfuerzo realizado al Presidente del REAF y a su Consejo Directivo que, año tras año, siguen impulsando la realización de trabajos como este y, por supuesto, al Servicio de Estudios del REAF que, una vez más, demuestra su capacidad para llevarlos a buen término.

Valentín Pich Rosell

PRESIDENTE DEL CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA

economistas
Consejo General
REAF asesores fiscales

5

DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2019

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN NÚMEROS

2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN NÚMEROS

Cuadro Nº 1 · Recaudación total del Estado (millones de euros)

	2007	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Δ07-19	Δ18-19
Impuesto sobre la Renta	72.614	72.662	72.346	72.416	77.038	82.859	86.892	19,66%	4,87%
Impuesto sobre Sociedades	44.823	18.713	20.649	21.678	23.143	24.838	23.733	-47,05%	-4,45%
IRNR	2.427	1.420	1.639	1.960	2.274	2.665	2.369	-2,39%	-11,11%
Otros	1.104	1.820	2.119	1.773	1.999	2.072	1.059	-4,08%	-48,89%
Total	**120.968**	**94.615**	**96.753**	**97.827**	**104.454**	**112.434**	**114.053**	**-5,72%**	**1,44%**
Impuesto sobre el Valor Añadido	55.850	56.174	60.305	62.845	63.647	70.177	71.538	28,09%	1,94%
Impuestos Especiales	19.787	19.104	19.147	19.866	20.308	20.528	21.380	8,05%	4,15%
Otros	3.223	2.956	3.274	3.411	3.563	3.573	3.672	13,93%	2,77%
Total I. Indirectos	**78.860**	**78.234**	**82.726**	**86.122**	**87.518**	**94.278**	**96.590**	**22,48%**	**2,45%**
Otros	14.416	2.140	2.529	2.300	1.978	1.973	2.164	-84,99%	9,68%
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	**214.244**	**174.989**	**182.008**	**186.249**	**193.950**	**208.685**	**212.808**	**-0,67%**	**1,98%**

Fuente: AEAT y elaboración propia

Evolución de la recaudación del Estado

Según el CUADRO Nº 1, los ingresos tributarios del Estado se han incrementado prácticamente un 2% en 2019 con respecto a 2018, experimentando subidas de recaudación todos los grandes impuestos, IRPF, IVA e IIEE, con la excepción del Impuesto sobre Sociedades.

La disminución de ingresos de un 4,45% en el Impuesto sobre Sociedades se explica por la AEAT, fundamentalmente, por devoluciones extraordinarias de 1.216M€, sin las que se hubiera superado la recaudación del anterior ejercicio, y a la caída de la recaudación por el segundo pago fraccionado del año, que se debió al excepcional mal comportamiento de cinco grandes grupos. En sentido contrario incidió que en la campaña de 2018 se produjeran mayores ingresos que en la anterior.

Es interesante establecer una comparativa con 2007, último año antes de la crisis, en 2019 el Impuesto aún recauda poco más de la mitad que en aquel año. En 2016 la recaudación por IRPF se situó en los mismos niveles que en 2007, pero recauda en 2019 ya un 20% más que en aquel año. Sociedades se ha recuperado de las exiguas recaudaciones de los años más duros de la crisis a costa de medidas excepcionales –reversión de deterioros de cartera, prohibición de integrar pérdidas en transmisión de participaciones significativas o el incremento de los pagos fraccionados– pero queda lejísimos del monto que alcanzó entonces, claramente excepcional si revisamos la serie histórica. Y el IVA se ha incrementado en un 28,09% ayudado, además de por la recuperación del consumo, por la subida de tipos impositivos.

Cuadro Nº 2 Ingresos tributarios - Impuesto sobre Sociedades (miles de €)

	2019			2018		
	Netos	Brutos	Devoluciones	Netos	Brutos	Devoluciones
INGRESOS TRIBUTARIOS	212.807.546	266.724.490	53.916.944	208.684.965	258.154.026	49.469.061
Impuesto sobre Sociedades	23.732.923	33.612.143	9.879.220	24.837.777	34.758.599	9.920.822
- Retenciones de arrendamientos	784.865	786.072	1.207	760.564	761.912	1.348
- Retenciones sobre fondos de inversión	215.427	216.146	719	214.443	214.930	487
- Retenciones de capital	1.369.567	1.375.219	5.652	1.315.448	1.318.091	2.643
- Gravamen sobre loterías	22.115	22.115	0	12.025	12.025	0
- Pagos fraccionados	22.440.106	22.455.809	15.703	23.957.915	23.967.130	9.215
- Resultado declaración anual	-1.361.288	7.206.566	8.567.854	-2.560.587	6.551.212	9.111.799
- Liquidaciones practicadas por la Administración	262.785	1.549.621	1.286.836	1.136.391	1.931.721	795.330
- Otros ingresos	-654	595	1.249	1.578	1.578	0

Fuente: AEAT y elaboración propia

Cuadro Nº 3 Liquidación. Ajustes al resultado contable (miles de €)

	Total	Grupos	No Grupos
NÚMERO	1.601.598	765.784	536.823
Resultado contable	124.705.583	219.137.451	142.768.674
AUMENTOS	205.574.331	114.471.752	95.899.180
Impuesto sobre Sociedades	38.057.623	33.101.327	32.167.523
Al considerar requisitos o calificaciones grupo fiscal art.62.1a LIS	102.312	96.477	21.669
Aumentos diversos	167.414.397	81.273.948	63.709.988
DISMINUCIONES	238.204.655	193.426.992	87.591.274
Impuesto sobre Sociedades	10.463.506	3.924.998	1.297.449
Al considerar requisitos o calificaciones grupo fiscal art.62.1a LIS	347.104	345.749	295.360
Disminuciones diversas	227.394.045	189.156.245	85.998.465
Base imponible antes de compensación de B.I.negativas	89.455.278	136.272.260	150.301.796
Reserva de Capitalización	2.004.797	1.798.288	1.714.189
Compensaciones de B.I. negativas	19.663.837	17.206.043	9.747.074
BASE IMPONIBLE POSITIVA	138.840.549	134.438.835	138.840.549
Base imponible positiva sin tipo 0 y 1	127.597.431	123.280.213	127.597.431
Base imponible positiva tipo 0 y 1	11.243.118	11.158.622	11.243.118
CUOTA ÍNTEGRA	30.726.527	29.667.787	30.723.739
BONIFICACIONES	280.584	275.692	280.572
DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN	1.197.464	1.088.681	831.733
CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA	29.785.914	28.772.522	29.783.036
OTRAS DEDUCCIONES	1.818.343	1.688.818	1.627.046
CUOTA LÍQUIDA POSITIVA	28.300.910	27.317.432	28.298.076

Fuente: AEAT y elaboración propia

Composición de lo recaudado por Impuesto sobre Sociedades en 2019

La suma de retenciones y pagos fraccionados netos en 2019 alcanzó 24.832M€ y el resultado de la campaña de 2018 tuvo un saldo a devolver de 1.361M€, resultado de unos ingresos de 7.207M€ y de unas devoluciones de 8.568M€.

En el CUADRO Nº 2 se ve muy claro lo que todos intuimos, que muchos contribuyentes de este impuesto adelantan el tributo a la Hacienda Pública, ya que la suma de las retenciones y los pagos fraccionados es mayor que la cuota íntegra, si bien este saldo negativo de la campaña de 2019 fue menor que en la de 2018, en la que los ingresos fueron menores que las devoluciones en 2.561M€.

Liquidación del Impuesto

Según el CUADRO Nº 3, el número de declaraciones presentadas por ejercicios iniciados en 2017 fue de 1.601.598, un 2,75% más que en la campaña anterior –1.558.663–.

De todas ellas, menos de la mitad son de contribuyentes con resultado contable positivo y solo una tercera parte tienen base imponible positiva.

Los ajustes al resultado contable arrojan un saldo negativo de 32.631M€, pero si eliminamos los ajustes por el propio impuesto de 27.594M€ (+38.058-10.464M€), las disminuciones solo superan a los aumentos en 5.036M€, aunque muchos de los aumentos se producen en contribuyentes que parten de un resultado contable negativo.

La Reserva de Capitalización alcanza poco más de 2.000M€ por lo que, como mucho, tiene un coste recaudatorio de 500M€.

La compensación de bases imponibles negativas sigue siendo cuantiosa, alcanzando 19.664M€ en total, 9.747M€ solo en las compañías con bases imponibles positivas, y ello a pesar de las limitaciones legales establecidas.

Aumentos al Resultado Contable

Los aumentos al resultado contable (CUADRO Nº 4) más cuantiosos son los siguientes:

- Los deterioros de participaciones en capital no deducibles, tanto de participaciones no significativas –29.850M€– como de las que tienen derecho a la exención de dividendos –11.108M€–. En este caso, la reversión, que se recoge entre las Disminuciones del CUADRO Nº 5, también es cuantiosa.
- Las provisiones no deducibles, tanto las dotadas por aplicación de normativa sectorial, en banca y seguros, como las dotadas por retribuciones a largo plazo al personal, alcanzan 17.139M€, si bien su reversión, cuando se admite la deducibilidad fiscal, que vemos en el cuadro de Disminuciones también es muy importante –16.844M€–.
- Los aumentos por reversión obligatoria de deterioros de participaciones por quintas partes cada año suman 10.146M€.

- La limitación a la deducibilidad de gastos financieros arroja un saldo bruto de 3.977M€, si bien en los contribuyentes con base imponible positiva es de 997M€.
- Los ajustes positivos por valoración a mercado de operaciones societarias, gratuitas y vinculadas, suman 5.156M€.

Cuadro Nº 4 · Aumentos al Resultado Contable (miles de €)

	Total	RC > 0	BI > 0
NUMERO	1.601.598	765.784	536.823
Resultado contable	124.705.583	219.137.451	142.768.674
AUMENTOS	205.574.331	114.471.752	95.899.180
Impuesto sobre Sociedades	38.057.623	33.101.327	32.167.523
Al considerar requisitos o calificaciones grupo fiscal art.62.1a LIS	102.312	96.477	21.669
Aumentos diversos	167.414.397	81.273.948	63.709.988
Pérdidas deterioro art.13.1 no afectada art.11.12	11.834.701	3.458.552	3.074.692
Ajustes deterioro participaciones en capital y fondos propios art.13.2b	29.849.664	6.403.682	6.987.786
Ajustes deterioro participaciones en capital y fondos propios DT. 16.3	10.146.484	6.479.674	6.115.615
Otras provisiones no deducibles fiscalmente	17.139.097	12.029.473	10.922.639
Pérdidas deterioro valores representativos capital o fondos propios	11.107.836	3.742.608	3.981.952
Otros gastos no deducibles	12.136.595	3.523.193	4.109.793
Ajustes limitación deducibilidad gastos financieros	3.976.583	980.363	997.289
Trans.lucrativas y soc.aplicación del valor normal de mercado	3.837.893	3.023.200	2.402.430
Operaciones vinculadas: aplicación valor de mercado	1.317.648	90.173	106.923
Exención s/dividendos y rentas derivadas trasn.valores (art.21 LIS)	5.878.697	3.512.419	2.218.385
Exención por rentas en el extranjero art.22	1.734.785	714.542	538.993
Régimen entidades parcialmente exentas	8.112.693	5.400.096	2.645.735
Régimen fiscal entidades s/fines lucrativos	15.437.503	11.401.809	1.138.216
Suma principales aumentos	132.510.179	60.759.784	45.240.448
Otros aumentos	34.904.218	20.514.164	18.469.540

Fuente: AEAT y elaboración propia

Disminuciones al Resultado Contable

Según el CUADRO Nº 5, las disminuciones más cuantiosas al Resultado Contable son las siguientes:

- La exención por dividendos y por beneficios en la transmisión de participaciones es de un total de 111.251M€, aunque en las entidades con resultado contable positivo es de 98.854M€.
- La reversión de los deterioros de participaciones que, en principio, no son deducibles, después se torna en una disminución de 12.956M€.
- Las provisiones de bancos, aseguradoras y, principalmente, de retribuciones a largo plazo del personal, como pusimos antes de manifiesto, revierte por 16.844M€.

Cuadro Nº 5 · Disminuciones al Resultado Contable (miles de €)

	Total	RC > 0	BI > 0
DISMINUCIONES	**238.204.655**	**193.426.992**	**87.591.274**
Impuesto sobre Sociedades	10.463.506	3.924.998	1.297.449
Al considerar requisitos o calificaciones grupo fiscal art.62.1a LIS	347.104	345.749	295.360
Disminuciones diversas	227.394.045	189.156.245	85.998.465
Pérdidas deterioro art.13.1 no afectada art.11.12	7.821.947	4.748.598	2.508.065
Ajustes deterioro participaciones en capital y fondos propios art.13.2b	12.955.926	9.983.363	5.165.168
Otras provisiones no deducibles fiscalmente	16.843.782	12.466.667	10.135.682
Ajustes limitación deducibilidad gastos financieros	2.707.065	2.084.479	756.034
Exención s/dividendos y rentas derivadas trasn.valores (art.21 LIS)	111.250.851	98.854.284	39.187.328
Exención por rentas en el extranjero art.22	2.755.777	2.410.691	1.321.632
Régimen entidades parcialmente exentas	8.635.170	6.243.368	2.847.406
Régimen fiscal entidades s/fines lucrativos	16.710.529	13.168.370	1.150.237
Suma principales disminuciones	**179.681.047**	**149.959.820**	**63.071.552**
Otras disminuciones	47.712.998	39.196.425	22.926.913

Fuente: AEAT y elaboración propia

Cuadro Nº 6 · Deducciones (miles de €)

	Total	RC > 0	BI > 0
OTRAS DEDUCCIONES	**1.818.343**	**1.688.818**	**1.627.046**
Apoyo fiscal a la inversión y otras deducciones	14.679	14.662	14.679
Deducción DT.24ª.7 LIS art.42 RDL 4/2004 y 36 ter ley 43/95	150.741	111.860	95.897
Deducciones disposición transitoria 24ª.1 LIS	118	118	118
Deducciones incentivo Capítulo IV Título VI LIS	1.084.583	1.028.520	997.150
Deducciones producciones cinematográficas extranjeras	1.513	1.513	1.513
Deducción donaciones a entidades sin fines lucro	168.469	154.935	143.239
Deducciones Inversión Canarias (Ley 20/1991)	220.246	209.804	207.708
Deducciones específicas entidades normativa foral	70.784	70.755	70.784
Deducciones sin límite I + D + i	26.396	24.015	23.711
Deducción reinversión medidas temporales DT.37ª.1 LIS	76.055	68.127	67.777
Deducción reinversión medidas temporales DT.37ª.2 LIS	4.759	4.509	4.470

Fuente: AEAT y elaboración propia

Desglose de deducciones

El detalle de las deducciones del CUADRO Nº 3 lo tenemos en el anterior, el CUADRO Nº 6.

En el primero de ellos, vemos que las deducciones por doble imposición, ya sea de ejercicios anteriores o por doble imposición internacional, ascienden a casi 1.200M€.

En cuanto a las otras deducciones, que en conjunto suman 1.818M€, la partida más importante es la referida a los incentivos a determinadas actividades, principalmente, I+D+i, sumando 1.085M€, seguida de la correspondiente a la RIC –220M€– y a la de donativos –168M€–.

Cuadro Nº 7 · Tipo nominal Impuesto sobre Sociedades (%) (año 2020)

Country	Tax rate	Country	Tax rate
France	32,02	Slovak Republic	21,00
Australia	30,00	United States	21,00
Mexico	30,00	Estonia	20,00
Portugal	30,00	Finland	20,00
New Zealand	28,00	Iceland	20,00
Austria	25,00	Latvia	20,00
Belgium	25,00	Czech Republic	19,00
Chile	25,00	Poland	19,00
Korea	25,00	Slovenia	19,00
Netherlands	25,00	United Kingdom	19,00
Spain	25,00	Luxembourg	18,19
Greece	24,00	Germany	15,83
Italy	24,00	Canada	15,00
Israel	23,00	Lithuania	15,00
Denmark	22,00	Ireland	12,50
Norway	22,00	Hungary	9,00
Turkey	22,00	Switzerland	8,50
Sweden	21,40		

Fuente OECD.Stat

Tipos nominales en países OCDE

Como vemos, nuestro tipo nominal se encuentra entre los más elevados, aunque siempre en línea con los de nuestro entorno.

En algunos casos, como por ejemplo Suiza, al tipo aquí reflejado habría que añadir el que aplica cada uno de los *lander*.

economistas
Consejo General
REAF asesores fiscales

DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2019

NOVEDADES PARA 2019

Con independencia de las novedades de gestión en el impuesto, que desarrollaremos en el apartado correspondiente de este documento, hay que advertir que las que denominamos novedades 2019 ya se pudieron aplicar por algunas entidades que iniciaron período impositivo en 2018. No obstante, como su aprobación se produjo a finales de ese año hemos considerado conveniente comentar las más importantes.

Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 7 de noviembre de 2018, se eleva el límite conjunto sobre la cuota para la deducción por inversiones en Canarias en las islas de La Palma, La Gomera y El Hierro de modo que el tope mínimo del 80% se incrementará al 100% y el diferencial mínimo de 35 puntos pasa a 45 puntos porcentuales cuando la normativa comunitaria de ayudas de estado así lo permita y se trate de inversiones contempladas en la Ley 2/2016, de 27 de septiembre y demás leyes de medidas para la ordenación de la actividad económica de estas islas.

- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 7 de noviembre de 2018, respecto a las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias, se incorporan las siguientes NOVEDADES:

  - Se incrementa el importe de la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental que pasa de 4,5 a 5,4 millones de € cuando se trate de producciones realizadas en Canarias. También se incrementa de 4,5 a 5,4 millones de euros el importe de la deducción por gastos realizados en Canarias por producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales

  - Con respecto al importe mínimo de gasto en caso de ejecución de servicios de postproducción o animación de una producción extranjera, éste queda fijado para los gastos realizados en Canarias en 200.000€.

  - El importe mínimo de la deducción por gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales se fija en 900.000€ cuando se trate de gastos realizados en Canarias.

- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 7 de noviembre de 2018, las entidades que contraten un trabajador para realizar su actividad en Canarias tendrán derecho al disfrute de los beneficios fiscales que por creación de empleo se establezcan por la normativa fiscal, conforme a los requisitos que en ella se establezcan, pero incrementándolos en un 30%.

- Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 7 de noviembre de 2018, en el caso de Empresas Navieras a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas. Y en el caso de las Empresas Navieras que tributan por el Régimen Especial en función del Tonelaje, los pagos fraccionados se calcularán sobre el importe de

la base imponible obtenida con arreglo a lo establecido en el artículo 114.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto Ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 9 de noviembre de 2018, se establece la no deducción del gasto derivado de la deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, cuando el sujeto pasivo es el prestamista.

Real Decreto Ley 26/2018 por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía.

Con efectos desde 5 de julio de 2018, los productores registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas del Ministerio de Cultura y Deporte que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, tendrán derecho una deducción del 20% de los gastos realizados en territorio español, siempre que los gastos realizados en él sean, al menos, de 1.000.000€.

La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:

- Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 100.000€ por persona.
- Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

El importe de la deducción no podrá ser superior a 3.000.000€ por cada producción realizada. El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de las ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50% del coste de producción.

Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral.

- Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley.
- No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de lo señalado en la letra l) del artículo 15 de esta Ley, o mientras no deban imputarse a una cuenta de reservas

si así lo establece una norma legal o reglamentaria. El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

- Los cargos y abonos a cuentas de reservas, que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, en cuanto tengan efectos fiscales de acuerdo con lo establecido en esta Ley, como consecuencia de la primera aplicación de la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros, se integrarán por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018, sin que por dicha integración resulte de aplicación lo establecido en el artículo 130 de esta Ley.
- En caso de extinción del contribuyente dentro de ese plazo, el importe pendiente se integrará en la base imponible del último período impositivo, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.
- En la memoria de las cuentas anuales de los ejercicios correspondientes a dichos períodos impositivos deberán mencionarse las cantidades integradas en la base imponible y las pendientes de integrar.

economistas
Consejo General
REAF asesores fiscales

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

5

DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2019

ALGUNOS ASPECTOS A TENER EN CUENTA

23 Residencia y domicilio fiscal
23 Inscripción en el Registro Mercantil
24 Contribuyentes
25 Índice de entidades
26 Transformación jurídica de la sociedad
26 Obligaciones contables
28 Periodo impositivo
28 Exenciones
29 Aplazamiento o fraccionamientos de la deuda tributaria
30 Consecuencias de la falta de ingreso en periodo voluntario
30 Importe neto de la cifra de negocios
31 Arrendamiento de inmuebles
32 Entidad patrimonial
33 Imputación temporal de gastos e ingresos
34 Casos especiales de imputación
38 Valoración especial de determinadas operaciones
39 Operaciones vinculadas
41 Amortizaciones
45 Deterioros fiscalmente deducibles y régimen de la reversión
48 Pérdidas por transmisión de participaciones significativas
48 Provisiones para gastos
49 Gastos con límite o no deducibles
53 Exención para evitar la doble imposición interna e internacional
55 Reservas de capitalización y de nivelación
58 Diferencias permanentes o temporarias
61 Bases imponibles negativas
64 Tipos de gravamen
65 Deducciones en la cuota
71 Regímenes especiales

4. ALGUNOS ASPECTOS A TENER EN CUENTA

4.1 Residencia y domicilio fiscal

Se consideran residentes en territorio español las entidades que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas, que tengan en territorio español su domicilio social o la sede de su dirección efectiva. A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Si en el domicilio social no está centralizada la gestión administrativa y la dirección del negocio, se atenderá al lugar en el que se realice dicha gestión o dirección. Si ninguno de los dos criterios anteriores permitiese la localización del domicilio fiscal, la norma señala que será el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.
- La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, salvo prueba en contrario.
- Si durante 2019 la empresa ha traslado su residencia fuera del territorio español, deberá, en esta declaración, integrar la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales, excepto que los mismos hayan quedado afectos a un establecimiento permanente (EP) de la entidad situado en territorio español[1].

4.2 Inscripción en el Registro Mercantil

Hasta que la sociedad no quede inscrita en el Registro Mercantil no alcanzará la personalidad jurídica y, mientras tanto, tributará por el régimen de atribución de rentas. La fecha de inscripción será la del asiento de presentación, salvo que se anule como consecuencia de la calificación defectuosa por el Registrador.

Hasta que una entidad no cause baja en el Registro Mercantil, sigue obligada a presentar la declaración del Impuesto, con independencia de que la base imponible sea cero, lo que ocurre a menudo con las sociedades inactivas.

1. El pago de esta deuda tributaria, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo (EEE), será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de dichos elementos.

TENGA EN CUENTA QUE:

- En un proceso de fusión o escisión la entidad disuelta estará obligada a presentar la declaración del Impuesto, aunque sea con cuota cero, hasta que no se inscriba la operación en el Registro Mercantil. Y la entidad beneficiaria no se subrogará en los derechos y obligaciones de la entidad disuelta hasta que no se produzca la inscripción de la operación en el Registro Mercantil.
- Para que la sociedad que se liquida pueda compensar las bases imponibles negativas pendientes sin límite, es necesario que se haya inscrito la cancelación de la entidad en el Registro Mercantil.
- Y para que la renta negativa que se le produce al socio persona jurídica, tras la extinción de la sociedad participada, sea deducible, es necesario que se produzca la inscripción de la disolución en el Registro Mercantil[2].

4.3 Contribuyentes

Las entidades que se recogen en el siguiente cuadro son contribuyentes del Impuesto cuando tengan su residencia en territorio español, por lo que deberán integrar todas las rentas, con independencia del lugar en donde se hayan obtenido.

- Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.
- Las sociedades agrarias de transformación.
- Las uniones temporales de empresas y uniones temporales y las Sociedades de desarrollo industrial regional.
- Las siguientes instituciones de inversión colectiva: fondos de inversión, fondos de capital-riesgo; fondos de de inversión colectiva de tipo cerrado; otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado; las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado; fondos de pensiones; fondos de regulación del mercado hipotecario; fondos de titulización; y los fondos de garantía de inversiones y de Activos Bancarios.
- Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Las sociedades civiles alcanzan la personalidad jurídica cuando se constituyen mediante escritura pública o mediante documento privado si, en este último caso, la Administración tributaria les hubiera asignado el NIF correspondiente (DGT V3340-19).

2. El socio podrá deducir la pérdida con independencia del porcentaje de participación que tenga, aunque la pérdida se reducirá por los dividendos recibidos en los últimos 10 años si no ha tributado por ellos.

- No se considera que tienen objeto mercantil y, por lo tanto, tributan por el Impuesto sobre la Renta, las sociedades civiles que realicen actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, mineras, así como las profesionales adaptadas a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, según DGT V0166-17.

- Sociedad civil que desarrolla la actividad de asesoramiento fiscal, laboral, contable o servicios de administración de fincas, en tanto en cuanto no esté sometida a la Ley 2/2007, de sociedades profesionales, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades (DGT V0582-19). (DGT V0576-19).

- La sociedad civil cuando es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades deberá llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen. La Dirección General no es competente para pronunciarse sobre la obligación de la presentación de las cuentas anuales ante el Registro Mercantil (DGT V2807-16).

4.4 Índice de entidades

En cada Delegación de la AEAT se lleva un índice de entidades en el que son objeto de inscripción las entidades con domicilio fiscal dentro de su ámbito territorial, con excepción de las entidades exentas.

Preste atención porque la AEAT, previa audiencia de los interesados, podrá acordar la baja provisional en el índice de entidades en los siguientes casos:

- Si los débitos tributarios de la entidad con la Hacienda Pública del Estado sean declarados fallidos de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

- Si la entidad no haya presentado la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 3 periodos impositivos consecutivos.

TENGA EN CUENTA QUE:

- El acuerdo de baja provisional será notificado al Registro Mercantil correspondiente, que deberá extender en la hoja abierta a la entidad afectada una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse ninguna inscripción que a aquélla concierna sin presentación de certificación de alta en el índice de entidades.

- Cuando se hubiera dictado acuerdo de baja provisional como consecuencia de no haber presentado la declaración correspondiente a 3 períodos impositivos y, posteriormente, la entidad presentara las declaraciones omitidas, se acordará la rehabilitación de la inscripción en el índice y se remitirá el acuerdo al Registro Público en el que se hubiera extendido la nota marginal correspondiente para la cancelación de la misma.

- El acuerdo de baja provisional no exime a la entidad de ninguna de las obligaciones tributarias que le pudieran incumbir.

4.5 Transformación jurídica de la sociedad

Si la sociedad ha transformado su forma societaria o ha modificado su estatuto de tal manera que ha pasado a tributar a un tipo impositivo distinto al que tenía o, bien le es de aplicación un régimen tributario distinto, si vende un activo adquirido con anterioridad a la transformación o a la modificación, la ganancia obtenida se entiende generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido.

TENGA EN CUENTA QUE:

- La parte de la renta generada hasta el momento de la transformación o modificación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma, estatuto o régimen originario.
- La transformación jurídica de una entidad producirá la conclusión del período impositivo cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias: la extinción de la entidad, un cambio de residencia al extranjero o la no sujeción al Impuesto sobre Sociedades de la entidad resultante. Asimismo, se producirá la conclusión si la transformación de la forma societaria de la entidad, o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, determina la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto.

4.6 Obligaciones contables

Los contribuyentes por este Impuesto están obligados a llevar contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

Las entidades que utilicen, a efectos contables, un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos diferente al devengo deberán presentar una solicitud ante la Administración tributaria con, al menos, 6 meses de antelación a la conclusión del primer período impositivo respecto del que se pretenda que tenga efectos, para que tenga eficacia fiscal.

Las entidades que apliquen el régimen especial de entidades parcialmente exentas llevarán la contabilidad de tal forma que se permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas.

Las sociedades que apliquen el régimen especial de arrendamiento de vivienda tienen que 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.

Algunas consecuencias de no llevar contabilidad:

- Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad
- Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del contribuyente cuando éste ostente la posesión sobre ellos
- Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes
- Una contabilidad que no estuviera debidamente legalizada no constituiría prueba válida para demostrar la procedencia de la deuda de un período prescrito (Tribunal Supremo, de 5 de octubre de 2012 y TEAC, 7722/12, de 21 de marzo de 2013)

TENGA EN CUENTA QUE:

- Si en el balance existen deudas no pagadas de períodos prescritos civilmente, una vez transcurrido el plazo de prescripción civil[3], se deberá de cancelar la deuda con abono a reservas, constituyendo un ingreso fiscal, salvo que la cancelación de la deuda se registre una vez transcurrido el período de prescripción fiscal de 4 años.
- Cuando existan deudas de períodos no prescritos civilmente, que la entidad no tenga que pagar, se cancelarán con abono a reservas, constituyendo también un ingreso fiscal.
- Cuando se contabilice un activo que estuviera oculto, en un período posterior a su adquisición, el ingreso contable 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 haya incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales, por ejemplo, para la deducción de gastos de amortización.
- En el caso en que la Inspección tuvo conocimiento de que una entidad tenía importantes fondos en una caja de seguridad de un banco, a primeros de febrero de 2008, que no estaban registrados en contabilidad, se alegó que era imposible que se hubiera generado ese importe con la actividad desarrollada, para intentar probar que provenían de ejercicio anterior, ya prescrito. Sin embargo, el Tribunal desestima el recurso porque la entidad no demostró ni el momento en que los fondos fueron depositados ni el origen de los mismos, afirmando que *"es evidente que la suma hallada no pudo generarse con la actividad desarrollada cuyas rentas ha declarado, sino que o bien no*

3. 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.

declararon correctamente o bien aquellas tuvieron un origen o fuente que la interesada no prueba" (Audiencia Nacional, 5 de diciembre de 2019, recurso n.º 1024/2017).

4.7 Periodo impositivo

Si el periodo impositivo de la entidad ha sido inferior a 12 meses, bien porque sea de nueva creación, ha estado inactiva parte del año o se ha disuelto durante el ejercicio, deberá de prorratear ciertas magnitudes y cuantías del Impuesto.

Enumeramos algunas:

- 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.
- Si va a compensar bases imponibles negativas, el límite del 1.000.000€ deberá prorratearse en función de los días del período impositivo respecto del año.
- Deberá prorratear el límite del 1.000.000€ de la limitación de los gastos financieros por los días del período impositivo respecto del año.
- 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.
- Para aplicar la libertad de amortización de elementos nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300€, el límite de 25.000€ para el conjunto de estos activos se prorrateará en función de los días del período impositivo respecto del año.

4.8 Exenciones

Existen ciertas entidades que no van a tributar nada por el Impuesto por estar exentas como: el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales, organismos autónomos, Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito, Instituto de España, las Reales Academias, etc.

Otras van a estar parcialmente exentas, por lo que es necesario chequear qué ingresos se imputan y cuáles no y determinar que gastos son deducibles y cuáles no lo son.

A continuación, enumeramos algunas entidades que se encuentran parcialmente exentas:

- Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que aplican la ley 49/2002.
- Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en la Ley 49/2002.
- Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

- Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
- Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
- Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.
- Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las Comunidades Autónomas, así como las Autoridades Portuarias.
- Los partidos políticos.

4.9 Aplazamiento o fraccionamientos de la deuda tributaria[4]

Si la cuota resulta a ingresar y está atravesando algún problema de liquidez transitoria, una buena solución es solicitar un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Si las solicitudes se refieren a una deuda cuyo importe global es igual o inferior a 30.000€, se podrán conceder los aplazamientos, sin garantías, hasta un máximo de 6 meses, y pagando intereses de demora. La periodicidad de los plazos será, en todo caso, mensual. Se tramitarán mediante un mecanismo automatizado de resolución. Se acumulan, en el momento de la solicitud, a las deudas de la propia solicitud, otras deudas de aplazamientos solicitados y no resueltos, así como los vencimientos pendientes de otros aplazamientos o fraccionamientos acordados, salvo que se trate de deudas garantizadas.
- También se podrá solicitar el aplazamiento sin garantía si la deuda supera los 30.000€, debiendo aportar la siguiente documentación:
  - Declaración responsable manifestando carecer de bienes para garantizar.
  - Justificación documental de la imposibilidad de obtener aval bancario en el que consten las gestiones realizadas.
  - Balance y cuenta de resultados de los últimos tres años e informe de auditoría, si existe.
  - Plan de viabilidad y cualquier otra información que justifique la posibilidad de cumplir con el aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

4. De manera excepcional, como se apunta en el apartado de novedades 2020 se ha podido solicitar aplazamiento especial por el RD-ley 7/2020 por el primer pago fraccionado del año reseñado.

- Se podrá obtener aplazamiento o fraccionamiento siempre que se garantice la deuda con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de crédito y caución, en cuyo caso el interés exigible no será el de demora, sino el interés legal. También la Administración podrá admitir otras garantía cuando se justifique que no se puede obtener aval o cuando su aportación comprometa la viabilidad de la actividad económica.

4.10 Consecuencias de la falta de ingreso en periodo voluntario

Si el período impositivo coincide con el año natural, el día 25 de julio será el último para pagar la deuda tributaria al tiempo de presentar la declaración.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Si presenta la autoliquidación en plazo sin realizar el ingreso, al día siguiente se inicia el período ejecutivo, devengándose los recargos que correspondan: 5, 10 ó 20%, en función de si satisface la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio, en período voluntario o después, exigiéndose, asimismo, intereses de demora. No entra la deuda en apremio si en período voluntario se solicita el aplazamiento o fraccionamiento.
- Si es la Administración tributaria la que requiere el pago, en su caso, podrá exigir una sanción de entre el 50 y el 150% del total de la deuda, sin perjuicio de que se reduzca por conformidad o pronto pago.
- Si el contribuyente presenta autoliquidación pasado el plazo voluntario, en caso de que resulte una cantidad a ingresar, se le aplicarán los recargos por declaración extemporánea del 5, 10, 15 o 20%, dependiendo de que el retraso sea de 2, 6, 9 o más de un año y, en este último caso, tendrá que pagar también intereses de demora por el período de tiempo que haya transcurrido después del año.
- Si no se presenta la autoliquidación en período voluntario y tiene bases negativas pendientes de compensación, la Administración entiende que no ejercitó el derecho a compensar la base imponible negativa por lo que, posteriormente, ni mediante la presentación de autoliquidación ni en una comprobación, podrá compensar las bases negativas pendientes en ese ejercicio (TEAC 01510/13, de 4 de abril de 2017).
- Si no presenta en plazo o no aplica la libertad de amortización en esta autoliquidación, después la Administración entiende que ya no puede aplicarla porque es una opción que solo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración (TEAC 1524/17, de 14 de febrero de 2019).

4.11 Importe neto de la cifra de negocios (INCN)

Según el Plan General de Contabilidad el INCN se compone de las siguientes cuentas: (700), (701), (702), (703), (704), (705), (706), (708) y (709).

Ingresos a chequear para determinar si forman o no parte de la cifra de negocios:

	FORMAN PARTE	
	SÍ	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 si 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	

TENGA EN CUENTA QUE:

- Es la magnitud que va a determinar si procede aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD).
- Va a determinar si se aplica el límite a la compensación de determinados créditos fiscales como las bases imponibles negativas pendientes, DTA s o las deducciones por doble imposición interna e internacional generadas en el ejercicio o pendientes de períodos anteriores.
- Es la referencia que determina si se deben documentar las operaciones realizadas entre partes vinculadas y si esa documentación ha de ser íntegra, simplificada o aportar la información país por país.
- Es la cuantía sobre la que se fija el importe total de los gastos por atenciones a clientes o proveedores que son deducibles.

4.12 Arrendamiento de inmuebles

Si una sociedad tiene inmuebles dedicados al arrendamiento, calificará los rendimientos obtenidos de los mismos como actividad económica solo en el caso de que tenga contratada una persona con contrato laboral y a jornada completa.

TENGA EN CUENTA QUE:

- La persona es requisito necesario para calificar tal actividad como actividad económica, pero no sería suficiente si se la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y que, por lo tanto,

se tiene para aparentar actividad económica. (TEAC, 4909/09, de 28 de mayo de 2013 y Tribunal Supremo, 5566/16 sentencia de 7 de diciembre de 2016).

- El requisito de la persona se puede alcanzar subcontratando con un tercero el servicio de gestión de los arrendamientos. 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).
- Aunque dentro del período impositivo existan períodos de tiempo en los que los inmuebles se queden vacíos son deducibles los gastos de suministros, reparaciones; mantenimientos de jardines, piscinas y zonas interiores; limpieza; gastos de agentes inmobiliarios encargados de publicitar y gestionar los alquileres; intereses de préstamos; IBI; tasas de basura, etc. (DGT V1928-18).

4.13 Entidad patrimonial

Será patrimonial cuando más de la mitad del activo está constituido por valores o por elementos no afectos a una actividad económica, tomándose para dicho cómputo la media de los balances trimestrales del ejercicio. En el seno de un grupo mercantil se utilizarán los balances trimestrales consolidados.

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 (DGT V5088-16).

Si la sociedad tiene la consideración de entidad patrimonial no podrá aplicar lo siguiente:

- El régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD).
- El tipo reducido del 15% regulado para las entidades de nueva creación.
- El régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE).
- No podrá compensar las bases imponibles negativas cuando la entidad sea adquirida con la intención, por parte del comprador, de aprovechar dichas bases negativas.
- El socio persona jurídica no podrá aplicar la exención por la plusvalía tácita originada en la transmisión de las participaciones respecto a los períodos impositivos en que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial.

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

ACTIVOS		AFECTACIÓN	
Bienes inmuebles	Se ejerce la actividad económica (Art. 29 LIRPF)	SÍ	
	Arrendados con persona y carga de trabajo (DGT V1458-15)	SÍ	
	Arrendados con persona y sin carga de trabajo (DGT V1458-15)		NO
	Arrendados sin persona (Art. 5 LIS)		NO
	Para uso y disfrute (Art. 29 LIRPF)		NO
Dinero, cuentas y depósitos	Act. Ordinaria (DGT V2067-16)	SÍ	
	Act. Extraordinaria menos 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SÍ	
	Act. Extraordinaria más 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)		NO
	Act. Extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)		NO
	Dividendos acciones que no computan (DGT V2262-18)	SÍ	
	Dividendos acciones que computan como no afectos (DGT V2262-18)		NO
Derechos de crédito	Ventas ordinarias y prestación de servicios (DGT V1037-16)	SÍ	
	Ventas extraordinarias menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SÍ	
	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 act. Ordinaria (DGT V2067-16)	SÍ	
	Compradas con act. Extraordinaria		NO
Participaciones no cotizan	Compradas por obligaciones legales (Art. 5 LIS)	SÍ	
	Pagarés de empresas (Art. 5 LIS)	SÍ	
	Existencias (Art. 5 LIS)	SÍ	
	Se tiene un porcentaje de, al menos, 5% y se gestionan (Art. 5 LIS)	SÍ	
Otros	Activos en construcción (DGT V3707-15)	SÍ	
	Generen ingresos	SÍ	

4.14 Imputación temporal de gastos e ingresos

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

Detecte si se ha producido algún cambio de estimación contable o de criterio contable o el gasto e ingreso no se ha contabilizado según devengo. Las consecuencias son:

- **Cambio de estimación contable:** se aplicará 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.
- **Cambio de criterio contable:** la aplicación será retroactiva, y consiste en aplicar el nuevo criterio como si éste se hubiese aplicado siempre. En este caso se realizan cargos o abonos a reservas.
- **Errores contables:** si el gasto se contabiliza en un momento anterior o el ingreso en un momento posterior al devengo se debe de regularizar la situación. Cuando el gasto se contabiliza en un momento posterior o el ingreso en un momento anterior a devengo, se deja como está, salvo que exista perjuicio económico para la Hacienda Pública.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Si se han transmitido activos amortizables con pérdidas y éstas son consecuencia de que el bien no se amortizó en algún ejercicio durante su vida útil, o de que se hizo por debajo de la amortización mínima, para que la pérdida sea fiscalmente deducible es necesario que no se haya producido perjuicio económico para la Hacienda Pública. Esta circunstancia puede darse, y el gasto no sería deducible según criterio administrativo, por la parte del gasto que corresponda a ejercicios prescritos (DGT V2425-16).

- Si se ha registrado contablemente un deterioro deducible, como puede ser el de insolvencias de crédito o de existencias, en un año posterior al devengo, será fiscalmente deducible en ese año, siempre que de ello no se derive una menor tributación, lo que ocurrirá, por ejemplo, si dicho gasto está ya prescrito DGT V3873-16).

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

	Declaración complementaria/rectificativa	Ajuste +/- en el ejercicio de la contabilización/devengo
Cambio de criterio contable	NO	SI
Cambio de estimación contable	NO	NO
Errores contables	SI	NO
Errores en los ajustes fiscales	SI	NO
Ingresos y gastos modificados conforme a Derecho	NO	SI
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, sin perjuicio para HP	NO	NO
Ingreso contabilizado antes del devengo/gasto contabilizado después del devengo, con perjuicio para HP	SI	SI
Ingreso contabilizado en un momento posterior a devengo/ Gasto contabilizado en un momento anterior a devengo	SI	SI

4.15 Casos especiales de imputación

Operaciones a plazo

Si la sociedad ha obtenido algún beneficio derivado de una transmisión patrimonial o un ingreso derivado de una venta o de prestación de servicios, en las que el devengo y el vencimiento del último o único plazo están distanciados en más de 1 año, la renta se entiende obtenida proporcionalmente a medida que sean exigibles los cobros[5], salvo que la entidad decida aplicar la imputación según devengo.

5. Recordamos que antes de 2015 la renta fiscal se imputaba a medida en que se producían los cobros.

Para que se deba aplicar la regla especial de operaciones a plazo es necesario que en el contrato se especifique el momento temporal en que se percibirá el precio. No se aplica cuando el precio se condiciona a hechos contingentes futuros.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Si se imputa el ingreso fiscal por la operación a plazo, pero no se ha cobrado y se ha realizado la dotación por deterioro del derecho de crédito, será fiscalmente deducible si se cumplen los requisitos generales para que dicho la pérdida por deterioro lo sea.
- Si la sociedad descuenta, endosa o cobra anticipadamente algún importe pendiente de imputar porque la operación se ha realizado a plazos, en dicho período impositivo se entiende obtenida la renta fiscal, originando el ajuste positivo correspondiente.
- Si lo que se acoge a esta regla especial es una prestación de servicios, hay que tener especial cuidado porque, al igual que ocurre con las ventas, no se corrige el ingreso contable que documenta la operación, sino que, lo que se difiere es la renta obtenida y, por consiguiente, es necesario conocer el coste asociado al servicio prestado.
- La imputación según el cobro se ha de realizar respecto a la exigibilidad, sin incluir el IVA de los cobros (TEAC, 06065/2016, de 4 de abril de 2017).

Reversión de pérdidas de elementos transmitidos y recomprados

Si la entidad ha vuelto a comprar el mismo activo que con anterioridad transmitió con pérdida, deberá revertir dicha pérdida como ajuste positivo, cualquiera que sea el plazo que medie entre la transmisión y la recompra, cuando el activo recupere su valor[6].

Por ello, si la recuperación del valor del activo se ha producido en 2019, aunque no se produzca revalorización contable, deberá realizar un ajuste extracontable positivo por el importe recuperado.

Reversión de pérdidas de elementos transmitidos a entidad vinculada

Si alguna entidad vendió un activo a otra vinculada, por el que se dedujo fiscalmente un gasto por deterioro, si en 2019 el activo recupera su valor, deberá realizar la entidad adquirente un ajuste extracontable positivo por el valor recuperado (DGT V4560-16).

La Resolución del TEAC 05079/12, de 2 de marzo de 2016 interpreta que la recuperación de valor debe realizarla la entidad transmitente y no la adquirente.

6. Recordamos que antes de 2015 esta regla solo se aplicaba cuando se volvía a comprar el activo antes de los 6 meses desde la transmisión.

Rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias y valores representativos de deuda a una entidad del Grupo

Estas pérdidas 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 resta de vida útil al elemento y al mismo ritmo en que se amortiza. 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.

Rentas negativas generadas en transmisiones de valores a empresas del grupo

Cuando se transmitan participaciones a empresas del grupo y la pérdida sea deducible[7] se imputarán fiscalmente cuando la adquirente las transmita fuera del grupo, o bien cuando la adquirente o la transmitente dejen de formar grupo.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Cuando sea deducible la pérdida, por no tener una participación significativa, que veremos en el apartado correspondiente, la renta negativa se minorará en las rentas positivas generadas en la transmisión.
- Si la participación hubiera sido transmitida por otra entidad del grupo la renta negativa se minora en las rentas positivas generadas en la anterior transmisión que hubieran estado exentas o con derecho a la deducción por doble imposición.

Transmisión de un inmueble adquirido entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012

Si una entidad ha transmitido en 2019 un inmueble de naturaleza urbana, que adquirió a título oneroso, entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50%.

No resultará de aplicación esta exención parcial 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.

7. Recordamos que desde el año 2017 ya no se pueden imputar las pérdidas si en algún momento del año anterior al de la transmisión se ha tenido una participación significativa, es decir, al menos un 5% de participación o un precio de adquisición de, al menos, 20.000.000€.

Ingresos procedentes de reclamaciones

Si la sociedad ha contabilizado un ingreso por el reconocimiento de alguna cantidad reclamada judicialmente, desde el punto de vista fiscal deberá imputar dicho ingreso en el período impositivo en que la sentencia es 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 va a la base imponible dado que el gasto por este Impuesto no es gasto fiscalmente deducible, situación que no se produce si se trata de otro tributo.

Subvenciones, donaciones y legados

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[8].

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.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Cuando 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).

Ingresos sujetos a retención, pero contabilizados por su importe neto

Si contablemente se han registrado ingresos sujetos a retención sin que se conozca la contraprestación íntegra devengada, y el pagador no ha retenido cuantía alguna, se podrá regularizar la situación, antes de que lo haga la Administración, calculando la retención al tipo de gravamen correspondiente, y contabilizando el crédito por retenciones con abono a un mayor ingreso. Si la contraprestación es conocida, se reconocerá la misma como ingreso, contabilizando la retención correspondiente. Se podrá deducir de la cuota la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro computado en la base imponible.

8. Esto es así porque el criterio del ICAC es que, en las relaciones entre socio-sociedad, no caben liberalidades, sino que dichas operaciones responden siempre a aportaciones de los socios a la entidad o a distribuciones de la sociedad al socio (BOICAC Nº 79, consulta 7).

Ingreso de una sociedad en concurso por una quita o espera

Si la entidad entra en concurso y se aprueba una quita, surge un ingreso contable y fiscal por diferencia entre los importes de la deuda antigua y la nueva actualizada. Desde el punto de vista fiscal se podrá imputar el ingreso 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[9].

El ingreso de las quitas o esperas no es un régimen opcional, por lo que deberá de aplicarse de manera obligatoria (DGT V2932-15).

4.16 Valoración especial de determinadas operaciones

El legislador regula determinadas reglas especiales de valoración, apartándose del criterio contable cuando se transmiten elementos sin contraprestación dineraria, casos en los que, en general, se deben reconocer los ingresos por diferencia entre el valor de mercado del bien entregado y su valor fiscal.

Las diferencias se producen cuando la norma contable, en algunos de estos supuestos, no refleja el beneficio derivado de estas operaciones. Cuando se produzcan estas circunstancias tendremos que realizar los oportunos ajustes extracontables.

Recogemos algunos ejemplos en los que van a surgir diferencias positivas en el momento de producirse el hecho imponible.

OPERACIÓN	ENTIDAD TRANSMITENTE	ENTIDAD ADQUIRENTE
A título gratuito	VM-VF bien transmitido	VM bien adquirido
Aportaciones a entidades	VM-VF bien transmitido	VM bien adquirido
Transmisión a los socios por disolución o separación	VM-VF bien transmitido	VM bien adquirido-VF participación anulada
Reducción de capital con devolución de bienes o reparto prima de emisión	VM-VF bien transmitido	Se integra la diferencia (VM bien recibido-VF participación anulada)
Transmisión de bienes por dividendos	VM-VF bien transmitido	VM bienes recibidos
Transmitidos por fusión o escisión (no acogido al régimen FEAC)	VM-VF bien transmitido	Íntegra (VM bienes y derechos recibidos-VF participación entregada)
Permutas comerciales y no comerciales	VM bien adquirido-VF bien entregado	VM bien adquirido-VF bien entregado
Adquiridos por canje o conversión	VM-VF bien transmitido	VM-VF bien transmitido

VM: valor de mercado · VF: valor fiscal · FEAC: Régimen especial de fusiones, escisiones, aportación no dineraria y canje de valores

9. Las limitaciones para la compensación de bases imponibles negativas no aplican a las rentas correspondientes a quitas y esperas, consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

4.17 Operaciones vinculadas

Chequee 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 la misma[10].

- Una entidad y sus socios o partícipes cuando la participación sea, al menos, de un 25%.
- 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% 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% del capital social o los fondos propios.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

Norma de seguridad para sociedades profesionales

Si es socio de una sociedad que presta servicios profesionales y no quiere que la Administración pueda discutirle la valoración de las retribuciones que obtiene de la entidad por prestar servicios profesionales a la misma, le puede interesar acogerse a esta norma. Se puede aplicar en cualquier tipo de entidad que cumpla todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- Más del 75% de los ingresos procedan del desarrollo de actividades profesionales.
- Cuente con los medios materiales y humanos adecuados.
- Retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad ≥ 75% del resultado previo a la deducción de dichas retribuciones.
- La cuantía percibida por cada socio - profesional se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables y, si la entidad no dispone de esos asalariados, las retribuciones no pueden ser inferiores a cinco veces el IPREM.

10. No hay que documentar las operaciones realizadas entre partes vinculadas si han sido valoradas conforme al art. 17 de la Ley, como se ha expuesto en el apartado anterior, por aplicarse dicho precepto como norma especial (DGT V0607-11).

- Para que se pueda aplicar por un socio determinado, lo percibido por este no puede ser inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales.

En algunos casos, lo que se ha discutido por la Administración tributaria es la misma virtualidad de la sociedad profesional, apreciando simulación.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de diciembre de 2019, Rec. Nº 6108/2017, considera que, si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, para que quede amparada por la normativa tributaria es necesario que ello responda a razones económicas validas, por lo que, a *sensu* contrario, no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales.

En el caso examinado, a propósito de la regularización administrativa a una entidad que satisface honorarios a una sociedad profesional y, por lo tanto, no le retiene, el Tribunal considera que sí se debe aplicar dicha retención porque la entidad que percibe los honorarios es un mero artificio formal que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario persona física.

Ajuste secundario

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

Consecuencias del ajuste secundario

DESPLAZAMIENTO PATRIMONIAL A FAVOR DEL SOCIO		
	Socio	Sociedad
Parte que corresponde al % de participación	Participación en beneficios (exención DDI)	Retribución fondos propios
Parte que no corresponde al % de participación	Utilidad por condición de socio (no exención DDI)	Retribución fondos propios

DESPLAZAMIENTO PATRIMONIAL A FAVOR DE LA SOCIEDAD		
	Socio	Sociedad
Parte que corresponde al % de participación	Valor de adquisición de la participación	Aportación fondos propios
Parte que no corresponde al % de participación	Liberalidad (Gasto no deducible)	Renta

TENGA EN CUENTA QUE:

- El registro contable de las operaciones debe realizarse, entre empresas vinculadas o no, atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, una vez considerados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, con independencia de la denominación otorgada por las partes (DGT V0382-11).
- El ajuste de las operaciones vinculadas le corresponde a la Administración tributaria, salvo que el contribuyente detecte que ha existido un error contable una vez se hayan aprobado las cuentas del ejercicio, lo cual supone rectificar, con cargo o abono a reservas, la operación por diferencia entre el valor de mercado y el convenido.
- La documentación de la determinación del valor de mercado en operaciones vinculadas deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración.
- Las personas o entidades vinculadas podrán solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas con carácter previo a la realización de estas. El acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al vigente en la fecha de aprobación del acuerdo. También puede tener efectos respecto a períodos anteriores no prescritos.

4.18 Amortizaciones

Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Se entiende que tal depreciación es efectiva cuando se practique conforme a alguno de los métodos establecidos en la normativa del Impuesto.

Métodos de amortización

Según tablas (más de un turno de trabajo y bienes usados)
Según porcentaje constante
Números dígitos
Plan formulado y aprobado por la Administración Tributaria
Justificación de su importe por el contribuyente
Libertad de amortización para determinados elementos patrimoniales

Amortización por tablas

Si un elemento patrimonial se ha amortizado contablemente en 2019 por un importe superior al coeficiente máximo, el gasto se acepta siempre que en algún período impositivo anterior se haya contabilizado la amor-

tización 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 (DGT V2425-16).

Esta situación es muy común cuando se produce la venta de un activo y aparece un gasto por pérdida porque nunca se amortizó el activo o no se dotó el correspondiente deterioro en su momento.

Elementos patrimoniales utilizados diariamente en más de un turno normal de trabajo

En estos casos se podrá amortizar el activo según el siguiente coeficiente:

Coeficiente mínimo + [(coeficiente máximo – coeficiente mínimo) x (horas trabajo/8)]

Esta especialidad de amortización no se aplicará a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

Elementos patrimoniales del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que se adquieran usados

Cuando se trate de activos que no son puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez (no se consideran usados los edificios con antigüedad menor de 10 años) el cálculo de la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo. Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, existe la posibilidad de amortizar el elemento aplicando, a dicho valor, el coeficiente de amortización lineal máximo.

Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el sujeto pasivo podrá determinar aquél pericialmente.

Amortización según porcentaje constante

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

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

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

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

En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11%. 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.

Regla especial de amortización 2013 y 2014

Puede que en 2019 siga revirtiendo el 30% 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 tenían un INCN superior a 10.000.000€ en 2013 y 2014.

TENGA EN CUENTA QUE:

- En caso de haberse optado por la deducción de forma lineal durante un plazo de 10 años, si en dicho plazo algún elemento del inmovilizado se transmite o se da de baja, la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible y aún estuviera pendiente de deducir, continuará deduciéndose de forma lineal durante el citado plazo de 10 años (DGT V1684-16).
- En caso de haber optado por la deducción durante la vida útil del elemento patrimonial, si en dicho plazo algún elemento del inmovilizado se transmite o se da de baja, la amortización contable que no hubiera resultado fiscalmente deducible y aún estuviera pendiente de deducir, se podrá deducir en su totalidad en el período en que se produzca dicha transmisión o baja (DGT V1684-16).
- En estos casos de limitación de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar una deducción del 5% de las cantidades que integre en la base imponible[11].

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 multiplican por 1,1.

Libertad de amortización

Se pueden amortizar libremente los siguientes elementos:

- Inmovilizado material e intangible, excluidos edificios, afectos a I+D. Los edificios afectos a I+D se amortizan de forma lineal en 10 años.
- Gastos de I+D activados como inmovilizado intangible (salvo amortización de elementos que aplican libertad de amortización).
- Elementos del inmovilizado material nuevos cuyo precio de adquisición unitario sea inferior a 300€, con límite anual de 25.000€.

11. Esto es así porque el tipo de gravamen en los años 2013 y 2014 era del 30% siendo del 28 y 25%, en 2015 y 2016 y siguientes, respectivamente. Ante este perjuicio, el legislador reacciona estableciendo esa deducción.

- Adquisición de activos mineros (regulada en el régimen especial).
- Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las S.A. Laborales y de las S.L. Laborales, afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los 5 primeros años a partir de su calificación como tales (también se aplica a los mismos activos de explotaciones asociativas prioritarias según Ley 19/1995).
- Por creación de empleo en Empresas de Reducida Dimensión (ERD).

Plan especial de amortización

Los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un plan especial de amortización para cualquier tipo de activo. La solicitud podrá efectuarse durante toda la vida útil del inmovilizado. Si la Administración tributaria no contesta en un plazo de 3 meses, se entiende estimado el plan de amortización propuesto por el contribuyente[12].

Sin embargo, la entidad no puede modificar a conveniencia el método de amortización utilizado según (TEAC, de 16-01-2020, RG 3342/2016). El contribuyente que haya optado por un determinado método de amortización para unos concretos elementos debe seguirlo hasta su total amortización, enajenación o pérdida, no pudiéndose suceder en el tiempo para un mismo elemento distintos métodos de amortización. No obstante lo anterior, en casos excepcionales se permitiría la aplicación simultánea o sucesiva de los distintos métodos de amortización siempre y cuando se encuentre debidamente justificado en la Memoria el cambio de método o criterio de amortización, no sirviendo para ello un dictamen pericial que no realice una crítica y análisis detallado para justificar la amortización aplicada.

Fondo de comercio

Aunque el fondo de comercio se amortiza contablemente en un plazo máximo de 10 años (10%), desde el punto de vista fiscal solo se permite una deducción máxima anual del 5% (20 años). Esto supone que se tenga que realizar un ajuste positivo en la base imponible por la citada diferencia entre la amortización contable y la fiscal. Lo mismo sucede respecto a cualquier otro intangible cuando su vida útil no pueda estimarse de manera fiable.

12. Antes de 2015 las solicitudes solo se podían presentar dentro de los 3 meses posteriores al inicio del plazo de amortización. Si el activo se encontraba en construcción, durante el período de construcción.

Tabla de amortización

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

4.19 Deterioros fiscalmente deducibles y régimen de la reversión

Hay que prestar atención a la reversión contable de deterioros, dependiendo de que haya sido posible su deducción o no. Si se pudo deducir el gasto por deterioro, la reversión será ingreso contable y fiscal. Por contra, si el deterioro contable no se pudo deducir, en el ejercicio de su reversión habrá que realizar un ajuste negativo para no tributar de nuevo.

Pérdidas por deterioro de existencias

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

TENGA EN CUENTA QUE:

- 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).

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, concurra alguna de las siguientes circunstancias:

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

TENGA EN CUENTA QUE:

- Si en ejercicios anteriores no fue deducible el gasto por no haber transcurrido el plazo de los 6 meses y aún sigue sin cobrarlo, 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 y tributar por él.

- Cuando un acreedor no realiza acciones dirigidas al cobro de los créditos, puede entenderse como una renuncia a sus derechos que, a efectos fiscales, debe considerarse como una liberalidad. Sin embargo, esta afirmación no puede hacerse de modo absoluto e indiscriminado, habida cuenta de que la norma no lo menciona y, por lo tanto, ha de ponderarse en función de las circunstancias concurrentes en cada caso, debiendo aparecer ciertos indicios que avalen tal conclusión de renuncia de derechos y consiguiente liberalidad (TEAC, 6419/16, de 6 de noviembre de 2018).

Reversión de activos

Cuando desde el punto de vista contable se produce la reversión de algún activo, el ingreso también lo es fiscalmente, aunque hay que tener en cuenta que, si en su día no todo el gasto por deterioro lo fue fiscal, ahora no todo el ingreso contable se integrará en la base imponible.

Consecuencias fiscales de las reversiones contables de los diferentes activos:

REVERSIÓN DE ACTIVOS	INGRESO		LÍMITE FISCAL
	Contable	Fiscal	
Inmovilizado material	SI	SI	Ninguno
Inversiones inmobiliarias	SI	SI	Ninguno
Intangible con vida útil que no se puede estimar de manera fiable	SI	SI	El valor fiscal del activo provocado por los ajustes negativos extracontables del 5-1% del precio de adquisición al no amortizarse
Valores representativos de deuda	SI	SI	El gasto contable estuvo limitado a la pérdida global de la cartera, por lo que, pudiera que no todo el ingreso contable sea fiscal
Participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que cotizan en un mercado regulado	NO	SI	Solo habrá procedido dotar el deterioro si se ha calificado como disponible para la venta y la reversión se contabiliza con abono a patrimonio neto
Participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que no cotizan en un mercado regulado	NO	SI	Obligatoriamente 1/5 parte cada año en 2016 y los 4 siguientes o el importe del incremento de los fondos propios de la participada o por reparto de dividendos, si estos importes son mayores a la 1/5 parte

TENGA EN CUENTA QUE:

- A partir de 2016, el deterioro de participaciones en el capital o en fondos propios de entidades que no cotizan en un mercado regulado que se dedujo en su día se integrará obligatoriamente, como mínimo, en una quinta parte cada año.
- Si en 2019 se ha transmitido la participación de la entidad no cotizada, deberá integrar las cantidades pendientes de revertir con el límite de la renta fiscal positiva derivada de la transmisión.

4.20 Pérdidas por transmisión de participaciones significativas

Desde el año 2017 ya no se integran las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades residentes y no residentes cuando, en cualquier día del año anterior, se tenga una participación significativa, salvo que se produzca la extinción de la sociedad y no se deba a una operación de reestructuración empresarial. En este caso, la pérdida se reducirá en el importe de los dividendos percibidos en los últimos 10 años que hubieran tenido derecho a la deducción o a la exención por doble imposición.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Si no se tiene una participación significativa en una entidad no residente, tampoco se integrará la pérdida si la participada no está sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10%.
- Cuando se pueda deducir la pérdida, por no tener participación significativa, se minorarán las rentas negativas 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.

4.21 Provisiones para gastos

Tienen por objeto el reconocimiento contable de pasivos no financieros de carácter no corriente que surgen de obligaciones expresas o tácitas, claramente especificados en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

A continuación, recogemos los gastos por provisiones que son o no deducibles fiscalmente:

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

TIPO DE PROVISIÓN	DEDUCIBLE	NO DEDUCIBLE
Empresas constructoras		
Provisión para indemnizaciones por fin de obra	X	
Provisión para indemnizaciones del personal		X
Provisión para terminación de la obra		X
Provisión para pérdidas por obras		X
Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	
Empresas inmobiliarias		
Provisión para evicción y saneamiento	X	
Provisión para cubrir la posibilidad de evicción, en cuanto determina la pérdida de la cosa vendida		X
Provisión para terminación de promociones	X	
Provisión para pérdidas en promociones		X
Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	

4.22 Gastos con límite o no deducibles

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 compra de regalos que se entregan a los socios el día de la Junta general.
- Los pagos del alquiler al socio de una vivienda o de un vehículo, son retribuciones de fondos propios al accionista.
- 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, con derecho a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional en el socio.

Cuentas en participación

La normativa del Impuesto no regula la fiscalidad de las rentas asociadas a los contratos de cuentas en participación, por lo que la calificación de las rentas debe realizarse según los criterios contables.

TENGA EN CUENTA QUE:

- La renta que satisface el gestor al cuentapartícipe tiene la consideración de retribución derivada de la cesión de capitales a terceros y, por tanto, es gasto fiscalmente deducible. En consecuencia, el cuentapartícipe no tiene derecho a la aplicación de la exención para evitar la doble imposición (DGT V0660-07).
- El régimen fiscal de las cuentas en participación no puede asimilarse al de los préstamos participativos, aunque se formalicen entre entidades de un mismo grupo mercantil. Por tanto, en todo caso, para el gestor de la cuenta en participación es deducible el gasto por el pago satisfecho al partícipe en los resultados prósperos de dicha cuenta.
- No hay vinculación entre los cuentapartícipes respecto de las operaciones ajenas a la cuenta en participación, salvo que por el contrato de la misma se aprecie que uno ejerce poder de decisión sobre el otro (DGT 0073-97).

Gastos derivados del Impuesto sobre Sociedades

No es deducible el gasto derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades español o extranjero. No obstante, sí es deducible la parte del impuesto pagado en el extranjero que no se pueda deducir en cuota[13] siempre que el ingreso provenga de realizar actividades económicas en el extranjero y el impuesto que hubiera correspondido pagar en España fuera inferior que el pagado en el extranjero.

Multas y sanciones

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

Sin embargo, si un contribuyente contabilizó una sanción por el Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio pasado y, conforme con la aplicación de este precepto realizó un ajuste positivo al resultado contable por el importe de la misma pero, posteriormente, es indemnizado por la aseguradora de su asesor fiscal en parte de dicha sanción, debe de contabilizar ese ingreso y, por el mismo no puede realizar un ajuste negativo (DGT V0501-20).

Pensamos que sería diferente si impuesta la sanción se recurre, aunque se contabiliza y se hace el ajuste positivo si, con posterioridad, se estima dicho recurso, por el ingreso correspondiente que, naturalmente se contabiliza, procede realizar un ajuste negativo, para que la entidad quede en la misma situación que si no se le hubiera impuesto la sanción.

13. Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se podrá deducir de la cuantía íntegra la menor de las dos cantidades: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por dichas rentas.

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 las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Tampoco se considera liberalidad los gastos por atenciones a clientes y proveedores, aunque se limita el importe del gasto deducible al 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio ejercicio en que se contabilizan[14]. Es importante no confundir estos gastos con los de promoción de ventas, pues estos no quedan limitados.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Para que la retribución que cobra un administrador sea deducible es necesario que los estatutos recojan que el cargo es remunerado. Lo que cobra un administrador por ejercer su cargo no se considera una operación vinculada, por lo que esa retribución no habrá que valorarla, necesariamente, a valor de mercado.
- Conforme a la Resolución del TEAC nº 3295/2016, de 9 de abril de 2019, las retribuciones de los administradores serán deducibles cuando, además de que los estatutos de la entidad recojan que el cargo es remunerado, la remuneración se establezca con el suficiente grado de certeza y, si el sistema es variable, no basta con fijar un límite máximo, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los Estatutos.
- No se considera liberalidad la retribución que cobra un administrador por el desempeño de funciones de alta dirección, por ejemplo, por ser Consejero Delegado, pero esta sí que habrá de valorarse a mercado, al ser una operación vinculada.
- La Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de febrero de 2018, interpreta que desde el punto de vista mercantil es necesario que en los estatutos de la empresa figure el carácter remunerado del cargo y la forma de retribución, pudiendo dejar a la Junta General la determinación de la cuantía de retribuciones total, también por funciones ejecutivas, sin que sea preciso aprobar la retribución de otras labores comunes.
- La cuantía que percibe el administrador en contraprestación por una relación laboral común es deducible, sin que sea necesario que dicha retribución figure en Estatutos.
- Si los miembros del Consejo de Administración incurren en gastos para realizar su labor, tales como gastos de desplazamiento o alojamiento, y estos son abonados por la entidad, serán deducibles cuando esta ponga, a disposición de cada uno, los medios para asistir a las reuniones del órgano del que forma parte,

14. En caso de grupos fiscales, el límite se aplica sobre la cifra consolidada del grupo (DGT V1474-16).

por ejemplo, satisfaciendo el desplazamiento o el alojamiento o cuando se compense al consejero estrictamente por el gasto en que haya incurrido.

- Para que el 1% de los gastos de atenciones a clientes y proveedores se pueda deducir, es preciso que primero se acredite que corresponden precisamente a ese tipo de gastos. En un caso en el que la entidad dedujo facturas o tickets de restaurantes y, para justificar la correlación con los ingresos aportó un cuadro en el que se limitaba a consignar que se trataba de comidas con clientes y proveedores, sin identificarlos o, cuando lo hace, no aportaba ninguna prueba, el TEAC afirma que solo se aporta dicho cuadro explicativo, sin probar que en realidad se ha comido con los clientes. Además, habiendo comprobado la Inspección que dentro de los justificantes aportados había varios que no se correspondían con comidas, acepta que eso supone un indicio de duda sobre la veracidad de lo afirmado. La recurrente hace referencia al límite del 1% que establece actualmente el art. 15.e) LIS, pero para que opere dicho límite es preciso que se acredite que los gastos se refieren a atenciones a clientes (Audiencia Nacional, 21 de noviembre de 2019, recurso n.º 388/2016)

Gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial

No se permite deducir los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común, especial, así como de la relación mercantil de los administradores, miembros del Consejo de Administración y demás miembros de otros órganos de representación, cuando la indemnización exceda de 1.000.000€ o del importe establecido en el Estatuto de los Trabajadores si fuera mayor.

TENGA EN CUENTA QUE:

- La no deducibilidad es independiente de que la indemnización se abone en un solo período impositivo o en varios. Además, hay que tener en cuenta todas las cantidades satisfechas por cualquiera de las entidades que forman grupo mercantil, cualquiera que sea la residencia y la obligación de formular estados contables consolidados.
- Si adicionalmente a la indemnización por despido el trabajador percibe la retribución del plan de incentivos, derivado de la acumulación anual de la retribución, como ésta última no deriva de la extinción de la relación laboral, no está sujeta al límite de las indemnizaciones por despido (DGT V0117-17).

Gastos financieros

Los gastos financieros netos serán deducibles, con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio[15], aunque en todo caso son deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de

15. Beneficio operativo es el resultado de explotación de la cuenta de Pérdidas y Ganancias – amortizaciones del inmovilizado – imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras – deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado + ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio (si la participación es, al menos, del 5% o el valor de adquisición es superior a 20.000.000€).

1.000.000€[16]. Es importante chequear las siguientes cuentas contables: (661), (662), (664) y (665) para detectar cuáles son los gastos financieros del ejercicio.

TENGA EN CUENTA QUE:

- No se incluyen a efectos del límite los gastos financieros correspondientes al deterioro de valor de créditos, los que surgen por las diferencias de cambio y coberturas financieras, salvo que se encuentren directamente vinculadas con el endeudamiento, ni los derivados de contratos de cuentas en participación.
- No se tienen en cuenta los ingresos financieros que formen parte del beneficio operativo, como es el caso de los de entidades holding, de manera que aquellos ingresos financieros como son los cupones o los intereses devengados, procedentes de la financiación concedida a las entidades participadas, no se considerarán como parte integrante del beneficio operativo, sino que minorarán los gastos financieros de la entidad a los efectos de determinar el importe de los gastos financieros netos.
- No son deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo que procedan de deudas con otras entidades del grupo mercantil cuando el importe obtenido se hubiera destinado a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones al capital o a los fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que se acredite la existencia de motivos económicos válidos.
- Existe una regla especial cuando se adquieren entidades y, en un plazo inferior a cuatro años, se fusionan. En estos casos no se incluye el beneficio operativo de la entidad adquirida y absorbida durante los cuatro periodos impositivos posteriores a la adquisición, salvo en los casos en que la deuda no supera el 70% del precio de adquisición y durante los 8 años siguientes se va amortizando de manera proporcional hasta alcanzar el 30% del precio.

4.23 Exención para evitar la doble imposición interna e internacional

Exención por dividendos percibidos de entidades residentes y no residentes

Pueden existir ingresos financieros que provienen del reparto de dividendos que no se tengan que integrar en la base imponible si se cumplen los requisitos que citamos a continuación:

- La participación directa o indirecta debe ser ≥ al 5% en el capital de la participada, o bien que el coste de la participación sea igual o superior a 20.000.000€, en el momento de la exigibilidad del dividendo.
- Mantenimiento de las participaciones durante, al menos, un año antes de la exigibilidad del dividendo o, si así no fuese, cumplir este plazo posteriormente.

16. Son gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos los ocasionados por compra de participaciones que no son deducibles.

- Si las participaciones se tienen en una entidad radicada en el extranjero, además es necesario que la filial resida en un país con convenio, o bien que haya tributado por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal de al menos el 10%.

- Si la entidad participada tiene, a su vez, filiales, para exonerar de tributación el reparto de beneficios, en principio, es necesario que el contribuyente tenga, al menos, un 5% de participación indirecta en las filiales de la participada cuando más del 70 por 100 de los ingresos de esta última procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones[17]. Si la participada es la dominante de un grupo mercantil, el porcentaje de los ingresos hay que determinarlo en el grupo, y no en la participada.

- Aunque la participación indirecta en alguna filial no alcance el 5%, también podrán dejarse exentos los dividendos de la participada en esa parte si se prueba que la misma los integró sin aplicar la exención o la deducción para evitar la doble imposición.

TENGA EN CUENTA QUE:

- La exención resulta aplicable a las rentas derivadas de las variaciones del valor razonable de activos financieros contabilizados como mantenidos para negociar[18]. Si posteriormente tiene lugar una variación negativa de la valoración de la participación, el importe de la renta negativa se minorará en el importe de las rentas positivas generadas, por variaciones en la valoración a valor razonable, que hubieran tenido derecho a la exención (DGT V0541-16).

- La exención resulta aplicable cualquiera que sea el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se distribuyen (DGT V3561-15).

- La condición de holding, a los efectos de esta exención, se aprecia en los períodos impositivos en los que los ingresos por dividendos corresponden con el beneficio objeto de distribución (DGT V3561-15).

Exención en el caso de transmisión de participaciones con plusvalías

Se corrige la doble imposición con exención, sin distinguir la parte del beneficio correspondiente a reservas o a plusvalías tácitas, excepto en el caso de transmisión de participaciones en una entidad patrimonial, en el que no se deja exenta la parte correspondiente a la plusvalía tácita respecto al ejercicio/s que fue patrimonial.

17. Si los ingresos de la entidad participada proceden en más de un 70% de dividendos o participaciones en beneficios y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o fondos propios de entidades, dicha entidad adquiere la condición de "holding" a estos efectos, exigiéndose, por tanto, una especie de "look through", es decir, un análisis del porcentaje de participación en las entidades indirectamente participadas, de manera que en las mismas se posea una participación indirecta del 5% y que se haya ostentado de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo (DGT V5067-16).

18. Siempre que se tenga participación significativa, es decir tener al menos un 5% del capital o, bien 20.000.000€ de precio de adquisición.

Se deben de cumplir los siguientes requisitos para dejar el beneficio exento:

- Tener una participación ≥ al 5%, o bien un precio de adquisición, al menos, de 20.000.000€
- Haber mantenido la participación durante, al menos, un año antes de la transmisión
- Si la participada tiene, a su vez, filiales, es necesario que la entidad que transmite la participación sea titular, al menos, de un 5% de participación indirecta en dichas filiales cuando más del 70% de los ingresos de la participada procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones
- Si la participación se tiene en una empresa radicada en el extranjero, se exige un requisito adicional: que la participada esté sometida a un impuesto análogo con tipo nominal del 10%, o que exista Convenio para evitar la doble imposición con ese país. Este requisito debe cumplirse en todos los ejercicios de tenencia de la participación y, en caso contrario, la exención se aplicará de manera proporcional

TENGA EN CUENTA QUE:

- Si en el momento previo a la transmisión el porcentaje de participación que representan las participaciones transmitidas es igual o superior al 5%, se aplica la exención en la medida en que el coste de adquisición individual de cada uno de los bloques transmitidos sea superior a 20.000.000€ (DGT V3072-15).

4.24 Reservas de capitalización y de nivelación

Reserva de capitalización

Consiste en aplicar una reducción del 10% del incremento de los fondos propios, con el límite del 10% de la base imponible del ejercicio después de practicar los ajustes extracontables correspondientes.

Este incentivo 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, las entidades patrimoniales (DGT V1839-18). Las entidades de nueva creación no pueden aplicar la reserva en el año en que tributan al 15% (DGT V3495-19).

TENGA EN CUENTA QUE:

- Para no perder el beneficio es necesario mantener el incremento de los fondos propios desde el cierre del período impositivo año a año y durante 5 años[19], siendo también necesario dotar una reserva indisponible

19. DGT V4962-16: el incremento no se refiere a cada una de las partidas de fondos propios tomadas en cuenta para el cálculo del incremento.

durante el plazo de mantenimiento de los 5 años, de la que se podrá disponer solo en el caso de separación del socio, cuando se elimine por una operación de reestructuración o porque lo disponga una norma[20].

- Los Fondos Propios pueden derivar de beneficios de actividades económicas, de resultados ordinarios o de resultados extraordinarios.
- El incentivo es opcional, por lo que si no se aplica en una declaración no podrá posteriormente rectificarse la misma, para aplicarlo.
- Se puede aplicar una reducción menor del 10% al incremento de los Fondos Propios. El máximo es el 10% de la base imponible, pero no se regula mínimo.
- En caso de que no se pueda aplicar toda la reducción, por el límite del 10% de la base imponible, el importe pendiente podrá reducirse en los 2 ejercicios inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la reducción que pueda corresponder en ellos por este concepto y con el mismo límite del 10% de dicha base imponible.
- Si la aplicó en ejercicios anteriores, y en 2019 se ha incumplido alguno de los requisitos exigidos, deberá devolver el ajuste realizado en esta declaración junto con los intereses de demora que correspondan y en la parte proporcional del incumplimiento.
- Aunque no se tiene en cuenta, para el cálculo de la reserva, por ejemplo, el incremento de fondos propios por operaciones de reestructuración, sí se tendrán en cuenta los beneficios del año anterior de 2 entidades que se fusionan y que pasan a engrosar las reservas voluntarias de la absorbente (DGT V4470-16).
- Este beneficio fiscal exige que se mantenga el incremento de los fondos propios durante un plazo de 5 años desde el cierre del ejercicio en el que se calcula la reducción, salvo en caso de pérdidas contable,s y el reparto de reservas entre entidades del grupo no supone el incumplimiento de dicha condición, porque los fondos del grupo, en su conjunto, no se ven alterados por ello (DGT V0255-18).
- Si la Reserva por inversiones en Canarias (RIC) u otra reserva indisponible deja de serlo, incrementa los fondos propios a estos efectos (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.

Las siguientes partidas 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.

20. DGT V4127-15: si se quiere aplicar la reducción en el ejercicio 2016 (sociedad con período impositivo coincidente con el año natural) se tendrá que dotar con cargo a reservas voluntarias, dotadas con el beneficio de 2015, hasta el día 30 de junio de 2017, para que así figure en el balance con absoluta separación del resto de reservas, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2017 y no las de 2016. Esta reserva será indisponible durante los 5 años siguientes contados a partir del 31 de diciembre de 2016.

- La ampliación de fondos propios por operaciones con acciones propias o por operaciones de reestructuración como una fusión (DGT V5470-16).
- Las reservas legales o estatutarias (incluyendo la reserva legal a dotar hasta el 20% del capital) y el resto de reservas obligatorias (DGT V4956-16).
- La reserva de nivelación.
- La propia reserva de capitalización sí se tiene en cuenta para determinar el incremento de los fondos propios (DGT V1854-19).
- La reserva para inversiones en Canarias.
- Los fondos propios correspondientes a emisión de instrumentos financieros compuestos.
- Los fondos propios por variación en activos por impuesto diferido que derivan de la disminución o aumento del tipo de gravamen y por su aplicación a los créditos fiscales por BIN s, DTA s…

Reserva de nivelación

Solo pueden aplicar este incentivo las entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (ERD)[21]. Consiste en reducir la base imponible del ejercicio en un 10% de su importe, con un límite de 1.000.000€. La reducción se aplica a la base imponible que resulta después de efectuar los ajustes extracontables, de compensar las bases imponibles negativas y de aplicar la reducción por la reserva de capitalización.

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 de la reducción es obligatorio dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se minora la base. Si no existen beneficios suficientes en el ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible. Para las empresas que prevén tener pérdidas en 2020, este incentivo puede ser muy interesante al actuar como una compensación de pérdidas hacia atrás.

TENGA EN CUENTA QUE:

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

21. Las entidades de nueva creación pueden aplicar este incentivo fiscal pero no podrán hacerlo en el primer año en que obtengan beneficio y en el siguiente, por aplicar un tipo especial del 15%.

- Si se incumplen los requisitos, se deberá integrar la cuantía que se dejó de ingresar en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, incrementada en un 5%, junto con los intereses de demora correspondientes.
- Si se dotó esta reserva y posteriormente se obtiene una base imponible negativa, se deberá aplicar el importe dotado a la compensación de la base negativa. Si aún queda saldo, quedará destinado igualmente a compensar futuras bases negativas o a su cancelación íntegra al final del quinto año posterior a la reducción.
- Una entidad de reducida dimensión pretende aplicar el beneficio fiscal conocido como reserva de nivelación, que le permite reducir su base imponible hasta en un 10% de su valor.
- Como uno de los requisitos para la aplicación de la reserva de nivelación es que la entidad tribute al tipo general del impuesto, actualmente el 25%, si se trata de una entidad de nueva creación, a la que resulta aplicable el tipo reducido del 15%, por haber generado su primera base imponible en el periodo impositivo anterior, habrá de tributar por el tipo general, actualmente el 25%. Una vez la entidad se haya beneficiado de los dos periodos en los que aplicará el tipo reducido del 15% y siempre que continúe cumpliendo los requisitos para ser considerada una entidad de reducida dimensión, podrá aplicar el pretendido beneficio fiscal (DGT, de 20-12-2019, V3495/2019).

4.25 Diferencias permanentes o temporarias

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

Ajustes positivos

- Gastos que representen una retribución de fondos propios, tales como los gastos por adquisiciones de regalos para los accionistas.
- Gastos contables derivados de multas y sanciones.
- 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, y solo por la diferencia entre el Impuesto pagado en el extranjero y el que hubiera pagado en España si fuera inferior.
- 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).

- Gasto del administrador 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% del importe neto de la cifra de negocios.
- Gastos por servicios prestados en Paraísos fiscales, salvo prueba en contrario.
- 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.
- Provisión por contratos onerosos.
- Provisión por planes internos de pensiones a los trabajadores.
- 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 en el que sea exigible el 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 al que se aprobaron.
- 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% 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, o por tener contabilizadas deudas inexistentes (solo efectúa el ajuste la Administración, salvo presentación fuera de plazo del modelo 720).

- Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009.
- La reversión del deterioro de las participaciones en empresas no cotizadas.
- La integración de reserva de nivelación por el saldo pendiente después de que transcurran 5 años desde su constitución o, antes, por su adición a la base imponible para absorber bases negativas.
- Gastos imputables exclusivamente a actividades exentas y la parte correspondiente de los imputables solo parcialmente a las actividades no exentas, en el régimen especial de entidades parcialmente exentas.
- Abonos a reservas por errores o cambios de criterio contable que constituyan ingresos fiscales.

Ajustes negativos

- Libertad de amortización.
- Reversión de la parte correspondiente del 30% de amortización contable no deducida fiscalmente por determinadas empresas en 2013 y 2014.
- Exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores que no fueron 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.
- Deducción de gastos financieros que vieron limitada su deducción en ejercicios anteriores.
- Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas.
- Rentas generadas en operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión, por la parte no cobrada, cuando se aplica la regla especial de imputación.
- El 50% 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).
- Las reducciones por las reservas de capitalización o de nivelación.
- Las rentas por quitas y esperas que no se imputen fiscalmente en el ejercicio en el que se aprobó 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.
- Los cargos a reservas por errores o cambios de criterio contable que constituyan gastos deducibles fiscalmente.

4.26 Bases imponibles negativas

La sociedad que ha generado el derecho a compensar las bases negativas es quien decide qué importe quiere compensar sin que exista ninguna prelación, por lo que no es obligatorio compensar las generadas en períodos más antiguos, y tampoco hay límite temporal para aplicarlas.

Limitación a la compensación de bases imponibles negativas

Se limita, en un porcentaje de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, la compensación de las bases imponibles negativas según el importe neto de la cifra de negocios de los 12 meses anteriores pudiendo, en cualquier caso, deducir hasta 1.000.000€:

Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en €	2019
INCN< 20.000.000	70%
20.000.000 <INCN<=60.000.000	50%
INCN>60.000.000	25%

No se aplica la limitación cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- Por el ingreso contable registrado a raíz de una quita o de una espera.
- Si se produce la extinción de la sociedad, salvo que sea como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial.
- Si se trata de entidades de nueva creación durante los tres primeros ejercicios en que se genera una base imponible positiva.
- Cuando el ingreso es consecuencia de una reversión correspondiente a un deterioro en participaciones en empresas no cotizadas, siempre que las pérdidas por deterioro anteriores a 2013 se hubieran producido en el ejercicio de generación de la base negativa y representaran, como poco, el 90% de los gastos deducibles de ese período.

Medidas para evitar la compra de sociedades inactivas que tienen bases imponibles negativas

El legislador regula una serie de supuestos que impiden que la entidad pueda compensar sus propias bases negativas.

Esto se produce cuando una persona o entidad, con un porcentaje de participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base negativa, adquiere un porcentaje que le otorga la mayoría del capital.

En este supuesto se prohíbe la compensación de las bases negativas generadas con anterioridad a la adquisición cuando se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

- La entidad se encontraba inactiva en los tres meses anteriores a la adquisición.
- La actividad económica en los dos años siguientes a la adquisición es diferente de la realizada con anterioridad (según CNAE) y la cifra de negocios superior al 50% del importe de la cifra de negocios de los dos años anteriores.
- Si se trata de una entidad patrimonial.
- Si la entidad se ha dado de baja en el índice de entidades por no presentar, durante tres períodos impositivos consecutivos, la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Comprobación de las bases imponibles por la Administración

Si se tienen bases imponibles negativas pendientes de compensar y pueden aplicarse en este ejercicio, pueden ser comprobadas por la Administración en los 10 años siguientes al final del período de declaración del ejercicio en el que se generaron[22].

Si ha transcurrido ese plazo, para acreditar la procedencia y cuantía de las bases negativas, solo es necesario exhibir la autoliquidación del ejercicio en el que se generaron y la contabilidad, con acreditación de su depósito (habrá que entender de las Cuenta Anuales) en el Registro Mercantil durante el plazo de 10 años antedicho.

En justa correspondencia con este período que tiene la Administración para comprobar las bases negativas, la Audiencia Nacional en su sentencia de 21 de noviembre de 2019 corrige el criterio de la AEAT y del TEAC que negaron la posibilidad de que el contribuyese rectificara su autoliquidación del impuesto por haber prescrito el derecho a hacerlo por transcurso del plazo de 4 años. Considera el Tribunal que el obligado tributario debe poderse beneficiar también de la extensión del plazo de prescripción, pues, según señala la exposición de motivos de la Ley 34/2015 que modificó el artículo 66 bis de la Ley General Tributaria, *"… con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales …, así como el correcto ejercicio de otros derechos como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación de la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de lo que se produjo la prescripción del derecho a liquidar"*.

22. El mismo plazo de comprobación se aplica a las deducciones.

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

Opción para compensar las bases imponibles negativas

Según la Resolución del TEAC 01510/13, de 4 de abril de 2017, el criterio administrativo es que la compensación de las bases imponibles negativas es una "opción" que se ejercita con la presentación de la declaración, en los términos del artículo 119.3 de la LGT: *"Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración".* En concreto, el Tribunal analiza las siguientes circunstancias:

- Si la base imponible de un ejercicio es nula o negativa, se considera que la base imponible negativa pendiente de aplicar no pudo ser compensada, por lo que no se ha ejercido ninguna opción y, por lo tanto, posteriormente el contribuyente podrá optar por compensar la base negativa pendiente bien a través de declaración complementaria, rectificación de la autoliquidación o comprobación administrativa, en la cuantía que considere oportuno.
- Si en un ejercicio se tiene una base imponible previa positiva y se decide compensar toda con bases imponibles negativas, se entiende implícitamente que se optó por compensar por el importe máximo y, por consiguiente, si posteriormente se incrementa la base por el propio contribuyente o en una comprobación, mantendrá el derecho a compensar el saldo compensable y no compensado.
- Si en un ejercicio se tiene una base imponible previa positiva y se decide no compensarla en absoluto o hacerlo por un importe menor a la base previa, se entiende que el contribuyente optó por no compensar la base imponible negativa o hacerlo solo en parte, por lo que, posteriormente y fuera del plazo de autoliquidación, no podrá aprovechar el saldo de las bases compensables, en una declaración complementaria o en un procedimiento de comprobación, y no podrá rectificar la autoliquidación presentada para compensar más bases negativas.
- Si el 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.
- La Resolución del TEAC 6356/2013, de 16 de enero de 2019 interpreta que sí es posible compensar un importe superior a la compensación de bases negativas aplicadas en autoliquidaciones cuando, con pos-

terioridad 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.

Sin embargo, la misma sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2019 mencionada en el punto anterior, señala que *"la modificación de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, ha esclarecido que la aplicación de las bases negativas a un determinado ejercicio no es una opción inmodificable que deba referir por el art. 119.3 de dicho texto legal, pues dicha modificación legal ha introducido en dicho art. 119 un nuevo apartado 4, del que deriva que sí es posible modificar la opción que se ha hecho de la aplicación de bases imponible negativas mientras no se haya iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos".*

4.27 Tipos de gravamen

En el siguiente cuadro recogemos los tipos de gravamen para 2019.

Entidad crédito	30%
Hidrocarburos	30%
General	25%
Pymes	25%
Nueva creación	15%
Cooperativas de crédito y cajas rurales	25%
Mutuas	25%
SGR y de refinanciación	25%
Colegios y asociaciones profesionales	25%
Entidades sin ánimo de lucro no ley 49/2002	25%
Fondos de promoción de empleo	25%
Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas	25%
Entidades de derecho público, puertos del Estado	25%
Cooperativas protegidas	20%
Entidades sin ánimo de lucro ley 49/2002	10%
Sociedades de Capital Variable	1%
Fondos de Inversión, SII, FII y Fondos mercado hipotecario	1%
Fondos de pensiones	0%
SOCIMI	0-19-25%
ZEC	4%

Entidades de nueva creación

TENGA EN CUENTA QUE:

- El tipo del 15% se aplica solo en el primer período impositivo en que la entidad obtenga beneficio y en el siguiente, por lo que se perderá el tipo reducido en ese segundo período si no se obtiene beneficio.

- No se entiende iniciada una actividad económica si la misma hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y transmitida a la entidad de nueva creación (DGT V4370-16).
- Tampoco se entiende iniciada una entidad económica si hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la sociedad, por una persona física que tenga una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación, superior al 50%. Además, no se considera entidad de nueva creación aquella que forme parte de un grupo mercantil (DGT V0257-17).

4.28 Deducciones en la cuota

Doble imposición jurídica y económica internacional

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, siempre que no se haya aplicado la exención.

Si en la base imponible se computan dividendos pagados por una entidad no residente que cumpla con los requisitos de participación significativa y mantenimiento exigidos para dejarlos exentos, pero que no cumplen con el requisito de tributación mínima en ele extranjero o, simplemente, porque no se haya optado por la vía de la exención, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por la filial por los beneficios repartidos.

Limitación de las deducciones para evitar la doble imposición internacional

Recordamos que, a partir de ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2016, se limita el importe a deducir por las deducciones por doble imposición generadas en el ejercicio, y sobre 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 un importe neto de la cifra de negocios (INCN) de al menos 20.000.000€ en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, siendo el 50% de la cuota íntegra previa a la aplicación de dichos importes.

Deducciones para incentivar determinadas actividades y por donaciones

En el cuadro de la página siguiente recogemos las vigentes para el año 2019.

CONCEPTO DE DEDUCCIÓN	% / IMPORTE
Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%
Inversiones en inmovilizado material o intangibles afectos (I+D+i)	8%
Innovación tecnológica (I + D)	12%
Producción cinematográfica española	25%-20%
Producción cinematográfica extranjera	20%
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%
Por contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	3.000€ -variable
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%
Donativos a entidades sin ánimo de lucro (ley 49/2002)	35-40%

Deducción por creación de empleo

Actualmente existen tres tipos de deducciones diferentes por creación de empleo:

- Los contratos de un primer trabajador menor de 30 años, a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores.
- Los contratos a desempleados, a través de un contrato de de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores.
- Los contratos a trabajadores discapacitados.

CONTRATACIÓN DE TRABAJADORES	DEDUCCIÓN	REQUISITOS
Primer trabajador contratado por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	3.000 €	< 30 años Se aplica al año siguiente de la contratación
Desempleados por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	50% del menor de: el importe de la prestación por desempleo pendiente de percibir o 12 mensualidades de la prestación por desempleo	Plantilla < 50 trabajadores Se aplica al año siguiente de la contratación
Trabajadores discapacitados con grado ≥ 33% < 65%	9.000 €	Se aplica por el incremento del promedio de plantilla
Trabajadores discapacitados con grado ≥ 65%	12.000 €	Se aplica por el incremento del promedio de plantilla

TENGA EN CUENTA QUE:

- Este año será el último en que se pueda aplicar la deducción por creación de empleo distinta al trabajador discapacitado porque el Real Decreto-ley 28/2018 para la revalorización de las pensiones públicas y otras

medidas urgentes en materia social, laboral y de empleo, ha suprimido los tipos de contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores por lo que los incentivos fiscales han de entenderse decaídos a partir de 2019.

- No obstante, como la deducción se aplica al año siguiente de la contratación, si se cumplen los requisitos, aún se podrá aplicar en esta declaración el incentivo fiscal si se realizaron contratos en 2018.

Por actividades de investigación y desarrollo (I+D)

Para la aplicación de esta deducción, los contribuyentes podrán aportar un informe motivado por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar las actividades del contribuyente como I+D+i, teniendo dicho informe carácter vinculante para la Administración.

También se podrán presentar consultas al Centro Directivo para la interpretación y aplicación de la deducción o solicitar a la Administración la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones de los proyectos de 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).

INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO (I+D)

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

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

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

INNOVACIÓN (i)

Porcentaje de deducción: 12% de los gastos efectuados en el período impositivo.

Base de deducción: 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.

Gastos por la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.
- Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.
- La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

Inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales

LARGOMETRAJES CINEMATOGRÁFICOS Y SERIES AUDIOVISUALES ESPAÑOLAS		
BASE DE LA DEDUCCIÓN	% DEDUCCIÓN	REQUISITOS
Coste total	25% primer 1.000.000€	Importe deducción ≤ 3.000.000€
+Gastos obtención de copias	20% el exceso de la base	Obtención certificado correspondiente
+Gastos de publicidad y promoción		Depósito de copia en la Comunidad Autónoma
- Subvenciones		Importe de la deducción + ayudas recibidas ≤ 50, 60 o 70% coste de la producción
		≥ 50% de la base de deducción corresponda a gastos realizados en territorio español

PRODUCCIONES EXTRANJERAS DE LARGOMETRAJES Y SERIES AUDIOVISUALES		
BASE DE LA DEDUCCIÓN	% DEDUCCIÓN	REQUISITOS
Gastos de personal creativo, límite 100.000€ por persona	20% de la base	Productores registrados en Registro Mº Cultura
+Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores		Importe deducción ≤ 3.000.000€
		Los gastos en España ≥ 1.000.000€
		Importe deducción + ayudas recibidas ≤ 50%
		coste de la producción
		Esta deducción queda excluida del límite
		conjunto de cuota íntegra (25-50%)
		Posibilidad de monetización por insuficiencia de cuota

ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES		
BASE DE LA DEDUCCIÓN	% DEDUCCIÓN	REQUISITOS
Costes directos de carácter artístico, técnico y promocional	20% de la base	Importe deducción ≤500.000€
+Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores		Importe deducción + ayudas recibidas ≤ 80% de los gastos
- Subvenciones		Obtención de certificado
		Destinar de los beneficios ≥ 50% a la realización de estas actividades en plazo de 4 años

Reducción del límite conjunto de deducciones empresariales

Existe un límite conjunto general en cuota, que se aplica a las deducciones por incentivos del Impuesto, establecido en un 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, tratándose de deducciones en I+D+i, el límite conjunto es del 50% cuando el importe de dicha deducción supera en un 10% la cuantía de la cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición y bonificaciones.

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.

Especialidad para gastos de I+D+i

Las deducciones de I+D+i podrán quedar excluidas del límite de la cuota íntegra, y aplicarse con un descuento del 20% de su importe. En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria.

El importe de la deducción aplicada o abonada en el caso de las actividades de innovación tecnológica (i) no podrá superar conjuntamente el importe de 1.000.000€.

Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de I+D+i no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3.000.000€. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Deducción por reversión de medidas temporales

Si en los años 2013 y 2014 fue uno de los contribuyentes que solo pudo deducir el 70% de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar una deducción del 5% de las cantidades que no se pudieron deducir entonces y que ahora reducen la base imponible[23].

Deducción por donativos a entidades de la Ley de mecenazgo 49/2002

Si la donación se realiza a alguna entidad acogida a la ley 49/2002, de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, podrá deducir en la cuota un 35% o un 40% si se dona a la misma entidad durante, al menos, 3 años la misma cuantía o superior (DGT V3543-15). El porcentaje se podrá elevar en 5 puntos porcentuales cuando se done a alguna de las actividades prioritarias de mecenazgo que establezca la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La base de la deducción no puede exceder del 10% del límite de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

En el siguiente cuadro recogemos cuál es la base de la deducción según sea el bien donado.

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 a que se refiere el artículo 17 de la Ley 49/2002, 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

TENGA EN CUENTA QUE:

- Se podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15% 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

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

la promoción del acontecimiento excepcional interés público. Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.

- El importe de la deducción anterior no puede exceder del 90% de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento.

4.29 Regímenes especiales

Empresas de reducida dimensión (ERD)

Los incentivos fiscales de este régimen se aplican cuando el INCN, del período impositivo anterior, sea inferior a 10.000.000€.

Aun superando el citado umbral de 10.000.000€, la norma permite prorrogar a los 3 períodos impositivos inmediatos siguientes la aplicación del régimen, siempre que la entidad hubiera cumplido los requisitos para estar en el mismo tanto en el período en que superó el límite como en los dos anteriores. También se puede prorrogar el régimen si el límite del INCN se supera al realizarse una operación protegida del régimen de reestructuración empresarial, cuando las entidades que realizan la operación fueran ERD en el período en el que se efectuó y en los 2 años anteriores.

Los incentivos fiscales son los siguientes:

- Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo, hasta un máximo de 120.000€ por cada hombre/año de incremento de plantilla.
- Amortización acelerada.
- Reserva de nivelación (que ya se trató en apartado específico).
- Pérdidas por deterioro de los créditos por insolvencias de deudores, hasta el 1% 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, cuando se adquieren bienes muebles o inmuebles en régimen de arrendamiento financiero, con el límite del coeficiente máximo de tablas multiplicado por 3.

TENGA EN CUENTA QUE:

- 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).

- El TEAC en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de 16 de enero de 2020, se ha pronunciado sobre un incentivo fiscal que ya no está vigente, pero que se articulaba de manera similar al de la libertad de amortización de las empresas de reducida dimensión ahora, que consistía en la aplicación de un tipo reducido a condición de que se mantuviera la plantilla. La empresa argumentaba su cumplimiento porque, aunque la plantilla media se había reducido en el período de referencia, sin embargo, su intención era la de mantener la plantilla porque tenía los mismos trabajadores, sin reducirles la jornada, aunque hubieran trabajado un mes menos al año. El Tribunal considera que lo que se requería era el efectivo mantenimiento o incremento de la plantilla media conforme al método establecido en dicho precepto, con independencia de las causas que hayan determinado su incumplimiento por parte del contribuyente.

Régimen de arrendamiento de viviendas

Pueden aplicar este régimen 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 en Resolución 00622/2016, 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% a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas[24].

En el caso de reparto de dividendos, los socios personas físicas los integran en la base imponible del ahorro y los socios personas jurídicas, con participación significativa, podrán aplicar una exención del 50% cuando provengan de beneficios bonificados[25].

En el caso de que el socio persona jurídica transmita una participación significativa (igual o superior al 5% o un valor de adquisición superior a 20.000.000€), 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 la exención solo sobre el 50%. A la parte de plusvalía que no se corresponde con rentas bo-

24. 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% del total de las rentas o, alternativamente, que al menos el 55% del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación.

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

nificadas se le podrá aplicar la exención general regulada para la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes.

TENGA EN CUENTA QUE:

- 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.
- 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.

Entidades parcialmente exentas

Estas entidades dejan exentas las siguientes rentas:

- Las 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.
- Las 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.
- 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.

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.

TENGA EN CUENTA QUE:

- 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 qué porción de estos queda exenta.
- Solo serán deducibles los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.
- Si se incurre en gastos que afectan tanto a actividades que generan rentas exentas como a actividades económicas que generan rentas no exentas, el importe de gastos que se imputará a estas últimas se de-

terminará por la proporción que representen los ingresos del ejercicio procedentes de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad.

- 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).

- Las nuevas inversiones de transmisiones onerosas deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los 3 años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante 7 años, excepto que su vida útil fuere inferior[26]. La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

Agrupaciones de interés económico (AIE)

Las AIE aplican las normas del Impuesto como cualquier otro sujeto pasivo y pueden aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión, salvo en lo referente a la imputación a los socios de distintos elementos del impuesto.

La base imponible se fragmenta en dos partes: la correspondiente a los socios residentes y a los no residentes con establecimiento permanente, en cuyo caso son éstos quienes se imputan las rentas, y la correspondiente a los socios no residentes sin establecimiento permanente, caso en el que es la AIE quien deberá liquidar el impuesto que se corresponda con la base imponible imputable a estos.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Este régimen fiscal no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a su objeto o se posean, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean socios suyos, o dirijan o controlen, directa o indirectamente, las actividades de sus socios o de terceros.

- El beneficio que reparte la AIE no tributará en el socio. De esta manera se impide la doble tributación que se produciría si el socio de la AIE debiera tributar tanto por la imputación de las bases como en el momento en que el beneficio se distribuye efectivamente.

- El socio no integra el dividendo ni aplica la exención por doble imposición. Solo en el caso en que la AIE obtenga dividendos procedentes de otras entidades y se imputen a los socios podrán aplicar la exención para evitar la doble imposición.

26. En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquel.

- Los socios se imputan la parte proporcional de la base imponible de la AIE mediante un ajuste extracontable, salvo que el socio hubiera contabilizado los ingresos y gastos de la AIE en proporción a su participación, en cuyo caso no se realizan ajustes. También se imputan la parte proporcional de las deducciones y bonificaciones[27].

Uniones Temporales de Empresas (UTE s)

Para tributar por el régimen especial es necesario que se inscriban en un registro especial del Ministerio de Hacienda.

No tributan por la parte de la base imponible imputable a los socios residentes en territorio español, pero sí tributan por la parte de la base imponible correspondientes a los socios no residentes. Se imputan a los socios las bases imponibles positivas o negativas y las deducciones y bonificaciones. No tienen obligación de presentar pagos fraccionados y no formulan cuentas anuales.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Se imputan las bases imponibles, no rentas ni resultados, por tanto, todos los ajustes e incentivos en base imponible deben realizarse previamente a nivel de la UTE y no a nivel de la contabilidad integrada del socio.
- La UTE determinará su base imponible individualmente[28] y la imputará a los partícipes en función de su porcentaje de participación, y los partícipes determinarán sus bases imponibles sin tener en cuenta la integración contable de los movimientos de la UTE.
- La base imponible final de la entidad partícipe será el resultado de adicionar a su propia base imponible, considerada individualmente, la parte proporcional que le corresponda de las bases imponibles individualmente determinadas de las UTES en la que participe.
- La imputación se efectuará a los socios cuando sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen. En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen. La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante 3 años. Si se imputara la base de la UTE al socio en el período siguiente, como aquel contabiliza la parte proporcional

27. No se imputa la cuantía de las deducciones sino la base de éstas y son los socios quienes aplican las deducciones según normativa del Impuesto sobre Sociedades.

28. Por aplicación de la normativa contable, la empresa partícipe de la UTE habrá integrado en su contabilidad la parte proporcional que le corresponda de activos, pasivos, ingresos y gastos, por lo que para su determinar su Base imponible individual, junto al resto de ajustes que procedan, tendrá que realizar los ajustes extracontables necesarios para eliminar los saldos incorporados de las UTES de forma que la Base imponible refleje exclusivamente el resultado de las operaciones ajenas a la UTE.

de los ingresos y gastos de la UTE, deberá, primero, hacer un ajuste negativo y, en el año de imputación, un ajuste positivo.

- Las entidades a las que sea de aplicación lo dispuesto en este capítulo deberán presentar, conjuntamente con su declaración del Impuesto sobre Sociedades, una relación de las personas que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro el último día de su período impositivo, así como la proporción en la que cada una de ellas participe en los resultados de dichas entidades.

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.

TENGA EN CUENTA QUE:

- 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 eliminará la ventaja fiscal obtenida, manteniéndose el resto de los beneficios fiscales (DGT V2894-15).
- La escisión de una entidad en la que participan dos socios, en dos sociedades en las que también participan, seguida de una donación recíproca, no es admitida, pues equivaldría a una escisión no proporcional, la cual solo se permite si cada escindida constituye rama de actividad. Por el contrario, la operación podría ir por el régimen de diferimiento si no se produce tal donación y se adjudica la sociedad a cada socio por disposición testamentaria (DGT V2535-16).

Aportación no dineraria especial

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

TENGA EN CUENTA QUE:

- La entidad transmitente valora las participaciones recibidas por el mismo valor fiscal del activo aportado y no integra en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del bien transmitido y su valor fiscal. La entidad adquirente valora el activo recibido por el mismo valor fiscal que tenía en la entidad transmitente conservando también la antigüedad.
- Las bases imponibles negativas existentes en la rama transmitida se transmitirán a la entidad adquirente con los límites y condiciones establecidas en la norma (DGT V0327-16).
- Cuando lo que se aporta son participaciones en el patrimonio de empresas del grupo en una sociedad que se constituye, o ya constituida, de la que se reciben a cambio acciones que dan el control, la aportante reflejará la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable (BOICAC Nº 74)[29].
- El Tribunal Supremo, por Auto de 16 de enero de 2020, nº Rec. 3844/2019, ha decidido pronunciarse sobre si la expresión *"podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan"*, contenida antes en el Texto refundido del impuestos y ahora en el artículo 76. 4 de la Ley 27/2014, referida a la aportación de ramas de actividad para poder disfrutar del régimen fiscal especial de diferimiento, significa que únicamente pueden ser objeto de aportación las deudas expresamente contraídas para financiar la adquisición de los elementos patrimoniales con ellas gravados que se transmiten en la operación, y si tal requisito o vinculación es aplicable también a las aportaciones no dinerarias de capital distintas a las operaciones referidas a ramas de actividad.

Régimen de consolidación fiscal

El régimen se aplicará cuando lo acuerden todas y cada una de las entidades que deban integrar el grupo fiscal. Los acuerdos deben adoptarse por el Consejo de Administración de todas las entidades que formen el grupo en el periodo impositivo inmediato anterior, y es necesario comunicar a la Administración Tributaria la composición del grupo de consolidación fiscal la primera vez que éste se forma y, posteriormente, cada cambio que se produzca.

Se exige una participación mínima del 75% (70% entidades que cotizan) y se exige también tener la mayoría de los derechos de voto en las dependientes.

En cuanto al perímetro de consolidación, podrán formar parte del grupo las sociedades españolas, dependientes de una extranjera, que no resida en paraíso fiscal. El grupo de consolidación estará formado por todas las sociedades dependientes. En este caso, el grupo deberá designar, entre las entidades residentes dependientes, a la representante del grupo fiscal. También podrán formar grupo con una dominante residente

29. 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.

las dependientes de segundo o ulterior nivel participadas indirectamente por aquella a través de no residentes.

La base imponible del Grupo se determina por la suma de las bases imponibles individuales tanto positivas como negativas, teniendo en cuentas eliminaciones e incorporaciones. A la base resultante se aplicará, si procede, la reducción por la reserva de capitalización y DTA s. Seguidamente se procederá a la compensación de la base imponible negativa del grupo y de las entidades del grupo pendientes de integrar. A la base resultante se restará, en su caso, la reserva de nivelación si procede.

RESPECTO A LA APLICACIÓN DE LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN TENGA EN CUENTA QUE:

- La aplicación de este incentivo fiscal en el seno de un grupo, 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).
- En el seno de grupos fiscales, la dotación de la reserva indisponible se podrá realizar por cualquier empresa que pertenezca al grupo fiscal, por lo que no es necesario que la dote la misma entidad que ha generado el incremento de los fondos propios.
- Si una entidad se incorpora al grupo fiscal y tiene pendiente de aplicar una reducción en la base imponible por reserva de capitalización, esa parte no reducida puede aplicarse en la base imponible del grupo fiscal, con el límite del 10% de la base imponible positiva individual de esa misma entidad, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 2 años.

economistas
Consejo General

REAF asesores fiscales

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

5

DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2019

INFORMACIÓN FISCAL A INCLUIR EN LA MEMORIA

5. INFORMACIÓN FISCAL A INCLUIR EN LA MEMORIA

CONCEPTO	PRECEPTO	MENCIONES	DURANTE
Deducción por reinversión beneficios extraordinarios de norma anterior	Art. 42.10 TRLIS D.T. 24ª.7	Renta acogida a la deducción y fecha de reinversión	Plazo de mantenimiento del bien en el que se materializó la reinversión
Agrupaciones de Interés Económico y UTE´S	Art. 46.3 RIS	Beneficios aplicados a reservas en ejercicios que tributaron por régimen general y los correspondientes a ejercicios que tributaron por régimen especial, distinguiendo entre los que correspondieron a socios residentes y no residentes; y designación de las reservas de las que se reparten dividendos entre las 3 anteriores	Mientras existan reservas de las generales en ejercicios en que tributaron por el régimen especial
Régimen de reestructuración empresarial	Art. 86.1 LIS	Entidad adquirente: período en que la transmitente adquirió los bienes transmitidos; último balance cerrado por la transmitente; relación de bienes adquiridos incorporados a balance por valor diferente al que figuraban en la transmitente; y beneficios fiscales disfrutados por la transmitente que exigen cumplir requisitos a adquirente	Mientras permanezcan en el inventario los elementos patrimoniales o valores, o se deban cumplir requisitos
Régimen de reestructuración empresarial	Art. 86.2 LIS	Socios personas jurídicas: valor contable y fiscal de los valores entregados; y valor por el que se contabilizaron los valores adquiridos	Mientras permanezcan en el inventario los elementos patrimoniales o valores, o se deban cumplir requisitos
Deducción por inversión de beneficios	Art. 37 TRLIS D.T. 24.5ª	Importe de los beneficios acogidos a la deducción y ejercicio en que se obtuvieron, reserva indisponible dotada, identificación de los elementos y fecha de adquisición y aceptación.	Mientras se cumpla el plazo de mantenimiento de 5 años de los bienes en los que se invirtió
Régimen especial de la minería	Art. 93.4 LIS	Importe de las reducciones de la BI de cantidades destinadas a factor agotamiento: importe de la reducción, inversiones con la misma, amortizaciones realizadas, y cualquier disminución en las reservas que se incrementaron por el factor agotamiento	10 años siguientes a la reducción
Entidades de tenencia de valores extranjeros	Art. 108.3	Rentas exentas y los impuestos pagados por ellas en el extranjero	
Entidades Navieras en función del tonelaje	Art. 114.2	Cuando se acceda al régimen teniendo buques o se adquieran usados, y no se dote la reserva prevista, se debe de especificar en Memoria la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable de cada buque separadamente para cada uno	En el primer ejercicio de aplicación del régimen o en el de adquisición del buque usado, y durante todos los ejercicios en los que se mantenga su titularidad
Revalorizaciones contables voluntarias no incluidas en la BI	Art. 122	Importe de la revalorización, elementos afectados y período o períodos en los que se practicaron	Mientras los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del contribuyente
Elementos actualizados por Ley 16/2012	Art. 9.12 Ley 16/2012	Criterios empleados en la actualización con indicaciones de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas afectadas; importe de las actualizaciones y efecto de las mismas en las amortizaciones; y movimientos en el ejercicio de la cuenta de Reserva de revalorización, explicando la causa	Ejercicio en los que los elementos revalorizados se encuentran en el patrimonio de la entidad

CONCEPTO	PRECEPTO	MENCIONES	DURANTE
SOCIMIS	Art. 11 Ley 11/2009	Reservas anteriores al régimen, reservas de ejercicios con régimen especial, diferenciando los puntos que tributaron a tipos especiales, 0%, 19% o general, dividendos repartidos con cargo a rentas que tributaron a los diferentes tipos, fecha del acuerdo de distribución, de adquisición de inmuebles, etc.	
Entidad que tributó por el antiguo régimen especial de sociedades patrimoniales	Disposición Transitoria 10ª.3 LIS	Beneficios aplicados a reservas de períodos impositivos en los que la entidad no tributó por el régimen especial; beneficios aplicados a reservas en los que la entidad sí tributó por el régimen especial; y, si se reparten beneficios, han de identificar las reservas de las que proceden.	Cuando tenga reservas sin repartir procedentes de ejercicios en que tributó como patrimonial.
Entidades de crédito	Disposición Transitoria 39ª añadida a la LIS por el art. 2. Dos del Real Decreto-ley 27/2018	Las cantidades integradas en base y las pendientes de integrar correspondientes a los ajustes de primera aplicación de la Circular 4/2017 del Banco de España.	Esta integración se ha de producir por partes iguales en la base imponible de los 3 primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018.
Situación fiscal	Apdo. 12º del contenido de la Memoria según PGC	Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios.	Siempre
Deducción rentas obtenidas en Ceuta y Melilla	Arts. 58 y 59.2b RIRPF	Beneficios aplicados a reservas con rentas que procedan o no con derecho a la aplicación de la bonificación, los beneficios distribuidos entre los socios especificando el importe que corresponde a rentas con derecho a la bonificación. En caso de distribución de dividendos con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada de entre las dos a las que, por la clase de beneficios procedan o no de rentas bonificadas	Mientras existan las reservas

economistas
Consejo General
REAF asesores fiscales

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

5

DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2019

GESTIÓN DEL IMPUESTO

85 Novedades
88 Modelos de declaración
88 Forma de presentación
89 Documentos a incorporar junto con la declaración
90 Plazo y presentación

6. GESTIÓN DEL IMPUESTO

6.1 Novedades

Aparte de las pocas novedades legislativas del ejercicio que se han referido en el apartado 3, se han producido novedades en la gestión.

La primera NOVEDAD viene motivada por los **cambios mercantiles en los plazos de formulación y de aprobación de cuentas anuales** aprobados por el Real Decreto-ley 8/2020, modificado posteriormente por el Real Decreto-ley 19/2020. Se trata de que el plazo para formular las cuentas anuales que no hubiera terminado cuando se declaró el estado de alarma –14 de marzo pasado– finaliza el 31 de agosto próximo y, en esas entidades, el plazo de aprobación por la Junta General de las cuentas del ejercicio terminará el 31 de octubre.

Como es sabido, el plazo para declarar el Impuesto sobre Sociedades es de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo, lo que podría producir que determinadas entidades tuvieran que presentar la autoliquidación de este impuesto antes de que ni siquiera hubieran formulado sus cuentas y, por supuesto, antes de que las hubieran aprobado. La solución ha sido la siguiente: no alterar el plazo para autoliquidar el impuesto, por lo que seguirá siendo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Como sabemos, del 1 al 25 de julio de 2020 –27 en este caso porque el 25 y 26 son días inhábiles– para entidades cuyo período impositivo de 2019 coincida con el año natural pero, si al fin de ese plazo la entidad no hubiera aprobado cuentas, esa declaración se realizará con las "cuentas anuales disponibles" que, en cotizadas, serán las cuentas auditadas y, para todas las demás entidades, serán las cuentas auditadas –si es el caso– o las cuentas formuladas pero, si no han sido formuladas aún, con la contabilidad llevada de acuerdo al Código de Comercio.

En caso de que las cuentas aprobadas fueran diferentes a las utilizadas en la declaración, la entidad presentará una nueva, hasta el 30 de noviembre de 2020 como máximo.

El tratamiento de esta nueva autoliquidación será el siguiente: si de la misma resulta una cantidad a ingresar mayor o una cantidad a devolver menor que en la primera, se considera complementaria, devengándose por ese importe intereses de demora desde que terminó el plazo de la "normal" –en general desde el 27 de julio– naturalmente, sin aplicar recargos por declaración extemporánea; y si resultase menos importe a ingresar o más a devolver se considerará rectificación de la primera pero sin los efectos de las autoliquidaciones rectificativas –sin devengo de intereses de demora por el diferencial desde la fecha de presentación y sin aplicar el procedimiento establecido para ellas de los artículos 126 y siguientes del Reglamento de aplicación de los tributos–.

En la nueva autoliquidación se podrán modificar las opciones o ejercer las opciones como en cualquier declaración presentada en plazo. Por ejemplo, aunque en la presentada en julio no se hayan compensado bases negativas, sí se podrán compensar en la de noviembre y la Administración no podrá discutirlo. El plazo de 6 meses a partir del cual se devengan intereses de demora si la cantidad a de-

volver de la autoliquidación no se ha hecho efectiva, se contará a partir del 30 de noviembre de 2020.

Por lo tanto, en caso de que resulte una cantidad a devolver de esta segunda autoliquidación, el devengo de intereses de demora comenzará el 1 de junio de 2021. No obstante, como excepción a lo anterior, si en la segunda declaración se produce una rectificación de la primera con un resultado a devolver porque se ingresó efectivamente en esa primera, los intereses de demora sobre la cuantía ingresada se devengarán desde el primer plazo –en general, el 27 de julio–. Finalmente, se aclara que tanto una como otra declaración podrán ser comprobadas por la Administración.

A continuación incluimos un cuadro resumen del tratamiento de las diferencias entre ambas autoliquidaciones:

Resultado 27-7	Resultado 30-11	Intereses de demora
Ingresar A	Ingresar A+ B	Pagar B x 0,0375 x días desde el 28-7
Devolver A	Devolver (A-B) y no se efectúo la devolución A	Cobrar solo sobre (A-B) cantidad no devuelta a partir del 1-6-21
Devolver A	Devolver (A-B) y se efectúo la devolución de A, por lo que hay que ingresar	Pagar B x 0,0375 x días desde que se recibió la devolución de A
Devolver A	Ingresar B si a 30-11 no se devolvió	Pagar B x 0,375 x días desde 28-7
Devolver A	Ingresar B si se devolvió antes de 30-11	Pagar B x 0,375 x días desde 28-7 + A x días desde fecha de devolución
Ingresar A	Ingresar (A-B), por lo que solicita devolución de B	Cobrar B x 0,0375 x días desde 28-7 hasta que se ordene devolución
Ingresar A	Devolver B	Cobrar A x 0,0375 x días desde 28-7 hasta que se ordene devolución. Por B solo cobrará si le devuelven a partir del 1-6-21 y desde entonces
Devolver A	Devolver (A+B)	Solo se cobrarán sobre lo pagado a partir de 01-06-21

Según el proyecto de Orden Ministerial de aprobación de los modelos del impuesto, la principal NOVEDAD de gestión, aparte de la anterior, consiste en que este año se ofrecerán para el Modelo 200 de los períodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2019, **datos fiscales.** De este modo se da continuidad a la línea estratégica asistencial de la Agencia Tributaria ya implantada en otras figuras impositivas. Estos datos fiscales tendrán carácter informativo y su objetivo es asistir en la correcta cumplimentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Según la AEAT, para seguir avanzando tanto con las mejoras experimentadas en la campaña de Sociedades 2018, por la sustitución del programa de ayuda PADIS por el formulario Sociedades Web, como en la asistencia vía datos fiscales, se ha modificado el Modelo 200 con el objetivo de que la Agencia Tributaria disponga de mayor información que permita, en ejercicios futuros, darles a los contribuyentes más datos para presentar la autoliquidación.

El cambio más importante introducido en el modelo 200 para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2019, por estas razones, es el cuadro de detalle de las correcciones al resul-

tado de la cuenta de pérdidas y ganancias de la página 19 del modelo 200, que tendrá carácter obligatorio para todos los ajustes de las páginas 12 y 13 de dicho modelo, incorporando así un desglose que deriva de la información contable y fiscal del contribuyente. Esta novedad va dirigida a facilitar la cumplimentación y el control de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en ejercicios futuros al conocer si las correcciones fiscales practicadas son permanentes, temporarias con origen en el ejercicio o en ejercicios anteriores, así como el saldo pendiente a fin de ejercicio de cada uno de los ajustes.

Por otra parte, para obtener un mayor detalle de la información correspondiente a determinadas partidas, facilitando el control y reduciendo el número de requerimientos que actualmente se producen, se ha considerado necesario introducir las siguientes NOVEDADES:

- Un cuadro sobre la exención del artículo 21 de la LIS, en la página 19 del modelo 200, donde se solicita información sobre las participaciones en entidades no residentes en España que generan el derecho al contribuyente de aplicarse este beneficio fiscal.

- Un cuadro desglose con importes agrupados de la deducción por donativos a entidades sin fines lucrativos, con información sobre el importe de la misma que aplica el porcentaje del 35 o el 40% en el caso de que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos 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, así como información sobre los donativos a actividades prioritarias de mecenazgo que aplicarán los porcentajes incrementados del 40 y 45%, respectivamente. Con ello se facilitará el cálculo de los límites aplicables a esta deducción.

- Se han introducido nuevos caracteres en la página 1 con el objetivo de mejorar la identificación de los contribuyentes y la caracterización de la declaración, para que el modelo se cumplimente de manera más adecuada a las características de la entidad. Los nuevos caracteres son los siguientes:
  - "Entidad ZEC en consolidación fiscal": que permitirá identificar a las entidades que presenten dos modelos 200, uno en el que marcarán este carácter y declararán la parte de Base Imponible a la que se le va a aplicar el tipo de gravamen de zona ZEC, y el otro modelo 200 por la parte de la base imponible que no tributa al tipo especial y que va a aplicar régimen especial de consolidación, en el que no marcarán el carácter "Entidad ZEC en consolidación fiscal" pero sí deberán marcar los caracteres 00009 "Entidad dominante de grupo fiscal" o 00010 "Entidad dependiente de grupo fiscal", según sea el caso. Esto se utilizará porque se permite a las sucursales en ZEC de entidades residentes en España aplicar el tipo especial de la zona, lo cual está relacionado con la novedad que se introdujo con efectos para períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2018 por la Ley 8/2018 por la que se modifica la Ley 19/1994 que regula el Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que permitía a las sucursales de la Zona Especial Canaria de entidades con residencia fiscal en España que aplican el tipo de gravamen especial de esta zona, formar parte de un grupo en consolidación.
  - "Diócesis, o provincia religiosa o entidad eclesiástica que integra entidades menores de ellas dependientes": para identificar a aquellas entidades eclesiásticas que, previa solicitud, obtuvieron

el reconocimiento como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades con ámbito más amplio al correspondiente al de su propia personalidad jurídica, en cuyo caso englobará las actividades y rendimientos de las entidades inferiores que de ese sujeto dependan.

- "Federación, confederación o unión de cooperativas": para poder identificarlas separadamente de las incluidas hasta ahora en el carácter "Resto de cooperativas".
- "Filial grupo multinacional" y "Sociedad matriz última grupo multinacional": para poder conocer el ámbito de los contribuyentes que tienen un perfil internacional.

Por otra parte, los modelos 200 y 220 para períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2019 incluyen datos que, si bien se solicitaban en el formulario de ayuda y en los diseños de registro para presentación directa, no se recogían de forma visual en los modelos anexos a la orden. Algunos de estos datos que se han incorporado en los modelos son el importe neto de la cifra de negocios de los doce meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo o la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica en Canarias.

6.2 Modelos de declaración

Modelo 200: para todos los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes obligados a presentar y suscribir la declaración (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).

Modelo 220: a presentar por los grupos fiscales, incluidos los de cooperativas que tributen por el régimen fiscal especial de consolidación fiscal.

Las declaraciones que se deban presentar ante la Administración del Estado por contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar, bien los modelos 200 o 220, bien el modelo aprobado por la normativa foral correspondiente.

6.3 Forma de presentación

Modelo 200: será obligatoria su presentación por vía electrónica utilizando certificados electrónicos reconocidos emitidos para la identificación y autenticación del contribuyente.

Modelo 220: será obligatoria su presentación por Internet utilizando certificados electrónicos reconocidos para la identificación y autenticación del contribuyente.

6.4 Documentos a incorporar junto con la declaración

El contribuyente deberá presentar por vía telemática, a través de la sede electrónica de la AEAT, los siguientes documentos:

- Contribuyentes que incluyan rentas positivas obtenidas por entidades no residentes en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional: deberán presentar, de cada entidad no residente, los siguientes documentos:
  - Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
  - Relación de administradores y lugar de su domicilio social.
  - Balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.
  - Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.
  - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva incluida en la base imponible.

- Contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes: la memoria informativa de los gastos deducibles de dirección y generales de administración de la casa matriz que correspondan al Establecimiento Permanente.

- Contribuyentes con una propuesta aprobada de valoración de operaciones vinculadas: el informe, al que hace referencia el Reglamento del Impuesto, sobre la aplicación de la propuesta.

- Contribuyentes acogidos a operaciones de reestructuración empresarial:
  - Identificación de las entidades participantes en la operación y descripción de la misma.
  - Copia de la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación.
  - En el caso de que las operaciones se hubieran realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también deberá aportarse copia del correspondiente folleto informativo.
  - Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial de reestructuración empresarial.

- Los contribuyentes que deban presentar una comunicación de la materialización de inversiones anticipadas y de su sistema de financiación, realizadas con cargo a dotaciones futuras a la reserva para inversiones en Canarias, conforme dispone el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

- Cuando se haya consignado una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000€, en el apartado denominado "otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" el contribuyente deberá, previamente a la presentación de la declaración, describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura como Anexo III de la Orden de aprobación del modelo.

- Se solicita información adicional, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000€:
  - Por reinversión de beneficios extraordinarios: identificación de los bienes transmitidos y en los que se materializa la inversión.
  - Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificación de las inversiones y los gastos que dan derecho a esta deducción.
- Las pymes, en los supuestos en que además del régimen de deducción por actividades de I+D+i hayan podido aplicar la bonificación en la cotización de la Seguridad Social, deberán cumplimentar el formulario que figura en el Anexo IV de la Orden de aprobación del modelo, debiéndose recoger en dicho Anexo la Memoria anual de actividades, proyectos ejecutados e investigadores.

6.5 Plazo y presentación

Modelo 200

- En el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Para entidades con ejercicio coincidente con el año natural, el plazo finaliza el 27 de julio, por ser inhábiles el 25 y 26.
- Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 22 de julio de 2019, ambos inclusive.
- Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2020, deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a dicha fecha, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando el modelo aprobado para el ejercicio 2018.
- En los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, atendiendo al trimestre en que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP) (si el plazo de declaración se hubiera iniciado antes del 1 de julio, deberán presentar la declaración hasta el 25 de julio, salvo que hubieran optado por utilizar los modelos aprobados para 2018, en cuyo caso los plazos serán aquellos).
  - Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
  - Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
  - Se produzca la transmisión del EP.
  - Se produzca el traslado de residencia de la casa central o el fallecimiento del titular del establecimiento permanente.
  - El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.

Modelo 220

Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera de grupo.

A continuación, en un cuadro, se reflejan los modelos, su forma de presentación, el lugar para efectuarla y los plazos.

MODELOS	PUEDE UTILIZAR	PRESENTACIÓN	PLAZOS
200	Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los no residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español.	Vía electrónica	En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Si el plazo de declaración se inició antes del 1 de julio de 2020 deberán presentar la declaración antes del 25 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos para ejercicios iniciados en 2018. Por cese en la actividad, transmisión EP, traslado de la casa central o fallecimiento del titular del EP, el plazo es de 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero.
220	Grupos fiscales y cooperativas que tributen por el régimen de consolidación fiscal.	Vía electrónica	Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera del grupo.

economistas
Consejo General

REAF asesores fiscales

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

5

NOVEDADES 2020

DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2019

7. NOVEDADES 2020

7.1 Medidas tributarias aprobadas por la crisis sanitaria COVID-19

Aplazamiento especial del primer pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades

El Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, establecía la posibilidad de aplazar por 6 meses las deudas de autoliquidaciones cuyo plazo hubiera finalizado entre el 13 de marzo y el 30 de mayo de 2020, para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones en 2019 no hubiera superado 6.010.121,04€, pudiéndose, de manera excepcional, aplazar las deudas hasta ahora inaplazables como son los pagos fraccionados de este impuesto. Además, solo se pagarán intereses de demora por los 2 últimos meses, existiendo la posibilidad de pagar antes de los 6 meses y ahorrar intereses.

TENGA EN CUENTA QUE:

- Para calcular el volumen de operaciones de 2019 se debe estar a lo establecido en el art. 121 de LIVA, en el cual no se agregan los importes de las entidades individuales que conforman un grupo mercantil o fiscal, teniéndose solo en cuenta el volumen de operaciones de cada una de las entidades individualmente consideradas. Solo en el caso de que se tratara de sujetos pasivos de IVA, acogido al REGE, se sumarían los importes de todos los volúmenes de operaciones de las empresas que forman el grupo IVA.

- Hay que tener en cuenta los aplazamientos solicitados, concedidos o no hasta el 13 de marzo. Si la suma de los importes anteriores y de los nuevos aplazamientos que se soliciten por el procedimiento especial del RD-ley 7/2020 superan los 30.000€ no se podrá solicitar el aplazamiento por esta vía especial, dejando fuera del cómputo los aplazamientos ya acordados que estén garantizados.

- Aunque, en principio, a la hora de solicitar el aplazamiento solo se puede pedir por 6 meses, nada impide que antes de dicho plazo se pueda pagar la totalidad de la deuda tributaria. Si se hace hasta los 4 meses no se devengan intereses de demora, si la paga al 5º mes, solo se pagará un mes de intereses, y así sucesivamente, siempre que se satisfaga la totalidad de la deuda, y sin que exista posibilidad de fraccionamiento.

Ampliación del plazo de presentación del primer pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades

El Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias, amplió el plazo de presentación de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias cuyo plazo finalizaba entre el 15 de abril y el 20 de mayo a esta última fecha, como es el primer pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, para todos aquellos con-

tribuyentes cuyo volumen de operaciones de 2019 no hubiera superado los 600.000€, a excepción de los grupos que apliquen el régimen especial de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades o el de grupos IVA.

TENGA EN CUENTA QUE:

- En el caso de entidades de las que la Administración no conozca el volumen de operaciones, habrá tomado de referencia el Importe Neto de la Cifra de Negocios del Impuesto sobre Sociedades o el equivalente en el caso del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, según la última declaración presentada.
- Si se optó por aplazar el pago fraccionado por el procedimiento especial del RD-ley 7/2020, vencerá el 20 de noviembre.

Opción a cambiar de porcentaje sobre cuota a porcentaje sobre base en el cálculo de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades en 2020

El Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo ha permitido, con carácter excepcional, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2020 y con efectos exclusivos para dicho período, que los contribuyentes cuyo volumen de operaciones no haya superado la cantidad de 600.000€ ejerciten la opción por realizar los pagos fraccionados sobre la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses, mediante la presentación en el plazo ampliado –hasta el 20 de mayo– del primer pago fraccionado determinándolo por aplicación de la citada modalidad de base imponible.

TENGA EN CUENTA QUE:

- El contribuyente que ejercite la opción con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior quedará vinculado a esta modalidad de pago fraccionado solo respecto de los pagos correspondientes a este período impositivo.
- Los contribuyentes que no tengan obligación de presentar el primer pago fraccionado de 2020 porque su resultado es cero o negativo, si su período impositivo se ha iniciado a partir de 1 de enero de 2020 y su volumen de operaciones no ha superado la cantidad de 600.000€, podrán ejercitar la opción extraordinaria presentando en el plazo ampliado la autoliquidación aplicando la modalidad de cálculo sobre base.
- Los contribuyentes con un volumen de operaciones que no supere 6.000.000€, que no han podido optar al cambio de modalidad y que no tributen por el régimen especial de grupos en este impuesto, podrán cambiar a la opción de porcentaje sobre cuota a porcentaje sobre base, pero ya en el segundo pago fraccionado del ejercicio, siendo en ese pago, naturalmente, deducible el pago fraccionado realizado en el primer trimestre. De esta manera podrán recuperar, al menos en parte, el exceso de adelanto de impuesto que se pueda haber producido en el primer trimestre.

7.2 Modificaciones de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales

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 6 de mayo) modifica las deducciones empresariales por producciones españolas. A continuación, recogemos las modificaciones:

- Se amplía la posibilidad de deducir por las inversiones en cortometrajes cinematográficos que antes no se contemplaba.
- Se incrementan los porcentajes de deducción del 25 al 30% por el primer millón de base de deducción, y del 20 al 25% para el exceso.
- Aumenta el límite absoluto de la deducción de 3 a 10 millones de euros.
- Se amplían las excepciones -y en algún caso se amplía el porcentaje- al límite máximo de la suma de esta deducción y del resto de ayudas percibidas que, en general, no puede exceder del 50% del coste de producción. Así, por ejemplo, el límite será del 85% para cortometrajes, 80% cuando se ruede en lenguas cooficiales distintas del castellano cuando el director sea una persona discapacitada, el 75% cuando se realice por directora, cuando se trate de una producción de especial valor cultural, si es un documental o se trata de una obra de animación con presupuesto inferior a 2,5 millones de euros, y el 60% cuando sean coproducciones con países iberoamericanos -ya se establecía ese límite en coproducciones con países de la UE-.
- El límite especial que ya existía para directores noveles, que era del 70%, se incrementa hasta el 80%, y también aumenta el límite máximo de la producción, que pasa de 1 a 1,5 millones de euro.
- En el caso de la deducción para los productores que ejecuten una producción extranjera se modifica lo siguiente:
  - Se incrementa el porcentaje, del 20 al 30%, de los gastos realizados en territorio español sobre el primer millón de base de deducción y, también como novedad, se podrá aplicar una deducción del 25% sobre el exceso.
  - Como antes, para aplicar la deducción, los gastos han de alcanzar, como mínimo, 1 millón de euros. Ahora se establece una excepción en el caso de gastos de preproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales realizados en territorio español, para los que el límite se reduce a 200.000 euros.
  - Se amplía el límite máximo de la deducción, que pasa de 3 a 10 millones de euros.

© Servicios de Estudios de REAF Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas de España

Diseño y maquetación: desdecero, estudio gráfico

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

ESTUDIOS

JUNIO 2020

DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2019

economistas
Consejo General

REAF asesores fiscales

Nicasio Gallego, 8 · 28010 Madrid
Tel.: 91 432 26 70 · www.reaf.economistas.es