



fundada el 1912

CAMBRA OFICIAL  
CONTRACTISTES  
OBRES  
CATALUNYA

**BNFIX PICH**  
TAX · LEGAL · AUDIT

# Tancament fiscal 2021

## Novetats comptables RDL1/2021 i Resolució ICAC sobre el reconeixement d'ingressos, registre i valoració

Cambra Oficial de Contractistes d'Obres de Catalunya

*Barcelona, 2 de desembre de 2021*

**Ignasi Ciudad Cura**

Inspector d'Hisenda de l'Estat, cap d'equip d'Inspecció Delegació Central de Grans Contribuents

*Amb la participació de:*

**Carolina Mateo**, responsable de fiscalitat internacional de Bnfix Pich Tax Legal

**Antoni Puig**, economista, auditor, soci de Bnfix Pich Auditors

[www.pich.bnfix.com](http://www.pich.bnfix.com)

# Actividad económica y Entidad patrimonial



## Actividad económica en arrendamiento de inmuebles

**La persona es requisito necesario pero no es suficiente** si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado (**hay que tener un nº mínimo de inmuebles o los inmuebles seas complejos**) (**Tribunal Supremo 07/12/16 o DGT V1458-15**)

### **DGT V1437-18 y V3319-20 (pluriempleo)**

No se entenderá cumplido este requisito por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que, al menos, uno de ellos ha tener contrato laboral a jornada completa

### **DGT V2508-18**

Inmuebles alquilados complejos se puede subcontratar la persona a una empresa especializada. No en IRPF

### **(TSJ Castilla y León, de 9/03/18)**

El arrendamiento constituye una actividad económica aunque la existencia de la persona no esté justificada desde un punto de vista empresarial, sino motivada por razones de mero ahorro o estrategia fiscal



### **DGT V1928-18**

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.

### **Grupo mercantil**

Una empresa puede tener la persona y otra los inmuebles

Firmar contratos, emisión de recibos, gestionar los cobros, pagar las deudas, contabilidad, atender reclamaciones, ordenar mantenimiento de fincas, acudir a las juntas, pagar recibos...

## DGT N° V0438-21, de 2 de marzo de 2021

### **Arrendamiento de inmuebles como actividad económica**

Una entidad se dedica a la actividad de arrendamiento de viviendas y plazas de garaje de su propiedad y también a la gestión del arrendamiento de inmuebles propiedad de terceros

La entidad tiene suscrito un contrato laboral y a jornada completa con uno de los consejeros, tal y como establece la norma para que el arrendamiento se considere como actividad económica. En virtud de dicho contrato, es el encargado de gestionar tanto la actividad de arrendamiento de sus propios inmuebles como la actividad de gestión de arrendamientos de inmuebles de terceros. El desempeño de este trabajo y su retribución es independiente de las funciones desempeñadas como consejero y su correspondiente retribución

El Centro Directivo entiende que la persona que tiene contratada la entidad para gestionar el arrendamiento de inmuebles no cumple el requisito de la jornada completa, puesto que se encarga igualmente de la actividad de gestión de arrendamientos de terceros. Por este motivo, se determina que el arrendamiento de inmuebles no se realiza como actividad económica

# Renegociación arrendamientos

## Consulta sobre el tratamiento contable de las reducciones de rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del COVID-19 (fecha 19/02/2021)

- Cabría la aplicación entre los dos siguientes tratamientos contables. La elección, entre uno y otro, dependerá, entre otras cuestiones, del juicio de quien tome la decisión:
  - Ser distribuido entre los meses pendientes para finalizar el contrato de arrendamiento, habiendo por lo tanto un devengo contable, de igual forma en estos meses, por la parte proporcional aunque no se produzca el pago
  - Renta contingente: y por lo tanto, el arrendador no reconocería ingresos y el arrendatario no reconocería gastos por arrendamiento durante los meses afectados

- Tal como señala la NRV<sup>a</sup> 8 "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar" del PGC, en su punto, 1.2: "se entiende por cuotas de **carácter contingente** aquellos pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable", como podría ser las circunstancias sobrevenidas motivadas por los efectos del COVID, así como por la normativa adoptada con el objeto de reducir sus efectos en la económica, como puede ser lo dispuesto en el RDL 15/2020
- Desde el punto de vista fiscal, en el Impuesto sobre Sociedades, para el arrendatario no se le producirá ninguna diferencia en el devengo del gasto con respecto al resultado contable, salvo que se hubiera acogido a distinto criterio de imputación contable y la Administración tributaria lo hubiera autorizado, conforme a lo dispuesto en el artículo 11.2 de la LIS



Recomendación: tratar como renta contingente

# Impago de alquileres

El ingreso se devenga y el gasto por impago podría ser deducible si se cumplen requisitos (Art. 13)

(44x) Deudor por arrendamiento	a	(76x) I. arrendamientos
--------------------------------	---	-------------------------

(436) Dudoso cobro	a	(44x) Deudor
--------------------	---	--------------

(6xx) Deterioro	a	(49x) Deterioro
-----------------	---	-----------------

Art. 13 LIS

Si es ERD el plazo es de 3 meses  
en 2020-2021

# Condonación de alquileres

La condonación es una liberalidad y, por lo tanto, el gasto (no ocasionado por impago sino por condonación) no sería fiscalmente deducible

(44x) Deudor por arrendamiento a (76x) I. arrendamientos

Ingreso fiscal

(6xx) Donación a (44x) Deudor

Art. 15 LIS

No deducible

Audiencia Nacional 27/01/2020: no se trata de una liberalidad porque no se da la nota de unilateralidad propia de las liberalidades. Existe un acuerdo entre las partes, que deja abierto un posible posterior acuerdo que revise las condiciones del anterior

DGT V2777-07: condonación deducible si no hay ánimo donandi



# Rebaja, carencia...

Contrato firmado en 2021 por 2 años con cuotas anuales de 10.000€. Se pacta un período de carencia de 6 meses en 2021

Se ajusta el precio anual del contrato

2021

7.500 (572) Bancos a (76x) I. arrendamientos 7.500



2022

Ingreso fiscal

7.500 (572) Bancos a (76x) I. arrendamientos 7.500



Ingreso fiscal

10.000 + 5.000 = 15.000 € coste del contrato

15.000/2 = 7.500 €/anuales

# Rebaja, carencia...

Contrato firmado en 2021 por 2 años con cuotas anuales de 10.000€. Se pacta un período de carencia de 6 meses en 2021

Se ajusta el precio anual del contrato

Si se trata como una renta contingente

2021

5.000 (572) Bancos a (76x) I. arrendamientos 5.000

Hay menor  
ingreso fiscal

2022

10.000 (572) Bancos a (76x) I. arrendamientos 10.000

# Entidad patrimonial



# Concepto de dinero y derechos de crédito

No se computan el **dinero o derechos de crédito** procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o de ciertos valores, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores (criterio FIFO, LIFO, PM??)

## No se computan como valores

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas (**pagarés de empresa**)
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto (**existencias**)
- Los que otorguen, al menos, **el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año**, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y **la entidad participada no sea patrimonial**
  - DGT V5401-16: no hay que controlar la gestión de las sociedades participadas, sino ejercer los derechos y obligaciones derivadas de la condición de socio. lo importante es no tener medios ajenos sino propios para gestionar las participaciones, aunque estos sean mínimos
  - DGT V3370-16: la gestión de las participaciones de, al menos, un 5% la puede realizar el administrador de la entidad

Valores son cualquier título que atribuya la condición de socio (**DGT V3867-15**)

# Consecuencias de ser patrimonial

- La sociedad no aplica el tipo de gravamen reducido del 15 por 100 regulado para las entidades de nueva creación (en el mejor de los casos se aplica solo durante 2 años)
- La sociedad no aplica el régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE)
- No será posible compensar bases imponibles negativas en caso de cambio accionarial (DGT V0579-19)
- La sociedad no aplica ningún incentivo fiscal regulado para las Empresas de Reducida Dimensión
  - Libertad de amortización
  - Deterioro global
  - Reserva nivelación
  - Triple amortización leasing
- El socio no aplica en la transmisión de las participaciones la exención para eliminar la doble imposición por la parte del beneficio que corresponde a la plusvalía tácita (tampoco en caso de liquidación de la sociedad patrimonial)

## Chequeo de situaciones por la COVID-19

- Incumplimientos de los requisitos regulados para gozar de ciertos beneficios fiscales condicionados al **mantenimiento de empleo**
  - Libertad de amortización que pueden aplicar las ERD
  - Libertad de amortización del sector de la automoción
  - La deducción por contratación de trabajadores discapacitados
  - La monetización de los gastos de I+D. Si en 2020 hemos incumplido el requisito, en la autoliquidación que ahora presentamos, habrá que adicionar la cuota dejada de ingresar junto con los intereses de demora que correspondan
- Régimen especial de arrendamiento financiero: **chequear si se cumple el requisito de que la cuota de recuperación del coste del bien sea constante o decreciente**
- Arrendamientos y la renegociación de la rebaja del alquiler o impago
- ERTES

## Chequeo de gastos controvertidos

- Deterioros de créditos impagados
- Retribuciones de Fondos Propios
- Donativos y liberalidades
  - Atenciones a clientes
  - Retribución a los administradores
- Intereses de demora
- Contrarios al ordenamiento jurídico
- Pérdidas por transmisión de participaciones

## Deterioro por existencias

### • DGT V1651-16

- La empresa quiere confirmar la correcta deducibilidad a efectos del Impuesto de la pérdida contabilizada como consecuencia de la irreversible pérdida de valor de los terrenos según la tasación pericial realizada por expertos debidamente acreditados
- De los datos que se derivan de la consulta, no se puede determinar si es correcta la contabilización efectuada como consecuencia de la depreciación sufrida por los terrenos, siendo cuestiones de prueba que podrán ser objeto de comprobación por los órganos competentes
- Si por el contrario, la pérdida del terreno fue definitiva, se dará de baja el mismo en los términos previstos en el Plan General de Contabilidad y se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades

### • DGT V0805-16

- La sociedad para cuantificar el deterioro de valor de las existencias realiza sistemáticamente y de forma individualizada para cada producto una estimación en función del cociente que resulta de dividir el total de unidades vendidas en los 12 meses anteriores entre las unidades en almacén al cierre del ejercicio. Según que el cociente sea  $> a 1$ ; sea  $< a 1$  y  $> a 0,5$ ; o sea  $< a 0,5$ , se estima que las unidades del producto no son objeto de ninguna corrección valorativa por deterioro; se estima una corrección valorativa por deterioro equivalente al 50% de su valor contable; o se estima una corrección valorativa por deterioro equivalente al 100% de su valor contable
- Este sistema no parece que permita asegurar que las correcciones valorativas de las existencias de cada producto se efectúen cuando su valor neto realizable sea inferior a su precio de adquisición



## Deterioro por insolvencia de créditos

En 2020-2021 si ERD son 3 meses  
(RD 35/2020)

Los vencidos desde enero hasta septiembre cumplen el requisito

### Deducibles

- Hayan transcurrido más **de 6 meses** desde el vencimiento hasta fin del p. impositivo
- El deudor esté declarado en situación de concurso: **Auto de declaración de concurso**
- El deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes: **basta que esté simplemente procesado por este delito, aunque no haya sentencia judicial firme**
- La obligación se haya reclamado judicialmente o **procedimiento arbitral**

### No deducibles

- Los créditos adeudados por entidades de derecho público, **EXCEPTO**, si son objeto de procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía (nuevo)
  - **No son entidades de derecho público las sociedades mercantiles en las que la totalidad del capital sea de entes públicos**
- Los créditos adeudados por vinculadas, **EXCEPTO**, si están en fase de concurso y se ha abierto la fase de liquidación **(DGT V4227-16)**

# Empresas de reducida dimensión

- **Importe del deterioro**

- Como máximo el 1% del saldo de los deudores existentes a la conclusión del período impositivo
  - No se computan los deudores dotados individualmente
  - No se computan los deudores cuyos deterioros no son fiscalmente deducibles
    - Partes vinculadas, salvo que se haya abierto la fase de liquidación de concurso
    - Deudor ente público, salvo procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía
- El gasto fiscal está topado por el gasto contable

- **Empresa que deja de ser ERD**

- Si la sociedad deja de ser ERD en un período impositivo no puede optar por deteriorar globalmente. Deberá de deteriorar de manera individual y no será deducible hasta alcanzar el saldo de las pérdidas por deterioro globales procedentes de períodos anteriores

# Gastos no deducibles. Especial referencia a la retribución de los administradores y del personal de alta dirección



# No son deducibles

- ✓ Los que representen una retribución de los fondos propios
- ✓ Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo
- ✓ Las pérdidas del juego
- ✓ Los donativos y liberalidades
  - ✓ Atenciones a clientes
  - ✓ Sueldo del administrador ejecutivo
- ✓ Venta participaciones

## Condiciones deducibilidad gasto

- No sea del art. 15 LIS
- Justificación
- Contabilización
- Relacionado con ingresos

# 21 Donativos y liberalidades (Art. 15.e)

## ■ No se consideran liberalidades:

- 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**

- Funciones deliberativas
- Funciones ejecutivas
- Trabajar en la sociedad
- Condición de socio



Administrador

Socio

Trabajador

# Retribución del administrador



F. Deliberativas y ejecutivas: no es operación vinculada. Lo que cobra es valor de mercado (Art. 18 LIS). Ojo art. 217.4 LSC

F. Deliberativas: el gasto de la retribución es deducible si consta dicha retribución en estatutos sociales, en caso contrario es una liberalidad (art. 15 e) LIS

F. Ejecutivas: el gasto de la retribución es deducible (Art. 15 e) LIS), no es liberalidad. No obstante según el TEAC si no consta dicha retribución en estatutos sociales, es un gasto contrario al ordenamiento jurídico (Art. 15.f LIS) y no deducible

El administrador tiene un rendimiento del trabajo, con retención del 35-19% en el IRPF y tributación tablas

# Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de julio de 2020

## Situación anterior a 2015

El Tribunal hace suya la teoría del vínculo.

Cita reiterada jurisprudencia que establece la no deducibilidad de los gastos efectuados en contravención del ordenamiento jurídico. Es decir, para que un gasto contable sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades no debe ser un gasto contrario al ordenamiento jurídico. Y los pagos efectuados a unos administradores cuyos cargos fuesen gratuitos estarían vulnerando frontalmente la legalidad mercantil al ser ilícitos. Con la normativa anterior a 2015 la norma tributaria no regulaba ningún artículo específico que negara la deducibilidad de los gastos ilícitos. Es la jurisprudencia la que establece que la cuestión no se centra en la necesidad del gasto sino en su legalidad. En concreto, para el Alto Tribunal, no pueden ser deducibles los gastos contables contrarios al ordenamiento jurídico. Y los pagos efectuados a unos administradores cuyos cargos fuesen gratuitos estarían vulnerando frontalmente la legalidad mercantil.

## Situación a partir de 2015

El Tribunal a raíz de la actual normativa tributaria, considera deducibles tanto lo que cobra un administrador por trabajar en la entidad como por ejercer funciones de alta dirección al no tratarse ninguno de liberalidades. Sin embargo, matiza que la normativa fiscal jamás ha permitido la deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto; algo que, además, la propia ley ha venido a recoger así expresamente, y precisamente cuando considera no deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Lo anterior lo vincula con la modificación de la norma mercantil trayendo a colación la interpretación del Tribunal Supremo, en **sentencia de 26 de febrero de 2018**, que establece que la relación entre los artículos 217 y 249 de la actual Ley de Sociedades de Capitales no es de carácter alternativo, sino acumulativo, por lo que la retribución de los consejeros delegados y de los consejeros ejecutivos está sometida al principio de reserva estatutaria y a la intervención de la junta.

# Aplicación de beneficios fiscales

- Ventas a plazo
- Quitas y esperas
  - En procesos concursales (diferimiento del ingreso)
  - Fuera de procesos concursales [no limitación BI(-)]
- Libertad de amortización
  - Diferentes métodos de amortización fiscal
  - Bienes de escaso valor
  - ERD: empleo y acelerada
- Reducciones de capital
- Rentas obtenidas por participaciones no cotizadas
- Reservas de capitalización y de nivelación
- Tipos de gravamen reducidos
- Bases imponibles negativas
- Deducciones empresariales



## Operaciones a plazos (art. 11.4)

- Aplicable a cualquier operación en que el devengo y el vencimiento del último o único plazo estén distanciados en más de 1 año
- Las rentas se entienden obtenidas proporcionalmente a medida que sean **exigibles los cobros**, salvo que la entidad decida aplicar devengo y no cuando se produzca el cobro

Si se imputa el ingreso fiscal y no se ha cobrado, la dotación contable por deterioro será fiscalmente deducible, si se cumplen los requisitos generales para que así sea

- Si la sociedad descuenta, endosa o cobra anticipadamente algún importe pendiente de revertir, en dicho período impositivo se entiende obtenida a efectos fiscales originando el ajuste positivo correspondiente
- Para tener derecho a la aplicación de la regla especial de operaciones a plazo es necesario que en el contrato se especifique el momento temporal en que se percibirá el precio. No se aplica cuando el precio se condiciona a hechos contingentes futuros (calendario de pagos)
- La aplicación del régimen especial se produce por defecto, pudiendo optar por devengo, siendo la opción irrevocable
- La parte del ingreso que corresponde al IVA de la operación no difiere y tampoco el ingreso financiero

### **Imposibilidad de aplicar la regla de operaciones a plazo una vez iniciado un procedimiento de administración tributaria**

La Administración entiende que el contribuyente no se acogió a la regla de operaciones a plazo porque no efectuó ningún ajuste extracontable en la autoliquidación del Impuesto. En ausencia de dicho ajuste se ha de entender que se acogió a la regla general de devengo

El Tribunal no duda de que se realizó una operación a plazo, pero el contribuyente optó por no aplicarla. El procedimiento que se debió seguir es instar la rectificación de la declaración que debió de realizar, como establece la norma, antes de haber practicado la Administración la liquidación o, en su defecto, de haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Fuera de este procedimiento prima el contenido de la autoliquidación presentada y no rectificadas

### **La regla especial de operaciones a plazo debe ejercitarse en el periodo voluntario de presentación de la declaración**

No se puede modificar la opción de imputación de renta vía autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo

Esta opción sólo puede ejercitarse cuando se declara fiscalmente dentro del periodo reglamentario de declaración

### **[DGT V2148-15](#)**

La entidad adquirió una unidad productiva dedicada a la fabricación de quesos y lácteos y va a contabilizar como un ingreso en la cuenta 774 denominada "diferencia negativa en combinaciones de negocios

La entidad adquiere una unidad productiva que determina un ingreso pero que el mismo no es consecuencia de una contraprestación exigible, por tanto, el mismo deberá imputarse de acuerdo con las reglas generales y no de operaciones a plazo

## Limitación del gasto por deudores no vinculados o del sector público y dotaciones para retribuciones al personal que originaron créditos por impuesto diferido (originan créditos fiscales monetizables)

- Se limita la integración en base imponible al 70%-50%-25% si INCF 20-60M de la base imponible positiva previa a su integración (cuando revierta), a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas, para la reversión de los deterioros de determinados créditos por insolvencias y de las dotaciones por aportaciones a sistemas de previsión social y para prejubilaciones que, por no haber sido posible deducirlos, han generado activos por impuesto diferido

No afecta a créditos no deducidos porque el deudor esté vinculado o sea un ente público o porque no hayan transcurrido 6 meses desde su vencimiento

- Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite



A estos efectos, se integrarán en primer lugar las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos

# La tributación de los activos fiscales diferidos

## CincoDías

El Real Decreto-Ley 14/2013 introdujo medidas dirigidas a que determinados activos fiscales diferidos (DTA) –los derivados de provisiones no imputadas fiscalmente y los de aportaciones a sistemas de previsión social– pudieran seguir computando como capital. En concreto, se introdujo la posibilidad de convertir dichos activos en créditos exigibles frente a la Hacienda pública, en supuestos de pérdidas contables, liquidación o insolvencia judicialmente declarada de la entidad. Como ya hemos dicho, tal medida era y es muy necesaria, ya que, para el caso de las entidades de crédito, fortalece su solvencia, incrementando su capital regulatorio.

No obstante, desde el punto de vista del Derecho comunitario, esta medida planteaba serias dudas acerca de su compatibilidad con la normativa de ayudas de Estado, lo que ha determinado una negociación entre la Comisión Europea, el Banco de España y el Gobierno. El resultado ha sido un acuerdo que limita o mitiga el importe del beneficio fiscal, imponiendo a las entidades una suerte de peaje o prestación patrimonial para acceder a la con-

versión antes señalada. La vía utilizada para articular esta medida ha sido a través de una enmienda a la Ley de Presupuestos de 2016 por la que se modifica la Ley 24/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en un doble sentido. De un lado, los preceptos reguladores de los DTA y su conversión –artículos 11.12 y 130– y, de otro, mediante la introducción de dos disposiciones, adicional y transitoria, que regulan la nueva prestación patrimonial por conversión. En términos muy sencillos –y, por tanto, obviando algunas particularidades–, el nuevo régimen diferencia dos tipos de periodos impositivos.

De un lado, para los iniciados a partir de 1 de enero de 2016, los DTA podrán acceder a la conversión pero con el límite de la cuota líquida del periodo impositivo de generación. Además, deberán pagar una prestación equivalente al 1,5% del importe total de los DTA existentes el último día del periodo impositivo del impuesto sobre sociedades.

De otro, para los iniciados entre 2008 y 2015 no se exige que la cuota líquida sea superior al valor de los DTA. Ahora bien, no es así, esto es, si los

DTA son más elevados que las cuotas líquidas, han de pagar la prestación patrimonial del 1,5%, calculada sobre la diferencia entre ambas magnitudes. Como puede observarse y tal y como ya hemos dicho, se trata, simplemente, de una limitación del beneficio fiscal, estableciendo un límite a su importe y, por lo que ahora nos interesa, imponiendo una prestación a la conversión. Desde un punto de vista jurídico, lo que debemos preguntarnos es si esta medida es constitucional, dado el vehículo normativo elegido, como es la Ley de Presupuestos. Y ello ya que el artículo 134.7 de la Constitución española señala que dicha ley no podrá crear tributos, aunque podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea. Si nos quedamos en un plano meramente formal, puede afirmarse que no existe ninguna duda de constitucionalidad, ya que la nueva prestación patrimonial no constituye ni es calificada como un tributo.

Sin embargo, el análisis debe ser sustancial, atendiendo a la verdadera naturaleza de la prestación. Como ya hemos señalado, entendemos que no es otra cosa que una nueva configuración del régimen de un incentivo fiscal,

restringiendo sus posibilidades de aplicación y su cuantía. Nos encontramos, por tanto, ante una modificación de un tributo, el impuesto sobre sociedades, para lo que es necesario que exista una autorización en una ley tributaria sustantiva. Pues bien, la disposición final novena de la Ley 27/2014 prevé que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca “los incentivos fiscales pertinentes en relación a este impuesto, cuando así fuere conveniente para la ejecución de la política económica”. Es evidente que este último requisito se cumple, ya que la ejecución de la política económica exige que nuestras entidades financieras sean lo más solventes posibles y en condiciones de competir con las de otros Estados de la Unión Europea que han implantado medidas similares.

En suma, podemos afirmar que el fruto de la negociación indicada al principio ha sido un éxito, que permite mantener, aun matizado, el incentivo fiscal. Asimismo, su articulación jurídica se ha realizado de modo muy correcto, aprovechando la tramitación de un vehículo normativo apropiado, como es la Ley de Presupuestos.

Desde un punto de vista jurídico, lo que debemos preguntarnos es si esta medida es constitucional”

## EJEMPLO

Sociedad tiene en 2019 dos créditos fiscales correspondientes a los ajustes positivos siguientes: 140.000€ por deterioro de insolvencias de deudores que han sido objeto de prórroga y 85.000€ por dotaciones a sistemas de previsión social. En 2021 ya son deducibles las dotaciones anteriores. La base imponible es de 300.000€

Límite de integración de la reversión:  $[70\% \times 300.000] = 210.000\text{€}$

Solo son deducibles: 210.000€

Pendientes de deducir: 15.000€ que se podrán deducir con el mismo límite de BI de los períodos siguientes

---

## EJEMPLO

Una sociedad contabilizó en 2019 aportaciones a fondos de pensiones internos por 4.000.000€, originando un impuesto diferido por 1.000.000€  $[4.000.000 \times 0,25]$

En el ejercicio 2021 pagó la mitad de las aportaciones realizadas a trabajadores que se jubilaron dicho año. Este ejercicio tuvo una BI previa a la integración de las aportaciones a sistemas de previsión social y a la compensación de bases imponibles negativas de 1.500.000€

En 2021 es gasto deducible en el Impuesto los 2.000.000€ pagados, pero el ajuste negativo en la base imponible solo será por el importe de 1.050.000€  $[0,7 \times 1.500.000]$ , el resto (950.000 euros) lo podrá integrar en períodos impositivos futuros

Base Imponible	1.500.000
Ajuste (-)	-1.050.000

# Recuperación del valor de un activo por una entidad vinculada que adquirió dicho activo (Art. 11.6)

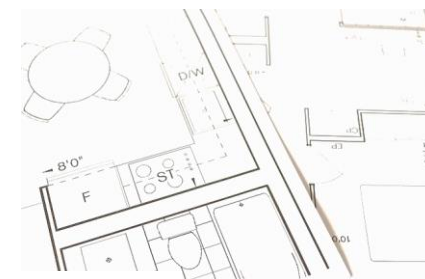
## EJEMPLO

Una promotora B tiene un terreno cuyo valor contable es de 150.000€ (existencias)

En 2018 contabiliza un deterioro por 30.000€

En 2019 vende el terreno a una entidad vinculada (A) por 120.000€

En 2020 el terreno recupera su valor



B			
30.000	Gasto	a Deterioro	150.000

B			
120.000	Bancos		
30.000	Deterioro	a Existencias	150.000

A			
120.000	Existencias	a Bancos	120.000

Si en 2020 sigue habiendo vinculación entre B y A, la sociedad A deberá de realizar un **Ajuste (+) de 30.000€ (entidad adquirente)**, sin embargo TEAC de 02/03/2018 determina que quien revierte es la transmitente en el caso del deterioro de cartera

## **Entidad que tiene que revertir la pérdida cuando un elemento transmitido a una entidad vinculada posteriormente recupera su valor**

La cuestión es si es la entidad transmitente la que debe de realizar el ajuste positivo por la recuperación de la pérdida, como así lo interpreta el Tribunal Económico-Administrativo Central o, por el contrario, es la adquirente a quien corresponde realizar dicho ajuste en la base imponible

El Alto Tribunal establece el criterio de que, en caso de transmisión de un activo a una entidad vinculada, después de que la transmitente hubiera deducido una pérdida por deterioro del mismo, si se produce la recuperación de su valor, la reversión de la pérdida habrá de realizarse en la entidad que sea su titular cuando se produzca dicha reversión, es decir es la adquirente quien debe proceder a realizar el ajuste positivo

[Tribunal Supremo, sentencia nº 630/201, de 6 de mayo de 2021](#)

## Imputación de rentas negativas generadas en transmisiones entre empresas del Grupo (art. 11.9)

Cuando se transmitan elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores de renta fija (no préstamos DGT V0596-16), a entidades del grupo (artículo 42 CdC), si se producen pérdidas no se imputarán fiscalmente hasta que el elemento:

- Se dé de baja
- Se transmita a terceros
- La entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo

- Si el elemento es amortizable, la pérdida se va integrando a medida que se amortice por la entidad adquirente según vida útil. La entidad adquirente debe comunicar la vida útil a la transmitente para que ésta vaya imputando la pérdida al ritmo de la amortización

---

## Imputación de rentas negativas generadas en transmisiones de valores a empresas del Grupo (art. 11.10)

Cuando se trate de transmisión de acciones o participaciones la pérdida, que se ha de imputar cuando sean transmitidas a un tercero, se rebaja en las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros, siempre que, respecto de los valores transmitidos, se tenga derecho a la exención para evitar la DDI



## Quitas y esperas (art. 11.13)

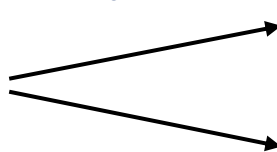
- Con efectos desde el 1 de enero de 2014 [Real Decreto-ley 4/2014 por el que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración empresarial (BOE 8-3)]
  - Se modifica la norma fiscal para establecer un criterio especial de imputación del ingreso correspondiente a quitas y esperas **consecuencia de la aplicación de la ley concursal** (no a las conseguidas fuera de dicha norma). *La imputación fiscal de dicho ingreso no se realiza en la fecha de la aprobación del convenio o acuerdo, como la contable, sino que se imputará en la base imponible a medida que proceda registrar los gastos financieros derivados de la misma deuda. Si el ingreso es superior a los gastos financieros pendientes de registrar, la imputación del ingreso será proporcional a los gastos financieros registrados sobre el total de gastos financieros*
  - En el ejercicio en el que se aprueba el convenio o acuerdo se producirá una diferencia temporaria negativa que revertirá a medida que el ingreso contable se va imputando fiscalmente

**DGT V2932-15: esta imputación es de carácter obligatoria**

**Calcular el gasto por amortización  
para optimizar la factura fiscal**

## • Métodos de amortización (Art. 12 LIS)

- Coeficiente lineal tablas
- Porcentaje constante
- Número dígitos



Bienes usados

Más de un turno de trabajo (DGT V0755-18)

Las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 aplicarán los coeficientes de amortización lineal máximo multiplicados por 1,1

- Plan formulado ante la Administración tributaria (el Reglamento establece que se podrá presentar en cualquier momento dentro del plazo de la amortización. Antes debía de formularse el Plan dentro de los 3 meses posteriores al inicio del plazo de amortización)
- Libertad de amortización
  - Elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos edificios, afectos a I+D. Edificios afectos a I+D 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 < 300€, con límite anual de 25.000€
  - Adquisición de activos mineros, regulado en el Régimen especial
  - Elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las S.A. Laborales y de las S.L. Laborables
  - ERD: con y sin creación de empleo
  - Sector de automoción

# Libertad para bienes de escaso valor

- Inmovilizado material nuevos
- Importe unitario < 300€
- Limite conjunto máximo de estos bienes de 25.000€
- Si el elemento > los 300€ no se aplica por ninguna cuantía esta amortización
- Si el elemento se fracciona en varias facturas por importes < a 300€ no aplica esta amortización
  - Sin embargo si se adquieren varios elementos cuyo coste < 300€ pero se documentan en una misma factura con un importe > 300€ procede la amortización por cada uno de ellos

Incluye todos los gastos hasta la puesta en funcionamiento

## EJEMPLO

En enero de 2020 una ERD adquiere 10 tablets por 180€ cada una. Vida útil 3 años

Contablemente: los amortiza linealmente durante su vida útil estimada

Fiscalmente deduce el 100% de su coste en 2020

AÑO	AMORTIZACIÓN CONTABLE	AMORTIZACIÓN FISCAL	AJUSTE	
2020	$1.800/3 = 600$	1.800	(-) 1.200	Origen
2021	$1.800/3 = 600$	—	(+) 600	Reversión
2022	$1.800/3 = 600$	—	(+) 600	Reversión
<b>TOTAL</b>	<b>1.800</b>	<b>1.800</b>	<b>0</b>	

Principio contable de importancia relativa ???

# Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo (ERD)

Diferir la aplicación en empresas de nueva creación hasta la aplicación tipo del 25%

- Elementos a comprar nuevos o contruidos por la propia empresa
    - Inmovilizado material
    - Inversiones inmobiliarias
- } Elementos afectos
- La empresa debe ser ERD en el período impositivo de la puesta a disposición. Si posteriormente pierde tal condición no se pierde el incentivo fiscal que podrá, incluso aplicarse en períodos impositivos que no es ERD
  - Durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que el elemento adquirido entre en funcionamiento, la plantilla media debe incrementarse respecto a la plantilla media de los 12 meses anteriores y el incremento de la plantilla debe mantenerse durante otros 24 meses
  - La cuantía de la amortización: 120.000 x (incremento de la plantilla)

Si se quiere maximizar el gasto en el ejercicio de la adquisición:

$$\Delta \text{ plantilla} = \frac{\text{Importe inversión aplicar libertad}}{120.000}$$

Si incumplo en 2020 devuelvo la cuota + intereses de demora

## EJEMPLO

Una sociedad que tuvo en 2016 un ICN de 9.500.000€, adquiere en 2017 un equipo electrónico por un importe de 600.000€. El equipo electrónico entra en funcionamiento el día 1 de enero de 2017

Si se quiere maximizar el gasto en el ejercicio de la adquisición:

$$\Delta \text{ plantilla} = \frac{\text{Importe inversión aplicar libertad}}{120.000}$$

$$\frac{600.000}{120.000}$$

La plantilla media de 2016: 10 trabajadores

La plantilla media de 2017-2018 deber ser de: 15 trabajadores

Incremento de plantilla: **5** (2017-2018 = **15**) > (2016 = **10**)

Incremento de plantilla: (2019-2020 ) deberá mantenerse en, al menos, 5 trabajadores

Cuantía de la amortización fiscal definitiva:  $120.0000 \times 5 = 600.000\text{€}$

Amortización contable (25%): 150.000€

Ajuste extracontable negativo: 450.000€

Solo se sabe el incremento y mantenimiento de plantilla definitivo al final de 2020

# Amortización acelerada en (ERD)

- Elementos del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible
- Elementos nuevos y afectos a actividades económicas
- Elementos que se pongan a disposición del contribuyente en un período impositivo en el que cumplan los requisitos para aplicar el ERD
- El beneficio fiscal se aplica tanto si la entidad utiliza el método de amortización según tablas, de porcentaje constante o suma de dígitos. En estos dos últimos casos, para calcular el porcentaje constante o la cuota por dígito, se tomará como coeficiente máximo según tablas el resultante de aplicar al mismo el coeficiente de 2
  - No puede aplicar amortización por porcentaje constante ni dígitos: edificios, mobiliario y enseres
- El incentivo fiscal consiste en multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo de tablas de amortización
  - Los intangibles que tienen coeficientes en tablas solo son los sistemas y programas informáticos, producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales (33%- 6 años)
- Los intangibles a los que se refiere el art. 13.3 podrán deducirse en 1,5 x la vida útil (5%)

Artículo 13.3 LIS ??

# EJEMPLO

Equipo electrónico 25.000,00  
 coeficiente máximo 20% **a escoger 2x0,2=40%**  
 Periodo máximo 10 años  
 Vida útil 5 años

A un período < 5 años le corresponde un coeficiente de 1,5  
 $1,5 \times 40\% = 60\% \times 25.000 = 15.000\text{€}$

Método amortización	Tablas	Porcentaje constante	Dígito decreciente
Gasto contable	5.000,00	5.000,00	5.000,00
<b>Gasto fiscal</b>	<b>10.000,00</b>	<b>15.000,00</b>	<b>12.500,00</b>
<b>AJUSTE</b>	<b>-5.000,00</b>	<b>-10.000,00</b>	<b>-7.500,00</b>

Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
<i>Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas</i>		
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

Dígitos:  $3+2+1=6$   
 $[25.000/6] \times 3 = 12.500\text{€}$



# Regla especial de amortización 2013 y 2014

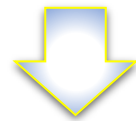
- Puede que en 2018 siga revirtiendo el 30% del gasto por amortización que no fue fiscalmente deducible en los años 2013 y 2014. Las empresas que vieron limitado este gasto son las que tenían un INCN inferior a 10.000.000€ en 2013 y 2014
  - En caso de haberse optado por la deducción de forma lineal 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 haberse 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 en 2019 una deducción del 5% de las cantidades que integre en la base imponible



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

## Resolución TEAC 1524/2017, de 14 de febrero de 2019

**La libertad de amortización es una opción y sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración**



Los sujetos pasivos que reúnan los requisitos tienen derecho a disfrutar la libertad de amortización, que es de aplicación optativa o voluntaria; y, si deciden acogerse al mismo en una determinada cuantía, y así lo hacen en una declaración-autoliquidación, al hacerlo estarán ejercitando una opción, con las consecuencias que para tal proceder contempla el art. 119.3 de la Ley General Tributaria, de que esa opción no podrán rectificarla con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración; y lo mismo ocurrirá si declaran y en la declaración que presenten deciden no acogerse al mismo, que esa opción -de no acogerse- no podrán rectificarla con posterioridad salvo que lo hagan en el período reglamentario de declaración

Aunque, eso sí, si un sujeto pasivo decide en un ejercicio no acoger a la libertad de amortización determinados bienes, posteriormente ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio; pero ello no le impedirá poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y /o derechos

# Operaciones a valor de mercado



## Operaciones a valor de mercado (Art. 17)

Bienes transmitidos o adquiridos a título lucrativo

Bienes aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación

Bienes transmitidos a los socios por causa de disolución o por separación de estos

Bienes o derechos transmitidos a los socios por reducción del capital con devolución de aportaciones y por reparto de la prima de emisión

Bienes transmitidos por distribución de beneficios

Bienes adquiridos por permuta

Bienes adquiridos por canje o conversión

Cambios de residencia

DGT V0607-11: no hay que documentar si se realizan entre vinculados

[AN de 28/03/19](#): la renuncia al derecho de suscripción preferente aunque se produzca por acuerdo contractual, se considera donación y, por lo tanto, se aplica el artículo 17 de la LIS

**Transmitente**: valor de mercado - valor contable

**Adquirente**: valor de mercado del elemento adquirido

[TEAC, de 14/05/19](#): siguiendo el criterio jurisprudencial, el valor real de los bienes adquiridos, comprobado por técnico competente de la Administración Autónoma a efectos de la liquidación practicada a la sociedad por el concepto tributario TPO, vincularía a la Inspección en la determinación del valor de mercado correspondiente a dicha adquisición a efectos de determinar en el IS el incremento de base imponible derivado de la transmisión lucrativa por la diferencia entre el valor escriturado y declarado

<b>Operación</b>	<b>Entidad transmitente</b>	<b>Entidad adquirente</b>
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	Integra (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

# EXIT TAX

## Cambio de residencia fuera del territorio español -exit tax- (art. 19 LIS) (efectos para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2021)

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

- Cuando el contribuyente transfiera dichos elementos a un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE), en este último caso con acuerdo de asistencia mutua en materia de cobros de créditos tributarios, podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria por **1/5** partes iguales (hasta ahora se podía solicitar el aplazamiento del pago de la plusvalía tácita hasta que se producía la transmisión de los elementos patrimoniales)
- Este fraccionamiento devengará intereses de demora, pero no se exigirán garantías para su concesión, excepto que los órganos de recaudación aprecien –en los 6 meses siguientes al final del período voluntario de autoliquidación- indicios de que podría no cobrarse la deuda. En ese caso, si no se prestan las garantías adecuadas, o no se ingresa la totalidad de la deuda, se iniciará el período ejecutivo

# EXIT TAX

## Cambio de residencia fuera del territorio español -exit tax- (art. 19 LIS)

(efectos para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2021)

- Supuestos en los que el fraccionamiento pierde su vigencia
  - Cuando los elementos afectados sean objeto de transmisión a terceros
  - Cuando se trasladen con posterioridad a un 3º Estado fuera de la UE o del EEE



Cuando se trate de **una transmisión parcial** a terceros o traslado parcial a un tercer estado de los elementos patrimoniales, el fraccionamiento perderá su vigencia únicamente respecto de la parte proporcional de la deuda tributaria correspondiente a la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor fiscal de dichos elementos, cuando el contribuyente pruebe que dicha transmisión o traslado afecta solo a alguno o algunos de los elementos patrimoniales

# EXIT TAX

## Cambio de residencia fuera del territorio español -exit tax- (art. 19 LIS)

(efectos para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2021)

- Supuestos en los que el fraccionamiento pierde su vigencia
  - Cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a un Estado fuera de la UE o del EEE
    - En los tres casos anteriores se tendrán que ingresar las cantidades pendientes en el plazo de 1 mes desde que perdió vigencia el fraccionamiento
  - Si se encuentra en liquidación, concurso o procedimiento equivalente
  - Si no efectúa el ingreso del fraccionamiento en plazo



# EXIT TAX

## **Cambio de residencia fuera del territorio español -exit tax- (art. 19 LIS)**

(efectos para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2021)

- No se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías, o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez



- siempre que se prevea que deben volver a territorio español



- para afectarse en el plazo máximo de un año a un EP situado en España

# EXIT TAX



## A tener en cuenta

- El ejercicio de la opción se realizará exclusivamente en la propia declaración del impuesto correspondiente al período impositivo concluido con ocasión del cambio de residencia, debiéndose efectuar el pago de la primera fracción en el plazo voluntario de declaración correspondiente a dicho período impositivo
- En el caso de cambio de residencia, transferencia a España de elementos patrimoniales o actividades que, hayan sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea, el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado

# EXIT TAX

## EJEMPLO

Empresa española trasladada en 2022 su domicilio social y toda su producción a Francia por motivos de abaratamiento de costes



Elementos patrimoniales	Valoración fiscal	Precio de mercado	Diferencia
Inmovilizado	6.000.000	8.500.000	2.500.000

- La empresa española puede optar por imputar en la base imponible del período impositivo 2022 la totalidad de la plusvalía tácita: 2.500.000€
- O fraccionar la deuda en 5 años, pagando los primeros 500.000€ en la declaración de 2022, período impositivo de salida de la empresa de España (se devenguen intereses de demora por el resto de fracciones)

# OPERACIONES VINCULADAS SOCIO - SOCIEDAD



# Ajuste secundario en las relaciones socio - sociedad

<b>DESPLAZAMIENTO PATRIMONIAL A FAVOR DEL SOCIO</b>		
	Para el SOCIO	Para la SOCIEDAD
Parte que corresponde al % de participación del socio	Participación en beneficios	Retribución de fondos propios
Parte que no corresponde al % de participación del socio	Utilidad 25.1.d) Ley 35/2006	

<b>DESPLAZAMIENTO PATRIMONIAL A FAVOR DE LA SOCIEDAD</b>		
	Para el SOCIO	Para la SOCIEDAD
Parte que corresponde al % de participación del socio	Valor de adquisición de la participación	Aportación fondos propios
Parte que no corresponde al % de participación del socio	Liberalidad	Renta [Contribuyentes del IRNR sin EP, ganancia patrimonial artículo 13.1.i).4º RDL 5/2004]

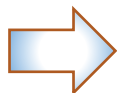
## Restitución patrimonial

No se aplicará el ajuste secundario cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. El contribuyente deberá justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación

# Norma de seguridad para sociedades de profesionales

- No es preciso que el rendimiento neto previo a la deducción de las retribuciones de socios sea positivo
- Más del 75% de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y se cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad
- El porcentaje del importe de las retribuciones de los socios profesionales ha de representar, sobre el resultado previo a la deducción de sus retribuciones, el 75%
- La cuantía de las retribuciones a cada socio se determine en función de la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables
- El importe de las retribuciones de cada socio, en relación con los salarios de los trabajadores no socios que hagan funciones análogas debe ser, al menos 1,5 veces el salario medio de dichos trabajadores
  - Si no existen estos asalariados, la cantidad será al menos 1,5 veces el IPREM ( $5 \times 7.908,60$ ) = 39.543,00

Si no hay medios materiales ni humanos



## Resolución TEAC, de 2 de marzo de 2016

El método más adecuado para valorar la retribución que percibe un socio profesional es el valor de mercado y en ausencia de medios materiales y humanos de la sociedad será lo pagado a un tercero a la sociedad por la recepción del servicio. Es decir la retribución para el socio es el 100% del beneficio de la sociedad

MINISTERIO  
DE HACIENDA

CUARTO.- Coincidiendo con la reclamante, consideramos que la actuación de la Inspección no tiene acomodo en la normativa antes expuesta; la metodología seguida por la Inspección para llevar a cabo la valoración de los servicios prestados por la obligada tributaria a la entidad de la que es socia, no aparece prevista en ninguno de los apartados del transcrito artículo 16.4 del TRLIS:

- Método del precio libre comparable,
- Método del coste incrementado,
- Método del precio de reventa,
- Método de la distribución del resultado,
- Método del margen neto del conjunto de operaciones.

Como decimos, la inspección no ha recurrido a ninguno de los métodos específicamente previstos para la determinación del valor de mercado e, igualmente, tampoco ha realizado el análisis de comparabilidad que, con carácter previo, se ha de llevar a cabo para determinar en cada caso cuál es el método de determinación del valor de mercado más adecuado de entre los que contempla el tantas veces referido artículo 16.4 del TRLIS

La comúnmente conocida como regla del "puerto seguro", prevista en el referido artículo 16.6 del RIS (dicha norma se recoge igualmente en el artículo 18.6 de la vigente Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades), está diseñada para "blindar" la actuación del contribuyente, que de esta manera tendrá la seguridad de que el

Tribunal Económico-Administrativo  
Regional del Principado de Asturias

Pleno

FECHA: 25 de octubre de 2019

valor convenio coincide con el valor de mercado, teniendo igualmente la garantía de que, por dicho motivo, no estará expuesto a una ulterior comprobación administrativa. En este sentido resulta clara la dicción del propio precepto al señalar que <<*el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado*>>. Como se aprecia, esta previsión se configura como una opción en beneficio del propio obligado tributario, no de la Administración que, en caso de que considere que el precio pactado no se ajusta al "valor de mercado", deberá acudir a alguno de los métodos del artículo 16.4 del TRLIS.

En conclusión, y a juicio de este Tribunal, no resulta admisible que por parte de la Inspección se acuda a dicha regla presuntiva a modo de "atajo", para alcanzar el buscado "valor de mercado".

# Corrección de la doble imposición interna e internacional





## DIRECTIVA 2011/96/UE DEL CONSEJO

de 30 de noviembre de 2011

relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes



(refundición)

3. Todo Estado miembro conservará la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz.



Si, en dicho caso, los gastos de gestión referidos a la participación quedasen fijados a tanto alzado, la cuantía a tanto alzado no podrá exceder un 5 % de los beneficios distribuidos por la sociedad filial.

## Exención DIVIDENDOS

### • Doble imposición **interna**

- Se puede corregir por el método de exención si se cumple alguno de los siguientes requisitos de participación significativa, esto es:
  - Participación  $\geq 5\%$  directa o indirecta (en el momento de la exigibilidad) (antes de 2020 valía un PA  $> 20M$ ) 
  - Las participaciones deben poseerse de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que es exigible el dividendo o, en su caso, mantenerlas hasta completar el año
  - Para el cómputo del plazo se tiene en cuenta el período en que la participación haya sido poseída por otras entidades que formen grupo mercantil (en el momento en que se obtiene el beneficio objeto de distribución) 
- El importe de la exención es del 95% (antes de 2021: 100%)

### • Doble imposición **internacional**

- Se corrige por el método de exención cuando se cumple participación significativa  $\geq 5\%$  y se mantenga la participación sin vender hasta completar el año (antes de 2020 valía un PA  $> 20M$ )  
- El importe de la exención es del 95% (antes de 2021: 100%)
- Además, se ha de pagar en dicho país extranjero un impuesto análogo como mínimo del 10% (sirve Convenio) (en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que participa)
  - Nunca se entenderá cumplido el requisito del tipo nominal del 10% si reside en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado de la UE y se acredite motivo económico válido y realización de actividades económicas

**Régimen transitorio cuando la participación fue adquirida antes de 2021 con un porcentaje < 5% pero con un precio de adquisición > 20.000.000€**

## **Disposición transitoria cuadragésima**



No obstante, las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021, que tuvieran un valor de adquisición superior a 20.000.000€ sin alcanzar el porcentaje del 5 por 100 en el capital de la entidad, podrán aplicar la exención siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos en la norma, durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025

# EXCEPCIÓN A LA EXENCIÓN PARCIAL DEL 95%



NUEVO

## EXENCION PLENA del 100%

- Los dividendos o participaciones en beneficios percibidos por una entidad cuyo INCN habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 40.000.000€ y que, además, no sea patrimonial, no forme parte de un grupo mercantil antes de 2021 y no tenga una participación en otra entidad antes  $\geq$  al 5 por 100
- Los dividendos o participaciones en beneficios procedan de una entidad constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021 en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios
- Los dividendos o participaciones en beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad



## Exención de dividendos y plusvalías por venta de participaciones

- Requisitos a tener en cuenta cuando la participada es  **Holding**  (en el momento en que obtiene el beneficio que va repartir como dividendo con independencia de cuando lo distribuya). En estos casos la participación indirecta sobre las filiales debe ser,  $\geq 5\%$  **en el momento que las filiales de 2º nivel distribuye el dividendo a la Holding**
  - Participación  $\geq 5\%$  (antes de 2021 también valía si P.A.  $\geq 20$  M)
    - Ver naturaleza de ingresos de la participada (% de ingresos de (D+RT)/IT): si la participada es dominante grupo art. 42 Código de Comercio y consolida cuentas hay que ver el % anterior a nivel de grupo
      - Si (D+P)  $\leq 70\%$  de ingresos totales (de participada o del grupo que domina) aplico exención del 95%
      - Si (D+P)  $> 70\%$ : si forma parte de un grupo mercantil que presenta cuentas consolidadas con todas las filiales aplico exención. Si no forma parte de un grupo mercantil se aplicará la exención solo si la participación indirecta en todas las filiales alcanza, al menos, el 5%. En caso de que dicho porcentaje se alcance solo en alguna de las filiales la exención se aplicará por la parte de dividendos recibidos de dichas entidades
  - 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 exención o deducción
- Si la participación es en una **entidad no residente**, además de lo anterior, es necesario que la participada esté sometida a un impuesto análogo con tipo nominal de al menos 10%, y vale que exista Convenio con ese país con cláusula de intercambio de información
  - También en el caso de que la participada obtenga beneficios de 2 o más entidades, habrá que ver en qué filiales se cumple este y la exención de beneficios recibidos de la participada solo se aplicará en la parte en que se cumplan, simultáneamente, los requisitos de participación y de tributación



# Transmisión de participaciones no cotizadas

## Renta positiva



## Participación entidad residente



- Queda EXENTO el 95% el beneficio obtenido, incluida la plusvalía tácita, de la transmisión de participaciones que cumplan las condiciones de participación significativa  $\geq 5\%$  (antes de 2021 también valía un PA  $>20.000.000\text{€}$ ) en el día de la transmisión, mantenida de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que se transmite la participación
  - También se aplica a operaciones de liquidación, separación de socios, fusión, escisión, reducción de capital, aportaciones no dinerarias
  - Para el cómputo del año se tiene en cuenta si la participación mantenida en el grupo mercantil
  - Si se transmiten participaciones de entidad patrimonial no se aplica la exención por la plusvalía tácita

## Participación entidad no residente



- Queda EXENTO el 95% el beneficio de la transmisión de participaciones en entidades en las que se tenga la participación significativa  $\geq 5\%$  (antes de 2021 valía un PA  $>20.000.000\text{€}$ )
- Además, la entidad participada no residente debe estar sometida a un impuesto similar a nuestro IS con nominal mínimo del 10% en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación. Este requisito se entiende cumplido cuando España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional
  - De la parte de la renta correspondiente a un incremento de beneficios no distribuidos generados por la participada durante la tenencia de la participación: se deja exenta la parte proporcional a los ejercicios en los que se cumpla el requisito de tributación
  - De la parte de la renta que NO se corresponda con un  $\Delta$  reservas no distribuidas durante la tenencia de la participación
    - Se entiende generada de forma lineal durante la tenencia y se aplicará la exención proporcionalmente respecto de los ejercicios en que se cumplió el requisito



## EJEMPLO Participación en NO RESIDENTE

Adquisición de participaciones el 01-01-21 por 10.000€ en una entidad no residente y venta de las mismas a 31-12-2022 por 16.000€, correspondiendo 5.000€ a beneficios no distribuidos y 1.000€ a una plusvalía tácita generada en esos períodos

DATOS		
Balance 1-01-2021	FP	10.000,00
Balance 31-12-2021	FP	12.000,00
Balance 31-12-2022	FP	15.000,00

Requisitos
NO
SI

P compra 01-01-2021	10.000,00
P venta 31-12-2022	16.000,00
Beneficio	6.000,00



Δ Reservas	5.000,00
------------	----------

Δ Reservas NO cumple art.21	2.000,00
-----------------------------	----------

Δ Reservas SI cumple art.21	3.000,00
-----------------------------	----------

Plusvalía tácita	1.000,00
------------------	----------

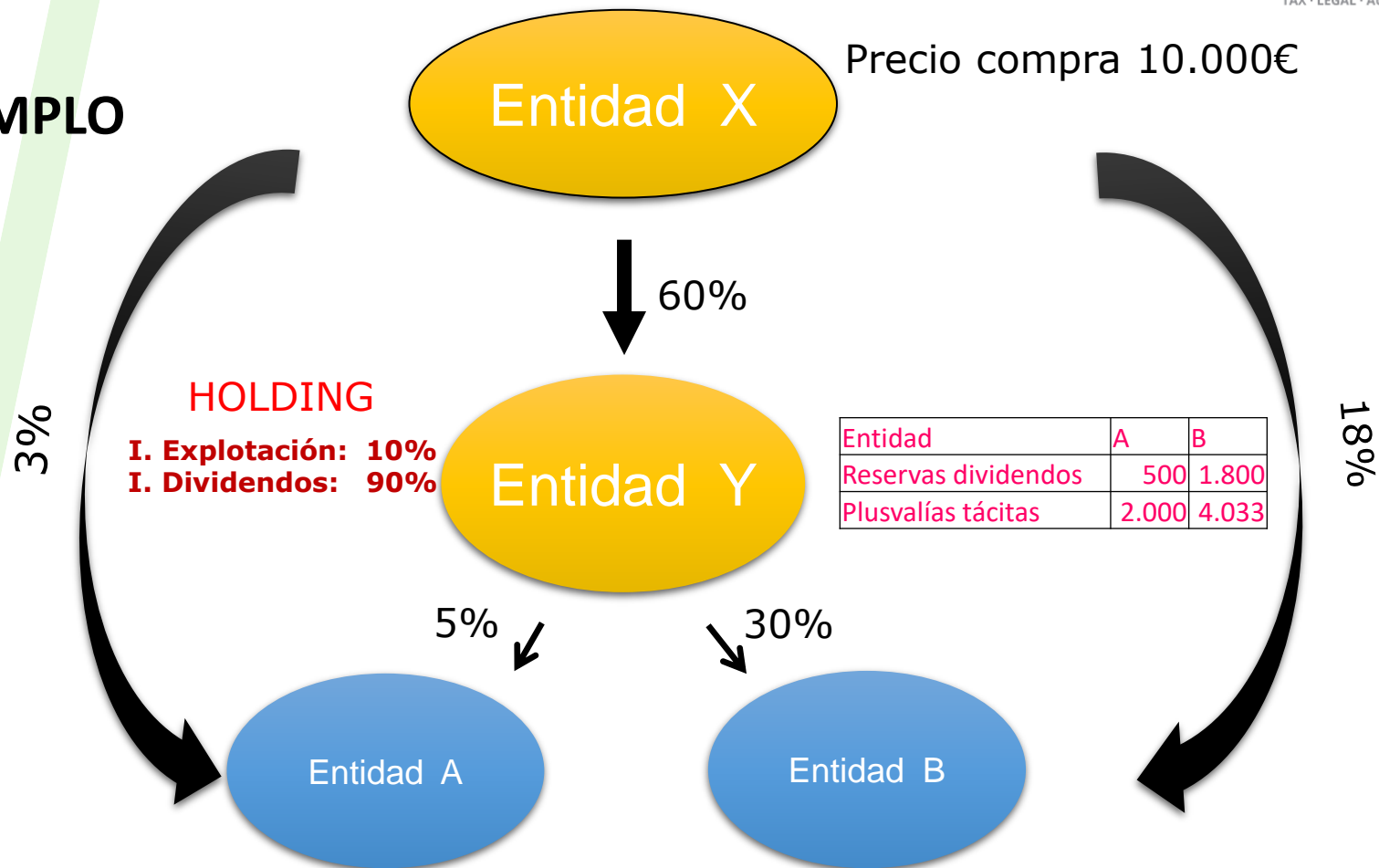
Plusvalía tácita lineal (exenta)	500
----------------------------------	-----

EXENCION 95% de 3.500	3.325,00
-----------------------	----------

$$\frac{365}{730}$$



## EJEMPLO



X en 2021 transmite la participación por 15.000€, obteniendo una renta positiva de 5.000€  
Como solo tiene participación indirecta  $\geq 5\%$  en B, la exención solo se aplica por la parte de la renta positiva que corresponde a B (reservas + plusvalías tácitas)

De la renta positiva (5.000€) a reservas de B corresponden  $60 \times 1.800 = 1.080,0€$   
De la renta positiva (5.000€) a plusvalías de B corresponden  $60 \times 4.033 = \underline{2.419,8€}$   
Total : exención del 95% de (3.499,8€) = 3.325€


# Transmisión de participaciones

## Renta negativa



## • Participación en entidades residentes y no residentes

Podría haberse dejado un 5% de deducción

- No son deducibles las pérdidas en la transmisión de participaciones que cumplan las condiciones de participación significativa ( $\geq 5\%$ ) para aplicar la exención de dividendos y de plusvalías originadas por su transmisión
  - El requisito de participación significativa se cumple si se alcanzó en cualquier día del año anterior a la transmisión ( $\geq 5\%$ ) (Antes de 2020 tampoco eran deducibles si el PA  $>20.000.000\text{€}$  y porcentaje  $< 5\%$ ) 

## • Participación no residentes

- Tampoco son deducibles las pérdidas producidas en la transmisión de participaciones en entidades en las que sin tener participación significativa ( $< 5\%$ ) la entidad participada no está sometida a un impuesto similar al nuestro con nominal mínimo del 10%
  - Se admite la aplicación parcial de lo dispuesto anteriormente si los requisitos también se cumplen de manera parcial

**Régimen transitorio cuando la participación fue adquirida antes de 2021 con un porcentaje < 5% pero con un precio de adquisición > 20.000.000€**

## **Disposición transitoria cuadragésima**



De manera simétrica al régimen transitorio de la exención para las plusvalías procedentes de la transmisión de participaciones con valor de adquisición mayor de 20.000.000€ y porcentaje inferior al 5 por 100, adquiridas en los períodos impositivos iniciados antes de 2021, no se podrán integrar las rentas negativas producidas por su transmisión durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025

## Rentas negativas que **si deducen** fiscalmente con límites **(EXCEPCIÓN)**

Es deducible si tengo un % < 5%

### • A tener en cuenta:

- Cuando las pérdidas se producen por transmisión de valores a otra entidad del grupo, no se computan hasta que los valores se transmitan a un tercero ajeno al grupo o cuando la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo
- Si la participación transmitida fuera del grupo, hubiera sido adquirida previamente a otra entidad del grupo, la renta negativa se minorará en la renta positiva generada por la anterior propietaria en la transmisión y que hubiera estado exenta o con derecho a la deducción por doble imposición
- 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
- Sí se integrarán las rentas negativas por extinción de la participada que no sea consecuencia de operación de reestructuración, pero se minorarán en la cuantía de los dividendos recibidos de la participada en los 10 años anteriores si no rebajaron el valor de adquisición y tuvieron derecho a la exención o a la deducción por doble imposición

# Deducción para evitar la doble imposición internacional





## NOTA SOBRE DIVERSAS CUESTIONES RELATIVAS A LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL JURÍDICA REGULADA EN EL ARTÍCULO 31 DEL TRLIS Y DE LA LIS.

### REQUISITOS PARA SU APLICACIÓN

- **Necesidad de acreditación del pago efectivo de la retención en el otro Estado únicamente al pago como modo de extinción de la deuda tributaria y no a otros mecanismos que excluyan la efectiva tributación, como puede ser la concesión de un crédito fiscal por el mismo importe que el del tributo**
- **La retención exigida en el otro Estado debe ser la que se derive del CDI suscrito con el mismo** siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél
- **Para calcular la cuota íntegra que correspondería pagar en España, debe tenerse en cuenta la RENTA NETA** obtenida en el otro Estado (ingresos brutos obtenidos menos todos los gastos asociados, incluidos gastos directos e indirectos, en España o en el Estado de la fuente)



## **NOTA SOBRE DIVERSAS CUESTIONES RELATIVAS A LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL JURÍDICA REGULADA EN EL ARTÍCULO 31 DEL TRLIS Y DE LA LIS.**

### **REQUISITOS PARA SU APLICACIÓN**

- **El impuesto soportado en el otro Estado no es gasto deducible para la determinación de la base imponible**
  - A partir de 2015, se admite la consideración como gasto deducible de la parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero (DGT V3960-16)
  - Esta deducibilidad como gasto sólo afectará al impuesto que no pueda ser objeto de deducción en cuota por exceder el límite
  - El impuesto soportado que no se corresponda con las previsiones del CDI no puede tener, en ningún caso, la consideración ni de gasto en base imponible ni de deducción en cuota (DGT V1637-16)



## EJEMPLO

Una sociedad española tiene un ingreso en Argentina de 1.000 que es calificado como canon. Argentina retiene un 17,5%. La sociedad aporta el justificante del ingreso en la Hacienda argentina por 175

DDII que como máximo podría ser objeto de deducción: 150, ya que el CDI con Argentina prevé 4 tipos (3, 5, 10 y 15%), siendo el procedente en el presente caso el mayor, el 15% (suponemos que por la naturaleza del canon procede en este caso el 15%)

## EJEMPLO (art. 23.2 Convenio cánones 25%)

Una sociedad española tiene un ingreso en Brasil de 1.000 que es calificado como canon. Brasil retiene un 15% (150). La sociedad aporta el justificante del ingreso en la Hacienda brasileña por 150

En España, la sociedad declara una BI de 200, ya que tiene gastos de 800. El tipo es el 25%

La DDII será la menor de:

- Impuesto que correspondería pagar en Brasil: 250 (25% de 1.000)
- Impuesto que correspondería pagar en España: 50 (25% de 200)

# Doble imposición internacional económica

Deducción para evitar la doble imposición internacional. **Dividendos y participaciones en beneficios** (artículo 32)

Se puede deducir el impuesto pagado por la participada no residente por la parte proporcional de los beneficios con cargo a los que se reparten los dividendos si ese importe se incluye en la base imponible. Requisitos:



- Participación  $\geq$  del 5% (Antes de 2021 valía PA > de 20 millones de euros)
- Posesión ininterrumpida durante un año. Para este cómputo se tendrá en cuenta el tiempo de posesión de la participación por otras entidades del grupo

No es necesario que la sociedad no residente haya tributado, al menos, a un tipo nominal del 10%

## La suma de la deducción de los arts. [31+32]

No puede exceder de:



La cuota íntegra que hubiera correspondido pagar en España

**Régimen transitorio cuando la participación fue adquirida antes de 2021 con un porcentaje < 5% pero con un precio de adquisición > 20.000.000€**



## **Disposición transitoria cuadragésima**

No obstante, las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021, que tuvieran un valor de adquisición superior a 20.000.000€ sin alcanzar el porcentaje del 5 por 100 en el capital de la entidad, podrá aplicar la deducción siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos en la norma, durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025

## EJEMPLO

Entidad residente en España tiene el 100% de una no residente. Esta última entidad obtuvo un beneficio de 10.000.000€ gravado al 9%. Reparte un dividendo por 9.100.000€. Este dividendo tiene una retención del 5%

### Total TAX pagados en País extranjero

Tax pagado IS correspondiente dividendo:  $10.000.000 \times 9\% = 900.000\text{€}$

Tax soportado del dividendo por la residente:  $9.100.000 \times 5\% = 455.000\text{€}$

**Total:  $900.000 + 455.000 = 1.355.000\text{€}$**

### Total IMPUESTOS que correspondería pagar en España

Dividendo:  $9.100.000 + 900.000 = 10.000.000\text{€} \times 0,25 = 2.500.000\text{€}$

**TAX satisfecho en el extranjero: 1.355.000€**

**IMPUESTOS correspondería España: 2.500.000€**

La deducción es por la menor de las dos cantidades anteriores: 1.355.000€

## RENTAS OBTENIDAS POR ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES (EP)

**Renta (+) y por transmisión**



No tributa. Exención



Si obtuvo rentas (-) antes de 2013 la exención o deducción solo se aplica a las rentas (+) obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen las rentas (-)

**Renta (-) y por transmisión**



La renta (-) no es fiscalmente deducible desde 2017

**Cesión del EP**



La renta (-) es fiscalmente deducible



La renta (-) se reduce en el importe de los beneficios que estuvieron exentos de tributación

# Reservas de capitalización y nivelación: aspectos mercantiles, contables y fiscales



## • **Ámbito subjetivo de la reserva de capitalización**

- Entidades que tributen al tipo general, al tipo de las entidades de crédito y de hidrocarburos, las ERD, las parcialmente exentas (DGT V0428-19) y las de nueva creación (Art. 29.1 LIS). También entidades patrimoniales (DGT V1839-18)

Las entidades de nueva creación no aplican este incentivo en el 1º período impositivo, aunque  $\Delta$  FP, dado que para su determinación no se tienen en cuenta los beneficios del ejercicio y siempre será nulo el  $\Delta$

## • **Incentivo**

- Reducción en la base imponible (BI) del 10% del incremento de los FP, con límite del 10% BI que resulta después de realizar los ajustes extracontables

## • **Requisitos:**

- Mantenimiento del Incremento de Fondos Propios desde el cierre del período impositivo durante 5 años (DGT V4962-16: el incremento no se refiere a cada una de las partidas)
- Dotación de una reserva indisponible por el importe de la reducción y durante el plazo de mantenimiento (5 años). No se entiende dispuesta en los siguientes casos:
  - Separación del socio
  - Se elimine por operación de reestructuración
  - Si tiene que aplicar la reserva por obligación legal

## • Importe de la reducción -**minoración de la base imponible**-

- 10% del incremento de los fondos propios

$$\text{Cálculo } \Delta \text{ FP's } n : (\text{FP's fin } n - \text{Resultado } n) - (\text{FP's inicio } n - \text{Resultado } n-1)$$

- Lo no reducido por superar el límite sobre la base, se podrá reducir en los 2 ejercicios siguientes
- Los fondos propios son los que se desprenden de la contabilidad si se ha llevado según PGC
- No se computan entre los fondos propios para determinar el incremento
  - Aportaciones de socios dinerarias como no dinerarias (DGT V1772-15)
  - Ampliaciones de capital por compensación de créditos
  - Ampliación de fondos propios por operaciones con acciones propias o reestructuración fusión o escisión (DGT V5470-16)
  - Reservas legales o estatutarias (se incluye la reserva legal a dotar hasta el 20% del capital y el resto de reservas obligatorias (por ej la deducción por inversión de beneficios), salvo la propia reserva de capitalización). (DGT V4956-16 DGT V1572-19)
  - Reserva de nivelación
  - Reserva para inversiones en Canarias
  - Fondos propios correspondientes a emisión de instrumentos financieros compuestos
  - Fondos propios por variación en activos por impuesto diferido derivadas de disminución o aumento del tipo de gravamen créditos fiscales por BI (-), DTA's....

Si aplico en el año 2020, la dotación de la reserva debe realizarse en 2021 cuando se aprueban las cuentas de 2020, aunque esa reserva se dote con cargo al beneficio de 2019 que en el momento de dotación se encuentra en reservas voluntarias al cierre de 2020



## A tener en cuenta

- Los fondos propios pueden derivar de beneficios de actividades económicas o de sociedades patrimoniales
- Los fondos propios pueden derivar de resultados ordinarios o de resultados extraordinarios
- El incentivo es opcional, por lo que si no se aplica en una declaración **no** podrá rectificarse, posteriormente la misma, para aplicar dicho incentivo
- Las partidas que no se consideran fondos propios no deben tenerse en cuenta para calcular el incremento de fondos propios en cada período impositivo ni el mantenimiento de los mismos hasta completar los 5 años siguientes desde que se aplica la reducción
- Se puede aplicar una reducción menor al incremento de los fondos propios. El máximo es el 10% de BI pero no se regula mínimo (DGT V1765-19)
- Las pérdidas contables no minoran los fondos propios
- No lo aplican las personas físicas
- Para determinar el incremento de fondos propios hay que tener en cuenta si en contabilidad se han realizado abonos o cargos a reservas como por ejemplo errores contables
- Incumplimiento de requisitos: regularización año de incumplimiento + intereses de demora
- En el año de la dotación cuando más base imponible se tenga mejor (optar por deducción para DDI en lugar de exención, no vender inmueble con exención, patent box...)
- Cuando existen cantidades pendientes de aplicar procedentes de periodos anteriores junto con la generada en el propio período, podrá aplicarse en el orden que quiera

# Reserva de nivelación (Art. 105)

**DGT V3495-19:** entidad se constituyó en 2013, ejercicio en el que obtuvo pérdidas. En los ejercicios 2014 y 2015 obtuvo beneficios y tributó por el tipo de gravamen 15%. En 2015 aplicó R. Nivelación

Como la entidad no ha tributado al tipo del 25%, no podrá aplicar la reserva de capitalización

## • **Ámbito subjetivo**

- Las entidades que aplican ERD

## • **Incentivo**

- Pueden minorar el 10% de la base imponible positiva **con un máximo de 1.000.000€ en el año**
  - La diferencia hasta el límite no puede incorporarse al límite de períodos siguientes
  - La base imponible es la que resulta una vez aplicada la reserva de capitalización, la compensación de BI's(-) y los DTA

## • **Requisitos**

- Por el importe minorado se deberá dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se minoró la base y, si no existen deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible

## • **Funcionamiento**

- Si el contribuyente tiene una base negativa en los 5 ejercicios siguientes, se reduce la misma con el importe de la reserva y, en caso contrario, las cantidades minoradas se suman a la base del quinto año, actuando en este caso como un **simple diferimiento**, con independencia de que en el año de la integración sea o no ERD

## A tener en cuenta

En 2020 se devuelve la RN dotada en 2015

- Puede aplicarse un porcentaje menor al 10%, dado que éste es un máximo
- Compatible con la reserva de capitalización
- El incentivo es opcional, por lo que si no se aplica en una declaración no podrá rectificarse posteriormente la misma para aplicar dicho incentivo
- Se trata de una diferencia temporaria que deberá ser registrada en contabilidad
- No se entiende que se dispone de la reserva indisponible en los casos de separación del socio, se elimine la reserva por operación de reestructuración o se aplique por disponerlo una norma de carácter legal
- Si se incumplen los requisitos para su aplicación se deberá de regularizar integrando en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5%, junto con los intereses de demora correspondientes
- Si la duración del período impositivo es inferior al año el límite de la reducción es el resultado de multiplicar 1.000.000 x la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto al año
- Si la ERD aplica reserva y luego pierde la condición de ERD no adiciona la reserva en ese momento sino cuando se cumpla el plazo de los 5 años
- DGT V4127-15: la reserva de nivelación se dotará cuando la Junta General resuelva sobre la aplicación del resultado del ejercicio. Si se quiere reducir en 2016 (empresa cuyo período impositivo coincide con el año natural) debe dotarse la reserva cuando la Junta General se reúna en 2017 y se acuerde dotarla sobre la aplicación del resultado del ejercicio 2016

## EJEMPLO

Una entidad tiene en 2019 una base imponible de 250.000€

En 2020 obtiene una base imponible (-) de 15.000€ y en los próximos 5 años no tiene genera ninguna base imponible (-)

En 2019 podrá minorar su base imponible en 25.000€ si constituye una reserva indisponible por dicho importe

$$[250.000 - 25.000] = 225.000€$$

Cuota a pagar: 56.250€  
(225.000 x 0,25)

Dentro del año 2020 cuando se celebre la junta de accionistas para aprobar las cuentas de 2019, se deberá acordar el destino de 25.000€ de beneficios de 2019 a reserva de nivelación que aparecerá en balance de 2020

En 2020 la base imponible (-) de 15.000€ se compensa con 15.000€ de reserva de nivelación, resultando una base imponible de 0€

En 2024 se integran 10.000€ en la base imponible de dicho período tributando:  $10.000 \times 0,25 = 2.500€$

# ***COMPENSACIÓN BASES IMPONIBLES (-)***



## Compensación de Bases Imponibles Negativas (Art. 26 LIS)

- La compensación de bases negativas se aplica sin límite temporal
- Según el INCN se limita la compensación según BI del propio ejercicio

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

- Hasta 1.000.000€ siempre se pueden compensar sin límite
- Cuando el periodo impositivo es inferior al año el límite de 1.000.000€ de compensación de la base imponible se deberá de prorratear respecto de la duración del periodo impositivo y el año
- No se aplica el límite en los siguiente casos:

- Quitas y esperas por dicho importe (DGT V2466-16)
- Extinción de la sociedad (DGT V3158-15) y (DGT V1981-19) **Salvo régimen FEAC**
- Entidades de nueva creación en los 3 primeros ejercicios en que se genera una BI (+)
- Reversión de deterioros en participaciones en empresas no cotizadas (DGT V5226-16)

# Compensación de bases imponibles negativas

- Se regulan medidas para evitar la compra de sociedades inactivas que tienen bases imponibles (-) si se cumplen, simultáneamente, las siguientes circunstancias:
  - Participación de personas o entidades vinculadas o por una persona < al 25% al final del período en el que se generaron las BI (-) y > 50% con posterioridad a aquellas
  - La entidad adquirida se encuentra en cualquiera de los siguientes casos
    - Se trate de una entidad patrimonial
    - Actividad económica en 2 años siguientes a la adquisición diferente de la realizada con anterioridad (según CNAE) y cuya cifra de negocios > 50% del Importe de la cifra de negocios de los 2 años anteriores
    - Sociedad inactiva 3 meses anteriores a la adquisición
    - Se haya dado de baja en el índice de entidades por no presentar, durante 3 períodos impositivos consecutivos, la declaración del Impuesto sobre Sociedades

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

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

- El derecho prescribe a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación
- Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las BIN's cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y con acreditación del depósito de las cuenta anuales durante el citado plazo en el Registro Mercantil
  - La comprobación de las BIN's, dentro del periodo de prescripción de 10 años es plena, es decir, tiene la misma intensidad y con las mismas facultades que la comprobación de cualquier ejercicio no prescrito, con la exclusiva limitación que el objeto de dicha comprobación se restringe a la BIN's y no a una eventual deuda tributaria no ingresada, si ya hubiera prescrito el derecho a liquidar (La Administración podrá pedir los documentos que respalden los asientos contables reseñado en la contabilidad de dicho ejercicio para efectuar una comprobación)
  - A partir del transcurso del citado plazo de prescripción es cuando la acreditación de las BIN's se realizará mediante la exhibición de la declaración y la contabilidad que arroje el resultado declarado, sin que la Administración pueda comprobar si la contabilización es correcta y se corresponde con los hechos realmente habidos



## EJEMPLO

Una sociedad autoliquidada el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 2007 consignando un base imponible negativa por un importe de 600.000€. En los dos años siguientes compensa las BI(-) de la siguiente manera:

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>BI (-)</b>	<b>600.000,00</b>							
<b>Compensación BI(-)</b>		<b>100.000,00</b>	<b>100.000,00</b>	<b>150.000,00</b>	<b>50.000,00</b>	<b>75.000,00</b>	<b>125.000,00</b>	<b>100.000,00</b>

La Inspección inicia una comprobación el 30 de mayo de 2016 de la BIN de 2007, regularizando todos los años no prescritos al considerar que la sociedad solo tiene derecho a compensar 250.000€ de BI(-) porque solo lo generó dicho importe

El derecho a comprobar la BI (-) generada en 2007 expira a los 10 años computados desde el día 25 de junio de 2008, es decir 25 de junio de 2018

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>BI (-)</b>	<b>600.000,00</b>							
<b>Compensación BI(-)</b>		<b>100.000,00</b>	<b>100.000,00</b>	<b>150.000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

No se pueden regularizar al estar  
prescritos

## Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2020 Rec. 439/2017

Relativa a la imposibilidad de **compensar, en el Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio, bases imponibles negativas de ejercicios anteriores si no se hace en la autoliquidación presentada en plazo**, por entender que esa compensación es una opción de las contempladas en el art. 119.3 de la LGT

**Resolución TEAC Nº 01510/2013, de 4 de abril de 2017 y DGT V2496-18**

Una entidad solicitó la rectificación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 para compensar unas bases negativas de ejercicios anteriores que no había compensado en la autoliquidación presentada en plazo

Dicha solicitud fue rechazada por la Administración tributaria al entender que esa compensación es una opción que, según el artículo 119.3 de la LGT, ha de ejercitarse con la presentación de una declaración, y no puede rectificarse con posterioridad, salvo que se haga en el período voluntario de declaración

El Tribunal despacha la cuestión interpretando que el artículo 119 de la LGT se refiera a las declaraciones tributarias, mientras que es el 120 el que se refiere a las autoliquidaciones, por lo que es indiferente si estamos ante una opción o no, al tratarse de la rectificación de una autoliquidación, sin que el artículo 120 limite la rectificación

A la espera de que se pronuncie el Tribunal Supremo

## TEAC, Resolución 4223/2019 de 22 Julio 2021

El Tribunal matiza que, si la situación en que se ejercitó la opción inicial cambia a posteriori por una improcedente actuación de la Administración, que en su día minoró unas bases imponibles negativas con una actuación que los Tribunales terminan anulando,



sí debe aceptarse que la opción inicialmente emitida pueda mudarse, pero solo sobre la parte que "de nueva" tenga la situación posterior respecto de la inicial



En definitiva, no se está en puridad ante un cambio de la opción anterior, sino ante la posibilidad de optar respecto de algo nuevo sobre lo que antes no se había podido optar y siempre por un cambio de la situación que haya tenido como causa última una improcedente actuación de la Administración

## TEAC, Resolución 25/2020 de 22 septiembre de 2021

Dilucidar, interpretando el artículo 119.3 LGT si es posible aplicar en el Impuesto, el mecanismo de compensación de BIN's cuando la autoliquidación declarada resulta extemporánea, determinando si el ejercicio de la opción compensatoria de bases negativas es un mero requisito formal cuya inobservancia no puede dar lugar a la pérdida del derecho a tributar en el régimen especial, al cumplir todos los requisitos materiales al efecto o, por el contrario, constituye la imprescindible manifestación de la voluntad para elegir una de las alternativas posibles, lo cual posee contenido material con sustantividad propia

**Por tanto, en la medida en que aun no consta pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare definitivamente la cuestión, este Tribunal Central ha de mantener el que es su criterio, que constituye doctrina vinculante sobre la cuestión controvertida, y que supone que haya que confirmar, plenamente, la liquidación dictada en este caso y desestimar las pretensiones de la entidad reclamante**

## RECOMENDACIONES

### RECOMENDACIÓN (UE) 2021/801 DE LA COMISIÓN

de 18 de mayo de 2021

sobre el tratamiento fiscal de las pérdidas incurridas durante la crisis de la COVID-19

### 2. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PÉRDIDAS

Dadas las circunstancias económicas excepcionales de los años 2020 y 2021 debidas a la pandemia de COVID-19, los Estados miembros deben permitir el traslado de las pérdidas de las empresas como mínimo al ejercicio fiscal anterior, es decir, al menos a 2019.

Los Estados miembros pueden ampliar este período para permitir el traslado de pérdidas como máximo a los tres ejercicios fiscales anteriores, de modo que las empresas puedan compensar sus pérdidas correspondientes a los ejercicios de 2020 y 2021 con los beneficios ya gravados en los ejercicios de 2019, 2018 y 2017.

Los Estados miembros deben permitir que las empresas soliciten de inmediato y sin necesidad de esperar hasta el final del ejercicio el traslado a ejercicios anteriores de las pérdidas que consideren que vayan a sufrir en el ejercicio de 2021.

### 3. LIMITACIONES

A fin de limitar el impacto en los presupuestos nacionales, los Estados miembros deben limitar la cuantía de las pérdidas que pueden trasladarse a ejercicios anteriores. El importe máximo para dicho traslado debe ser de 3 millones EUR por ejercicio fiscal deficitario.

Si los Estados miembros permiten el traslado de pérdidas hasta 2017, las empresas que puedan optar a hacerlo no deben haber sufrido pérdidas en ninguno de los ejercicios fiscales de 2019, 2018 y 2017.

## Tipos de gravamen (Art. 29)

---

Cooperativas de crédito y cajas rurales	25,00%
Mutuas	25,00%
SGR y de refinanciación	25,00%
Colegios y asociaciones profesionales	25,00%
Entidades sin ánimo de lucro no ley 49/2002	25,00%
Fondos de promoción de empleo	25,00%
Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas	25,00%
Entidades de derecho público, puertos del Estado	25,00%
Empresas de Reducida Dimensión	25,00%
Nueva creación	15,00%
Cooperativas protegidas	20,00%
Entidades Ley 49/2002	10,00%
Sociedades de Capital Variable	1,00%
Fondos de Inversión	1,00%
SII y FII	1,00%
Fondos mercado hipotecario	1,00%
Fondos de pensiones	0,00%

---

## Cuota integra

- Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla
- Bonificación por prestación de servicios públicos locales
- Deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias
- Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente
- Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios
- Imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos permanentes
- Deducción por Doble imposición antes de 2015

Si el importe < 15% base imponible: se toma dicho importe

Si el importe > 15% base imponible:

Deducciones empresariales (I+D+i, cine y discapacidad)

Hasta que alcance el 15% de la base imponible

## Ejemplo 1

Sociedad sometida al tipo general, con INCN en el ejercicio anterior superior a 20 millones de euros tiene una base imponible en 2022, después de deducir BINs, reserva de capitalización y de nivelación, de 100. Puede aplicar bonificaciones y deducciones por doble imposición de 20 y una deducción por I+D+i de 10. Solución: Cuota íntegra= 25 Cuota líquida antes de deducciones por incentivos:  $25-20=5$ , aunque  $5 < 15$  (15% de 100, que es la cuota mínima), 5 será la cuota líquida y cuota mínima resultante. Este contribuyente no podrá aplicar la deducción por I+D+i que quedará pendiente para ejercicios siguientes

## Ejemplo 2

Sociedad sometida al tipo general, con INCN en el ejercicio anterior superior a 20 millones de euros tiene una base imponible en 2022, después de deducir BINs, reserva de capitalización y de nivelación, de 100. Puede aplicar bonificaciones y deducciones por doble imposición de 7 y una deducción por I+D+i de 10. Solución: Cuota íntegra= 25 Cuota líquida antes de deducciones por incentivos:  $25-7=18$ , como  $18 > 15$  (15% de 100, que es la cuota mínima), podrá seguir restando deducciones. Por lo tanto, podrá deducir solo 3 por I+D+i (y en el futuro podrá aplicar las 7 restantes), quedando la cuota líquida en 15, que es el mínimo



# DEDUCCIONES EMPRESARIALES



# DEDUCCIONES EMPRESARIALES

Concepto de deducción	
Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%
Inversiones en inmovilizado material o intangible afectos (I+D)	8%
Innovación tecnológica (i)	12%
Innovación tecnológica sector automóvil (i)	50-15%
Producción cinematográfica española y extranjera	30%-25%
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%
Por contrato de trabajo discapacitados	9.000-12.000€
Gastos o inversiones en conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso al monte por sociedades forestales	10%
Entidades portuarias	variable

# Límite de las deducciones

- Límite conjunto de deducciones empresariales
  - El importe de las deducciones no puede exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y en las bonificaciones
    - El citado coeficiente límite se eleva hasta el 50 % cuando el importe de la deducción por actividades de (I+D+i + cine) que corresponda a gastos e inversiones efectuadas en el propio periodo impositivo, exceda del 10 % de la cuota íntegra del ejercicio, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones
- Deducciones pendientes
  - Si la cuota líquida es inferior al total de deducciones se trasladan los saldos pendientes de deducir a las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos, cualquiera que sea la duración del ejercicio social. No obstante, dicho plazo se eleva a 18 años cuando las cantidades no deducidas en el período impositivo se correspondan con las deducciones por actividades de investigación científica e innovación tecnológica (I+D+i)

DGT V0163-17: el importe de deducción pendiente se podrá aplicar en las declaraciones posteriores siempre que no haya finalizado el plazo de 15-18 años

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

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

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


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


## **REAL DECRETO 1/2021, DE 12 DE ENERO, POR EL QUE SE MODIFICA:**

- **EL PGC RD 1514/2007, Y PGC PIMES RD 1515/2007, AMBOS DE 16 DE NOVIEMBRE**
- **NOFC RD 1159/2010, DE 17 DE SEPTIEMBRE**
- **NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PGC A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS RD 1491/2011, DE 24 DE OCTUBRE**

Entrada en vigor: será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021

## **Modificaciones del PGC: Adaptación de la normativa española a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)**

NIIF-UE-9 Instrumentos financieros  NRV 9º Instrumentos financieros

NIIF-UE-15 Reconocimiento de ingresos por operaciones ordinarias de ventas a clientes  NRV 14º Ingresos por ventas y prestación de servicios

## Instrumentos financieros:

### 1.- Modificación de la definición de Valor Razonable (Marco conceptual PGC 6º.2)

*Es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. El valor razonable se determinará sin practicar ninguna deducción por los costes de transacción en que pudiera incurrirse por causa de enajenación o disposición por otros medios. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.*

*El valor razonable se estima para una determinada fecha y, puesto que las condiciones de mercado pueden variar con el tiempo, ese valor puede ser inadecuado para otra fecha. Además, al estimar el valor razonable, la empresa deberá tener en cuenta las condiciones del activo o pasivo que los participantes en el mercado tendrían en cuenta a la hora de fijar el precio del activo o pasivo en la fecha de valoración  
../..*

## 2.- Se reducen las categorías de Activos Financieros pasando de 6 a 4

Antes	Ahora
1.- Préstamos y partidas a cobrar	1.- Activos a coste amortizado (antes 1 y 2)
2.- Inversiones mantenidas hasta el vencimiento	2.- Valor razonable con cambios en la cuenta de PyG (antes 3 y 4)
3.- Activos financieros mantenidos para negociar	3.- Activos financieros a coste (antes 5)
4.- Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	4.- Activos financieros a valor razonable con cambios en Patrimonio Neto (antes 6)
5.- Inversiones en patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas	
6.- Activos financieros disponibles para la venta	

### 3.- Se reducen las categorías de Pasivos Financieros pasando de 3 a 2

Antes	Ahora
1.- Débitos y partidas a pagar	1.- Coste Amortizado
2.- Pasivos financieros mantenidos para negociar	2.- Valor razonable con cambios en la cuenta de PyG (antes 2 y 3)
3.- Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	



## Disposición transitoria segunda: Regla de primera aplicación

Las modificaciones en los criterios de clasificación y valoración de instrumentos financieros se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la NRV 22<sup>a</sup>, cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, del Plan General de Contabilidad, con las excepciones establecidas en esta disposición transitoria. **La diferencia de valoración que surja en los activos y pasivos se reconocerá en una partida de reservas.**

La información comparativa no se adaptará a los nuevos criterios sin perjuicio de la reclasificación de partidas que sea preciso realizar para mostrar los saldos del ejercicio anterior ajustados a los nuevos criterios de presentación

## **Ingresos por ventas y prestación de servicios**

(Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC)

El principio básico consistente en reconocer los ingresos derivados del desarrollo de la actividad ordinaria cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y por el importe que se espera recibir de este último, a partir de un proceso secuencial de etapas, siendo las etapas las siguientes:

- 1) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente: que las partes lo hayan aprobado (por escrito, oralmente o de conformidad con otras prácticas comerciales habituales) y se hayan comprometido a satisfacer sus obligaciones respectivas
- 2) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato: que la entidad pueda identificar los derechos de cada una de las partes en relación con los bienes o servicios a transferir. Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, la entidad considerará cualquier acuerdo para recomprar el activo.
- 3) Determinar el precio o importe de la transacción, incluyendo componentes variables mediante estimaciones: que la entidad pueda identificar las condiciones de pago en relación con los bienes o servicios a transferir.

- 4) Asignar el precio o importe de la transacción a las obligaciones a cumplir, el cual deberá realizarse en función de los precios de venta individuales de cada bien o servicio distinto que se hayan comprometido en el contrato, o bien en su caso, siguiendo una estimación del precio de venta cuando el mismo no sea observable de modo independiente.
- 5) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple con una obligación comprometida mediante la transferencia de un bien o la prestación de un servicio.

Se transfiere el control cuando el cliente asume los beneficios del activo, acepta el activo y existe un derecho legal de cobro por parte de la entidad.

Ejemplo: Una empresa desarrolla dos actividades (venta y mantenimiento)

Siempre y cuando también se cumplan:

- Que el contrato tenga carácter comercial (no se aplicará a las ventas de inmovilizado)
- Que sea probable que la entidad vaya a cobrar la contraprestación a que tendrá derecho a cambio de bienes o servicios que se transferirán al cliente.

### **Efectos más significativos:**

1. Para reconocer los ingresos, **debe existir un contrato aprobado previamente por el cliente**. Antes se registraban cuando existían expectativas razonables de que la aprobación por el cliente se iba a producir en un futuro basada en la experiencia pasada.
2. **Ingresos por revisiones de precios en contratos**. Con la reforma solo **se reconocerán cuando sean probables**, mientras que antes se reconocían cuando existían expectativas razonables.
3. **Reclamaciones a los clientes**. Solo se **reconocerán cuando sean altamente probables y no estén sujetas a reversión en el futuro**. Antes se reconocían si existía probabilidad.

- 4) Ingresos variables. Solo se incluye en el precio de la transacción las variables que tienen alta probabilidad que los importes de los ingresos reconocidos no estén sujetos a reversiones significativas en el futuro como resultado de una nueva estimación posterior. Este criterio es diferente al anterior, ya que antes solo requería una probabilidad superior de ocurrencia.
- 5) Modificaciones en los contratos, para reconocerlos requiere la aprobación explícita del cliente, antes cuando era probable.
- 6) Reconocimiento de los ingresos deben ser reconocidos en el tiempo o en un punto del tiempo dependerá a menudo de un análisis cuidadoso de los términos del contrato, diferencias muy pequeñas entre contratos antes considerados como similares podrían tener un impacto fundamental en el momento en el cual se van a reconocer los ingresos.
- 7) Costes incrementales del contrato: Los costes previos a la obtención del contrato como costes legales, de licitación, etc.. se adjudique el contrato o no, no se pueden capitalizar. Pero los costes de diseño, si que cumplen las condiciones de costes incrementales del contrato. También las comisiones que se pagarían solo en el caso de obtener el contrato, también serian capitalizables.

A modo indicativo:

## Capítulo II: Reconocimiento de ingresos

Artículo 3 Identificación del contrato.

Artículo 4 Combinación de contratos.

Artículo 5 Modificaciones del contrato

Artículo 6 Identificación del objeto del contrato, obligaciones a cumplir.

Artículo 7 Bienes o servicios distintos.

Artículo 8 Criterios de cumplimiento de la obligación.

Artículo 9 Cumplimiento a lo largo del tiempo.

Artículo 10 Indicadores de cumplimiento en un momento del tiempo.

Artículo 11 Medición del grado de avance.

**Medición del grado de avance:** La empresa aplicará un solo método o procedimiento para medir el grado de avance de cada obligación, y el mismo método para todas las obligaciones similares y con circunstancias parecidas. **Los procedimientos apropiados para medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos** en función de la naturaleza del bien o servicio que la empresa se haya comprometido a transferir al cliente.

- **Cuando se aplica un método de producto** los ingresos se reconocen sobre la base de mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, certificaciones parciales de la obra ya realizada o del servicio prestado), en relación con los bienes o servicios pendientes. Los métodos de producto incluyen, entre otros, métodos tales como la identificación de las unidades producidas o entregadas, hitos alcanzados o tiempo transcurrido
- **Cuando se aplica un método de recursos** los ingresos se reconocen sobre la base del coste de los factores de producción empleados por la entidad, (es el caso de las horas de mano de obra acumuladas, otros gastos devengados, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los costes totales en que espera incurrir la empresa para satisfacer la obligación. En este caso, el reconocimiento lineal del ingreso puede ser apropiado cuando los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo.

## Capítulo III: Valoración de ingresos

Artículo 12 Determinación del precio de transacción

Artículo 13 Contraprestación variable

Artículo 14 Existencia en el contrato de un componente financiero significativo

Artículo 15 Contraprestación distinta al efectivo

Artículo 16 Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir

Artículo 17 Asignación basada en precios de venta independientes

Artículo 18 Asignación de un descuento

Artículo 19 Asignación de una contraprestación variable

Artículo 20 Cambios en el precio de transacción



## Capítulo IV: Casos particulares

Artículo 21 Costes incrementales de la obtención de un contrato

Artículo 22 Costes derivados del cumplimiento de un contrato

Artículo 23 Cambios de estimaciones y deterioro de valor

Artículo 24 Ventas con derecho a devolución

Artículo 25 Garantías entregadas).

Artículo 26 Actuaciones por cuenta propia y actuación por cuenta ajena

Artículo 27 Opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales

Artículo 28 Anticipos de clientes y pagos iniciales no reembolsables

Artículo 29 Acuerdos de cesión de licencias

Artículo 30 Acuerdos de recompra

Artículo 31 Acuerdos de depósito

Artículo 32 Acuerdos de entrega posterior a la facturación

## Disposición transitoria quinta: Regla de primera aplicación

La fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.

Las modificaciones en materia de reconocimiento y valoración de ingresos por entregas de bienes y prestación de servicios aprobadas se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22.<sup>a</sup> «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables» del Plan General de Contabilidad, y empleando una de las dos opciones siguientes:

- A) Se decide expresar de nuevo la información comparativa
- B) Se decide no expresar de nuevo la información comparativa.

Sin perjuicio de lo anterior, como solución práctica alternativa, la empresa podrá optar por seguir los criterios en vigor hasta el 31 de diciembre de 2020 en los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación (esto es, el 1 de enero de 2021 para una empresa cuyo ejercicio económico coincida con el año natural).



**Moltes gràcies per a la seva atenció!**

**BNFIX PICH**  
TAX · LEGAL · AUDIT · ADVISORY