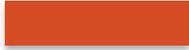


Diciembre 2020

 Según el proyecto de ley antifraude, el valor de los inmuebles en Sucesiones y Donaciones y en el ITPyAJD será el valor de referencia fijado por el Catastro

 Se endurece la exención de dividendos y de plusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones a partir de ejercicios iniciados en 2021

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS	3
A) Normativa Estatal	3
B) Normativa Autonómica	5
C) Normativa Foral del País Vasco	5
D) Normativa Foral de Navarra	11
II. ANÁLISIS NORMATIVO	12
A) Resumen del Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego	12
B) Proyecto de Presupuestos Generales de Estado para 2021	30
C) Planificación de la Renta 2020	42
D) Cierre contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2020. 85 recomendaciones	105
III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA	201
IV. NOTICIAS DE PRENSA	205
V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE	207

I. ÚLTIMAS NORMAS PUBLICADAS

A) Normativa Estatal

Resolución de 10 de septiembre de 2020 de la Dirección General del Catastro

Se aprueba el documento normalizado de representación en los procedimientos tributarios.

BOE 21 de septiembre de 2020

Real Decreto-ley 28/2020 de 22 de septiembre

Se aprueba el Real Decreto de trabajo a distancia.

BOE 23 de septiembre de 2020

Real Decreto-ley 30/2020 de 29 de septiembre

Se aprueba el Real Decreto de medidas sociales en defensa del empleo.

BOE 30 de septiembre de 2020

Ley 4/2020 de 15 de octubre

Se aprueba la Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

BOE 16 de octubre de 2020

Ley 5/2020 de 15 de octubre

Se aprueba la Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

BOE 16 de octubre de 2020

Real Decreto-ley 34/2020 de 17 de noviembre

Se aprueba el Real Decreto de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria.

BOE de 18 de noviembre 2020

Orden HAC/1089/2020 de 27 de octubre

Se modifica la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro

del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y se modifica otra normativa tributaria.

BOE de 24 de noviembre 2020

Convenio entre el Reino de España y la República de Cabo Verde

Se aprueba el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Madrid el 5 de junio de 2017.

BOE de 2 de diciembre 2020

Convenio entre el Reino de España y Rumanía

Se aprueba el Convenio que elimina la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y prevenir la evasión y elusión fiscales y su Protocolo, hecho en Bucarest el 18 de octubre de 2017.

BOE de 3 de diciembre 2020

Orden HAC/1154/2020 de 27 de octubre

Se modifican la Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 233, "Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados" y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria; y la Orden HAC/773/2019, de 28 de junio, por la que se regula la llevanza de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

BOE de 4 de diciembre 2020

Orden HAC/1155/2020 de 25 de noviembre

Se desarrollan, para el año 2021, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

BOE de 4 de diciembre 2020

B) Normativa Autonómica

Comunidad Autónoma de Islas Baleares

Ley 2/2020 de 15 de octubre

Se aprueba la Ley de medidas urgentes y extraordinarias para el impulso de la actividad económica y la simplificación administrativa en el ámbito de las administraciones públicas de las Illes Balears para paliar los efectos de la crisis ocasionada por la COVID-19.

BOE de 19 de noviembre de 2020

Comunidad Autónoma de Cataluña

Decreto ley 36/2020 de 3 de noviembre

Se aprueba la Ley de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos y del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

DOGC de 5 de noviembre de 2020

C) Normativa Foral del País Vasco

Normativa Foral de Álava

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 10/2020 del Consejo de Gobierno Foral de 8 de septiembre

Se aprueba la modificación de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria y de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como consecuencia de la COVID-19.

BOTHA de 16 de septiembre de 2020

Decreto Foral 29/2020 del Consejo de Gobierno Foral de 15 de septiembre

Se aprueba el Decreto de la relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general para 2020, conforme a la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

BOTHA de 23 de septiembre de 2020

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 11/2020 del Consejo de Gobierno Foral de 22 de septiembre

Se aprueba el Decreto de las exenciones tributarias aplicables a las operaciones y actos derivados del Fondo de apoyo a la solvencia de empresas estratégicas.

BOTHA de 30 de septiembre de 2020

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 12/2020 del Consejo de Gobierno Foral de 6 de octubre

Se aprueban las medidas tributarias adicionales urgentes relacionadas con la COVID-19 en determinados Impuestos que forman parte del sistema tributario de Álava.

BOTHA de 14 de octubre de 2020

Decreto Foral 32/2020 del Consejo de Gobierno Foral de 6 de octubre

Se aprueba la regulación de las condiciones y requisitos generales para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones por vía telemática ante la Hacienda Foral de Álava.

BOTHA de 14 de octubre de 2020

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 13/2020 del Consejo de Gobierno Foral de 13 de octubre

Se aprueban las medidas de reajuste en el Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la COVID-19.

BOTHA de 19 de octubre de 2020

Norma Foral 18/2020, de 21 de octubre

Se convalida el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 12/2020, de 6 de octubre, para aprobar las medidas tributarias adicionales urgentes relacionadas con la COVID-19 en determinados impuestos que forman parte del sistema tributario de Álava.

BOTHA de 30 de octubre de 2020

Norma Foral 20/2020 de 28 de octubre

Se convalida el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 13/2020, de 13 de octubre, para aprobar medidas de reajuste en el Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la COVID-19.

BOTHA de 16 de noviembre de 2020

Decreto Foral 35/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 3 de noviembre

Se aprueba el desarrollo de nuevas obligaciones de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

BOTHA de 11 de noviembre de 2020

Orden Foral 558/2020, de 3 de noviembre

Se modifica la Orden Foral 53/2020, de 14 de febrero por la que se aprueba el modelo 517 de solicitud de marcas fiscales del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, así como su forma de presentación.

BOTHA de 11 de noviembre de 2020

Normativa Foral de Bizkaia

Decreto foral 82/2020, de 8 de septiembre, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se desarrollan las obligaciones tributarias del proyecto Batuz, mediante la modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

BOB de 10 de septiembre de 2020

Orden foral 1482/2020, de 9 de septiembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se regulan las especificaciones normativas y técnicas del software garante y la declaración de alta en el registro de software garante.

BOB de 11 de septiembre de 2020

Decreto foral 83/2020, de 8 de septiembre, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se prorroga la vigencia temporal del régimen fiscal de la fase final de la «UEFA Euro 2020».

BOB de 17 de septiembre de 2020

Decreto foral normativo 10/2020 de 6 de octubre

Se establecen medidas tributarias adicionales urgentes en la Norma Foral General Tributaria, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre

Sociedades, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados y en el Tributo sobre el Juego mediante la explotación de máquinas o aparatos automáticos, relacionadas con la COVID-19.

BOB de 7 de octubre de 2020

Orden foral 1738/2020, de 19 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se desarrolla el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, en materia de aplazamientos excepcionales de deudas tributarias.

BOB de 22 de octubre de 2020

Norma foral 7/2020 de 21 de octubre

Se modifica la Norma Foral 6/2019, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2020.

BOB de 27 de octubre de 2020

Orden foral 1745/2020, de 19 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 2282/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios.

BOB de 28 de octubre de 2020

Orden foral 1808/2020, de 29 de octubre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas

Se modifica la Orden Foral 60/2015, de 9 de enero, por la que se aprueba el modelo 20R: Comunicación a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

BOB de 9 de noviembre de 2020

Decreto foral 100/2020, de 24 de noviembre, de la Diputación Foral de Bizkaia

Se modifica el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de Administración Electrónica.

BOB de 26 de noviembre de 2020

Normativa Foral de Gipuzkoa

Orden foral 380/2020, de 29 de septiembre

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

BOG de 2 de octubre de 2020

Orden foral 381/2020 de 29 septiembre

Se modifica la Orden Foral 5/2020, de 22 de enero, se aprueba el modelo 517 de solicitud de marcas fiscales del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, así como su forma de presentación.

BOG de 2 de octubre de 2020

Decreto foral 10/2020 de 29 de septiembre

Se aprueba el Decreto sobre estructura orgánica y funcional del Departamento de Hacienda y Finanzas.

BOG de 9 de octubre de 2020

Decreto foral 11/2020 de 6 de octubre

Se declaran las actividades prioritarias de mecenazgo para 2020 en el ámbito de los fines de interés general.

BOG de 9 de octubre de 2020

Decreto foral-norma 8/2020 de 13 de octubre

Se aprueban las medidas complementarias de carácter urgente para paliar determinadas consecuencias del Covid-19.

BOG de 15 de octubre de 2020

Orden foral 389/2020, de 12 de octubre

Se corrige error en la orden foral 381/2020, de 29 septiembre, de modificación de la Orden foral 5/2020, de 22 de enero, por la que se aprueba el modelo 517 de solicitud de marcas fiscales del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, así como su forma de presentación.

BOG de 16 de octubre de 2020

Norma Foral 2/2020 de 30 de octubre

Se aprueba la Cuenta General del Territorio Histórico de Gipuzkoa de 2018.

BOG de 10 de noviembre de 2020

Norma Foral 3/2020 de 6 de noviembre

Se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas para evitar el fraude fiscal.

BOG de 12 de noviembre de 2020

Decreto Foral-Norma 9/2020 de 10 de noviembre

Se introducen medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las entidades locales de Gipuzkoa.

BOG de 12 de noviembre de 2020

Decreto Foral 8/2020 de 16 de noviembre

Se establece el cese y nombramiento de diputada y diputados forales, y de nombramiento de primera teniente de diputado general.

BOG de 17 de noviembre de 2020

Decreto Foral 26/2020, de 17 de noviembre

Se cesa al director general de Hacienda.

BOG de 17 de noviembre de 2020

Decreto Foral 7/2020 de 16 de noviembre

Se establece una nueva determinación de los departamentos de la Diputación Foral de Gipuzkoa, y de sus áreas de actuación y funciones.

BOG de 17 de noviembre de 2020

Decreto Foral 23/2020 de 17 de noviembre

Se establece la nueva estructura departamental básica de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

BOG de 18 de noviembre de 2020

Decreto Foral-Norma 10/2020 de 17 de noviembre

Se aumenta para el ejercicio 2020 el límite máximo de endeudamiento a largo plazo.

BOG de 18 de noviembre de 2020

D) Normativa Foral de Navarra

Ley Foral 14/2020 de 1 de septiembre

Se aprueban medidas extraordinarias para hacer frente a la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19), una vez superada la fase 3 del Plan para la transición hacia una nueva normalidad.

BOE de 17 de septiembre 2020

Decreto-ley Foral 8/2020 de 17 de agosto

Se aprueban en la Comunidad Foral de Navarra medidas extraordinarias para responder ante la situación de especial riesgo derivada del incremento de casos positivos por COVID-19.

BOE de 29 de septiembre 2020

II. ANÁLISIS NORMATIVO

A) **Resumen del Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego**

Este Proyecto tiene por objeto introducir distintas modificaciones, principalmente en materia tributaria, con una doble vertiente.

Por un lado, incorpora al ordenamiento jurídico interno parte del Derecho de la Unión Europea pendiente de transposición, referente a las prácticas de elusión fiscal.

Por otro lado, se introducen cambios con la finalidad de incrementar la prevención y lucha contra el fraude, así como para aclarar algunas cuestiones que provocaban discrepancias entre la doctrina, reforzando así la seguridad jurídica. En este sentido, merece mención expresa la sustitución del “valor real” por el “valor” de los bienes y derechos cuando se trata de cuantificar la base imponible de varios impuestos, equiparando este último, en general, al “valor de mercado” e introduciendo el concepto de “valor de referencia” que se utilizará en varios tributos como valor de los inmuebles.

Salvo excepciones que se indicarán, la entrada en vigor de la norma se producirá al día siguiente de su publicación.

1. Impuesto sobre Sociedades

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

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

- Cuando el contribuyente transfiera dichos elementos a un Estado miembro de la UE o del EEE podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria por quintas partes iguales (hasta ahora se podía solicitar el 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 ingresará la totalidad de la deuda, se iniciará el período ejecutivo.
- Se establecen supuestos en los que el fraccionamiento pierde su vigencia: cuando los elementos afectados sean objeto de transmisión a terceros; cuando se trasladen con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE; cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a un Estado fuera de la UE o del EEE; si se encuentra en liquidación o concurso; o si no efectúa el ingreso del fraccionamiento en plazo.

- Cuando el traslado de los elementos patrimoniales sea objeto de gravamen a la salida en un Estado miembro de la UE, el valor determinado por dicho Estado a la salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado.
- No se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías, o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año a un establecimiento permanente situado en España.

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

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

Las novedades que se introducen son:

- La imputación de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente se extiende a las obtenidas por sus establecimientos permanentes (EP) en el extranjero, sin que se aplique en este caso la exención por doble imposición. La renta se imputará en el período impositivo en el que el EP la obtenga.
- Se regulan dos nuevos supuestos de imputación de rentas: las que provengan de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas; y las que procedan de operaciones sobre bienes y servicios realizadas con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente o establecimiento añada un valor económico escaso o nulo.
- No se incluirá la renta positiva cuando al menos 2/3 (antes más del 50 por 100) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.
- En el caso de EP, el contribuyente deberá aportar, conjuntamente con la declaración por este Impuesto, el importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible, la justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación, así como los registros contables de las operaciones que realicen y de los activos y pasivos afectos a los mismos.
- Ahora ya no se excluyen de la transparencia fiscal a las rentas de sociedades holding, aunque no se les aplica si tienen una mínima actividad ellas mismas o la entidades del grupo o si acreditan motivo económico válido para su constitución y operativa.

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Imputación temporal (art. 14.2 h LIRPF) (aplicación desde entrada en vigor de la ley)

Se actualiza la regla especial de imputación temporal, en relación a los rendimientos del capital mobiliario procedentes de contratos de seguro de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, para adaptarla a la normativa de seguros actualmente en vigor.

Transmisiones a título lucrativo (art. 36 LIRPF)

Se modifica este precepto con la finalidad de que un contribuyente que adquiere un bien a través de un contrato o pacto sucesorio se subroga en el valor y la fecha de adquisición que tenía dicho bien en el causante, introduciéndose el siguiente párrafo: *“(...) en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera antes del fallecimiento del causante los bienes adquiridos se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.”*

De esta forma se impide una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original.

Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional (art. 91 LIRPF) (aplicación desde entrada en vigor de la ley)

Las modificaciones introducidas se han comentado en el apartado del Impuesto sobre Sociedades referente a la transparencia fiscal internacional.

Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva (art. 94 LIRPF, con efectos 1 de enero de 2022)

Se procede a homogeneizar el tratamiento fiscal de las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva, conocidas como fondos y sociedades de inversión cotizadas (ETF), con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen.

- Por un lado, en la letra a) del apartado 1 se actualiza la mención al actual Reglamento de desarrollo de la Ley de instituciones de inversión colectiva.
- Por otro lado, en la letra a) del apartado 2 se añade un tercer requisito para la aplicación del diferimiento fiscal: que el reembolso o transmisión o, en su caso, la suscripción o adquisición, no tenga por objeto participaciones o acciones en fondos de fondos de inversión cotizados y SICAV índice cotizadas, cualquiera que sea el mercado regulado o el sistema multilateral de negociación en el que coticen y la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia.

Aplicación del régimen de diferimiento a determinadas participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas con anterioridad a 1 de enero de 2022 (Disposición transitoria trigésima sexta)

El régimen de diferimiento no será de aplicación a las participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas por el contribuyente con anterioridad a 1 de enero de 2022 y no cotizadas en bolsa de valores española, siempre que el

importe del reembolso o transmisión no se destine a la adquisición de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva cotizadas.

Obligaciones de información (disposición adicional decimotercera LIRPF) (aplicación desde entrada en vigor de la ley)

Se añaden dos apartados con la finalidad de reforzar el control tributario sobre los hechos imposables relativos a monedas virtuales:

- Se introduce una obligación de suministro de información sobre los saldos que mantienen los titulares de monedas virtuales, a cargo de quienes proporcionen servicios en nombre de terceros para salvaguardar claves criptográficas privadas que posibilitan la tenencia y utilización de tales monedas, incluidos los proveedores de servicios de cambio si también prestan el servicio de tenencia.
- Se establece, para las personas mencionadas en el guion anterior, la obligación de suministrar información acerca de las operaciones sobre monedas virtuales (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) en las que intervengan. Esta misma obligación se extiende a quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales.

3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Determinación de la base imponible (art. 18 LIRNR)

- Se introduce un nuevo apartado especificando que se integrará en la base imponible del Impuesto la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que traslada su actividad al extranjero (hasta ahora solo se integraban las plusvalías con motivo del traslado de elementos de un EP que cesa y las de elementos afectos a un EP que se traslada).
- Ya se han comentado en el apartado del Impuesto sobre Sociedades las novedades sobre el “exit tax”, sustituyéndose también el aplazamiento por el fraccionamiento cuando el traslado es a la UE o al EEE.

Período impositivo y devengo (art. 20 LIRNR)

Se especifica que se entenderá concluido el período impositivo en el momento en el que la entidad se traslade al extranjero.

4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Base imponible (art. 9 LISD)

- Para calcular la base imponible, se sustituye el concepto de valor real por el de “valor de los bienes y derechos”, considerándose que este último, salvo reglas especiales, se considerará que es el “valor de mercado”. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tomará como base imponible.
- Se entiende por valor de mercado el precio más probable por el cual podría

venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

- En el caso de bienes inmuebles su valor será “el valor de referencia” previsto en la normativa del Catastro Inmobiliario en la fecha de devengo, haciéndose la previsión de que, si el valor declarado es superior al de referencia, prevalece el declarado. Cuando no se disponga del valor de referencia, la base imponible será la mayor de dos: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.
- El valor de referencia solo se puede impugnar cuando se recurra la liquidación o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación. En estos casos, para que la Administración tributaria pueda resolver, necesitará un informe previo preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro a la vista de la documentación aportada. También emitirá este informe cuando lo solicite la Administración como consecuencia de una reclamación económico-administrativa.
- Se regula la acumulación de donaciones incluyendo los contratos y pactos sucesorios que produzcan adquisiciones en vida del causante.
- En aplicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de septiembre de 2014, se extiende a los extranjeros no residentes ni en la UE ni en el EEE, las reglas para tributar por la normativa de la Comunidad Autónoma que les corresponda.

5. Impuesto sobre el Patrimonio

Base imponible en los bienes inmuebles (art. 10 LIP)

- Los inmuebles se computarán, como ahora, por el mayor valor de tres: el valor catastral, “el determinado” o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición. Habrá que saber qué diferencia existe entre el valor comprobado y el determinado por la Administración. De esta manera, parece que se elimina el problema de subida inmediata del valor de los inmuebles antiguos (en general se valoran por el valor catastral) si se hubiera aprobado la redacción del Anteproyecto que incluía como cuarto valor al de mercado.

Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias (art. 17 LIP)

- Como hasta ahora los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto. La novedad es que, en los supuestos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del impuesto, el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha en la base imponible del tomador. Hasta ahora el criterio administrativo era que no se incluían en la base imponible los seguros sin posibilidad de rescate.
- Se establece una nueva regla de valoración cuando se perciben rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida, debiendo computarse por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto.

6. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (art. 7 TRITPyAJD)

Se aclara que, con independencia de la condición del adquirente, no estarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas las operaciones enumeradas en la norma cuando los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica. Con la nueva redacción se intenta explicitar que en las compras a particulares, por empresarios o profesionales, de bienes muebles se produce el hecho imponible en esta modalidad. Esta modificación recoge la jurisprudencia europea que el Tribunal Supremo ya ha hecho suya.

Base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (arts. 10 y 30 TRITPyAJD)

- Para calcular la base imponible se sustituye el concepto de valor real por el “valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda”, considerándose que este último, salvo reglas especiales, se considerará que es el “valor de mercado”. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de las magnitudes se tomará como base imponible.
- Se da la misma definición de valor de mercado que en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- En el caso de bienes inmuebles su valor será “el valor de referencia” previsto en la normativa del Catastro Inmobiliario en la fecha de devengo, haciéndose la previsión de que, si el valor declarado es superior al de referencia, prevalece el declarado. Cuando no se disponga del valor de referencia, la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.
- El valor de referencia solo se puede impugnar cuando se recurra la liquidación o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación. En estos casos, para que la Administración tributaria pueda resolver, necesitará un informe previo preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro a la vista de la documentación aportada. También emitirá este informe cuando lo solicite la Administración como consecuencia de una reclamación económico-administrativa.
- Respecto a la base imponible de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, se establece que, cuando se determine en función del valor de bienes inmuebles, el de los mismos no podrá ser inferior al determinado para calcular la base de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
- Se modifica el artículo 314 de la Ley del Mercado de Valores para sustituir el concepto de valor real por el de “valor” y se establece que los valores netos contables de los inmuebles, que se sustituyen por los valores reales de los mismos, se habrán de sustituir por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, según lo dispuesto en la norma reguladora del Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales (usando el valor de referencia cuando procede).

7. Impuesto sobre el Valor Añadido

Responsables del Impuesto (art. 87 y apartado Quinto del ANEXO de la LIVA)

- Se actualiza el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago del impuesto, definido actualmente para los Agentes de Aduanas. A partir de ahora será de aplicación a las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.
- Se sustituye el término “recinto aduanero”, para clarificar que esta responsabilidad alcanza a los procedimientos de declaración y de verificación de datos de declaraciones aduaneras.
- Se extiende el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago de la deuda tributaria que alcanza a los titulares de los depósitos distintos de los aduaneros correspondiente a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, a los bienes objeto de Impuestos Especiales excluidos hasta la fecha, para evitar que los beneficios del régimen se utilicen de forma fraudulenta para realizar compras exentas del IVA al amparo del régimen, con devengo del Impuesto a la salida pero sin ingreso del mismo ante la Hacienda Pública. En caso de productos objeto de los Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas, la responsabilidad no se exige al titular del depósito si la salida o el abandono de los bienes se ha realizado por persona autorizada para ello que conste en el registro de extractores, registro que se crea a estos efectos.

Régimen Especial del Grupo de Entidades (art. 163 nonies)

Se especifica que la entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades, matizando que se incluyen las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda tributaria, de la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades, siendo responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignados por las entidades dependientes que se integran en la declaración-liquidación agregada.

8. Impuesto General Indirecto Canario

Responsables del Impuesto (art. 21 bis de la Ley 20/1991)

Se incorporan las modificaciones incluidas en el IVA en cuanto a la responsabilidad tributaria en las liquidaciones aduaneras.

Infracciones y sanciones (art. 63 Ley 20/1991)

Se tipifica como infracción tributaria el retraso o incumplimiento de la obligación de la llevanza de libros en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria Canaria, y se establecen las correspondientes sanciones.

9. Impuestos Especiales

Infracciones y sanciones (art. 19 LIIEE)

Se añaden nuevos supuestos de infracciones tributarias:

- La existencia de diferencias en menos de materias primas, productos en curso de fabricación o productos terminados en fábricas y depósitos fiscales, que excedan de los porcentajes autorizados reglamentariamente, puestas de manifiesto en recuentos de existencias practicados por la Administración. Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria del 50 por 100 de las cuotas del impuesto especial que corresponderían a los productos terminados sobre los que se haya comprobado la diferencia o a los productos terminados que se hubieran podido obtener a partir de los productos en curso o las materias primas respecto de los cuales se haya comprobado la diferencia, calculadas aplicando el tipo impositivo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción, con un mínimo de 300€.
- El incumplimiento por los obligados tributarios de los requisitos y condiciones establecidos en la norma necesarios para la aplicación de las exenciones o tipos reducidos previstos en aquélla, cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de dichos beneficios. Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 50 por 100 del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas, y se incrementará en caso de comisión repetida en un 25 por 100.
- Se tipifica también como infracción tributaria leve la tenencia, con fines comerciales, de bebidas alcohólicas o labores del tabaco que ostentan marcas fiscales sin cumplir los requisitos establecidos al efecto, a la vez que se regula una nueva multa de 90€ por cada kilo de picadura para liar con un importe mínimo de 600 euros por cada infracción por no ostentar u ostentar sin cumplir los requisitos exigidos las marcas fiscales.
- Se establece una nueva infracción tributaria calificada de leve por el incumplimiento por los obligados tributarios de los requisitos y condiciones establecidos en la norma para la aplicación de un supuesto de exención o un tipo impositivo reducido en razón del destino de los productos objeto de los impuestos especiales, cuando no constituya infracción tributaria grave. La sanción consistirá en una multa pecuniaria del 10 por 100 del beneficio fiscal aplicado a los productos respecto de los cuales se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas en la norma.

Impuesto Especiales sobre el Carbón (art. 87 LIIEE)

Constituye infracción tributaria grave el incumplimiento por los sujetos pasivos de los requisitos establecidos en la norma necesarios para la aplicación de las exenciones o tipos reducidos previstos en aquélla, cuando no se justifique el uso o destino dado al carbón objeto de dichos beneficios. La base de la sanción será el importe del beneficio fiscal aplicado al carbón respecto del cual se haya incumplido los requisitos y condiciones establecidas en las normas. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100. Cuando esta infracción no se considere grave la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por 100.

Impuesto Especiales sobre la Electricidad (art. 103 LIIEE)

Constituye infracción tributaria grave el incumplimiento por los contribuyentes del impuesto de los requisitos y condiciones establecidos en la norma necesarios para la aplicación de las exenciones o reducciones en la base imponible previstas en aquélla, cuando no se justifique el uso o destino dado a la electricidad objeto de dichos beneficios. La base de la sanción será el importe del beneficio fiscal aplicado a la energía eléctrica respecto de la cual se hayan incumplido los requisitos y condiciones establecidas en las normas. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por 100. Cuando esta infracción no se considere grave, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por 100.

10. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

Exenciones (Art. 82 TRHLL)

- Se aclara que las personas físicas no residentes, al igual que las residentes en territorio español, están exentas del Impuesto.
- Se especifica que, para el cómputo del importe neto de la cifra de negocios (INCN) cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades, dicha magnitud se referirá al conjunto de entidades pertenecientes al grupo, con independencia de la obligación de consolidación contable, como reacción a la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2018 que consideró que, con la redacción vigente, en el caso de grupos que no consolidan no hay que sumar los INCN de las entidades del grupo a efectos de este beneficio fiscal.

11. Ley General Tributaria

Principios de ordenación y aplicación del sistema tributario (art. 3 LGT)

Se prohíbe que se aprueben mecanismos de regularización tributaria que impliquen una disminución de la cuantía de la deuda tributaria (amnistía fiscal).

Intereses de demora (art. 26 LGT)

Como sabemos, cuándo un contribuyente obtiene una devolución improcedente, la Administración le puede exigir intereses de demora. Si se aprueba la norma proyectada, y como primera medida para facilitar las regularizaciones voluntarias, no procederá el pago de dichos intereses cuando el obligado regularice voluntariamente su situación tributaria antes de que sea requerido por la Administración, sin perjuicio de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Recargos extemporáneos (art. 27 LGT)

También para incentivar las regularizaciones voluntarias, se modifica el régimen de recargos estableciéndose un sistema creciente y más gradual que el vigente.

- Un 1 por 100 más otro 1 por 100 adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración. Recargos aplicables:

Regularización= R	Ahora	Después	Diferencia
R < 1 mes	5	1	4
1 < R < 2 meses	5	2	3
2 < R < 3 meses	5	3	2
3 < R < 4 meses	10	4	6
4 < R < 5 meses	10	5	5
5 < R < 6 meses	10	6	4
6 < R < 7 meses	15	7	8
7 < R < 8 meses	15	8	7
8 < R < 9 meses	15	9	6
9 < R < 10 meses	15	10	5
10 < R < 11 mes	15	11	4
11 < R < 12 meses	15	12	3
R > 12 meses	20 + i	15 + i	5

i= interés de demora

- Si la Administración regulariza la situación tributaria de un contribuyente, sin sanción, y este regulariza mediante declaraciones o autoliquidaciones otros períodos del mismo impuesto y por los mismos hechos o circunstancias regularizados por la Administración, solo se le exigirán intereses de demora, y no recargos, si se cumplen todas las circunstancias siguientes: la autoliquidación o declaración se presente en el plazo de 6 meses desde el siguiente a la notificación de la liquidación, que se reconozcan y paguen completamente las cantidades resultantes, que no se solicite rectificación de la autoliquidación ni se recurra la liquidación emitida por la Administración y que por la regularización administrativa no se imponga un sanción.
- El nuevo régimen de recargos será de aplicación a los exigidos con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y que no hayan adquirido firmeza.

Obligaciones tributarias formales (art. 29 LGT) (entrará en vigor a los 3 meses de la entrada en vigor de la ley)

Nueva obligación para los productores, comercializadores y usuarios de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas: deberán garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos.

Devoluciones derivadas de la normativa derivada de cada tributo (art. 31 LGT)

- Como sabemos, cuando la Administración se retrasa y no devuelve en plazo las cantidades que correspondan a los contribuyentes de un tributo, debe de abonar los intereses de demora que correspondan. La novedad es que, a efectos del cálculo de dichos intereses, no se computarán las dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración.

- Si la devolución se ordena por un procedimiento de inspección, no se computarán para el cálculo de los intereses de demora los días en los que no pudo efectuar actuaciones y estuvo suspendido el plazo para atender los requerimientos por petición expresa del obligado tributario, o cuando se amplía el plazo del procedimiento en el caso de que el obligado manifieste que no tiene o no va a portar la información solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido.

Devolución de ingresos indebidos (art. 32 LGT)

En el caso en que se acuerde la devolución de ingresos indebidos en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días en que la Inspección no puede efectuar actuaciones y quedó suspendido el plazo para atender los requerimientos por petición expresa del obligado tributario.

Representación de personas o entidades no residentes (art. 47 LGT)

Se suprime el requisito de designar, en todo caso, representante con domicilio en territorio español cuando un no residente opere aquí a través de un EP. Se designará representante solo cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria.

Medidas cautelares (art. 81 LGT)

Se añade un nuevo supuesto en el que la Administración podrá adoptar medidas cautelares: cuando en la tramitación de una solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho se observe que existen indicios racionales de que el cobro de las deudas cuya ejecutividad pretende suspenderse pueda verse frustrado o gravemente dificultado. De esta manera se trata de evitar que los procedimientos de suspensión con otras garantías, o con dispensa de ellas, puedan ser utilizados de forma fraudulenta.

Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias (art. 95 bis LGT)

- Se reduce a 600.000€ (antes 1.000.000€) el importe de las deudas y de sanciones pendiente de pago para que los deudores a la Hacienda Pública sean incluidos en la publicación periódica de sus nombres.
- Se incluyen en el listado, junto a los deudores principales, a los responsables solidarios.
- No se incluirán en el listado a los deudores que paguen la totalidad de la deuda tributaria y las sanciones antes de la finalización del periodo de alegaciones a la inclusión en la lista.

Terminación del procedimiento iniciado mediante declaración (art. 130 LGT)

- Como sabemos, una de las causas por las que finaliza este procedimiento es por caducidad. Se establece ahora que no procederá la declaración de caducidad respecto de aquellos tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos de importación.

- Se añade una nueva causa de terminación de este procedimiento: por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento iniciado mediante declaración o algún elemento de dicho objeto, en los tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos de importación.

Plazo de actuaciones inspectoras (art. 150 LGT)

Se introduce un nuevo supuesto de suspensión del cómputo del plazo de actuaciones inspectoras por la aplicación de determinados instrumentos dirigidos a facilitar la cooperación y coordinación de las Administraciones tributarias del Estado con las forales.

Actas de disconformidad (art. 157 LGT)

Se suprime la obligación del informe de disconformidad, aunque no se prohíbe que se acompañe al acta. Actualmente el contenido del informe es frecuente que se recoja dentro del acta.

Recaudación en período ejecutivo (art. 161 LGT)

- Las solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario, así como las solicitudes de suspensión y pago en especie no impedirán el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en periodo voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo. Se intenta evitar el uso inadecuado de la presentación de reiteradas solicitudes de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie.
- Se especifica que la declaración de concurso no suspenderá el plazo voluntario de pago de las deudas que tengan la calificación de concursal, sin perjuicio de que las actuaciones del período ejecutivo se rijan por lo dispuesto en la ley 22/2003, Concursal.

Sujetos infractores (art. 181 LGT)

Se añade un nuevo supuesto de sujeto infractor: la entidad dominante en el régimen especial de entidades del IVA.

Reducción de las sanciones (art. 188 LGT)

En consonancia con la reducción de los recargos por declaración extemporánea y para intentar reducir la litigiosidad se modifica a la baja la graduación de las sanciones en los casos siguientes:

- Se eleva al 65 por 100 (antes 50 por 100) la reducción de la sanción en los supuestos de actas con acuerdo.
- Se eleva al 40 por 100 (antes 25 por 100) la reducción de la sanción cuando se realice el ingreso total del importe en plazo voluntario de pago y no se plantee recurso o reclamación económico-administrativa contra la sanción y la liquidación

correspondiente en la vía administrativa.

Estas dos nuevas reducciones se aplicarán a las sanciones exigidas con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley, siempre que resulten más favorables para el obligado tributario y la sanción no haya adquirido firmeza.

Infracciones tributarias (arts. 198 y 199 LGT)

Se eleva el importe mínimo de la sanción, de 100 a 600€, por no presentar en plazo o por presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la declaración (aduanera) sumaria de entrada del artículo 127 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión.

Si las declaraciones aduaneras se presentan por medios distintos a los electrónicos, cuando exista obligación de hacerlo así, la sanción será una multa fija de 250€ cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera.

Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y uso de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable (art. 201 bis LGT) (entrada en vigor 3 meses después de que entre en vigor la ley)

- Se introduce un nuevo supuesto de infracción tributaria grave por la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando permitan: llevar contabilidades distintas, no reflejen, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas, registrar transacciones distintas a las realizadas, alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable, no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria y no se certifiquen, si existiera esta obligación por disposición reglamentaria.
- La infracción se sancionará con multa pecuniaria fija de 150.000€, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción. No obstante, las infracciones por no certificar los sistemas fabricados, producidos o comercializados, se sancionarán con multa pecuniaria fija de 1.000€ por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado.
- Constituye infracción tributaria grave la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido y cuando los mismos no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.
- La infracción por tener sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a Derecho se sancionará con multa pecuniaria fija de 50.000€ por cada ejercicio, y con el mismo importe si los programas certificados se han alterado o modificado.

Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria (art. 209 LGT)

Se amplía a 6 meses (actualmente 3) el plazo del que dispone la Administración para iniciar el procedimiento sancionador.

Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa (art. 233 LGT)

- Los Tribunales Económico-Administrativos podrá inadmitir las solicitudes de suspensión en los supuestos en que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación y cuando se aprecie que al dictar el acto administrativo se ha podido incurrir en error matemático, material o de hecho cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo, la existencia de indicios de esos supuestos.
- Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

Información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Disposición adicional decimoctava LGT)

- Además de tener que informar de cuentas, valores, seguros y rentas en inmuebles, se establece la obligación de informar también sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.
- En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero, las sanciones son las mismas que las que se imponen por incumplir la obligación de informar del resto de bienes y derechos, y consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000€ por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000€.
- La sanción será de 100€ por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500€, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Garantías globales en la deuda aduanera (Nueva Disposición adicional vigésima quinta LGT)

- Cuando un representante aduanero que actúe en la modalidad de representación

directa, aún sin tener la condición de deudor, quiera solicitar la constitución de la garantía global, quedará obligado al pago de la deuda aduanera y tributaria derivada de las declaraciones aduaneras vinculadas a la misma cuando dicha deuda aduanera y tributaria no haya sido satisfecha por el deudor o recaudada como consecuencia de la ejecución de la garantía. Dicha responsabilidad tendrá carácter solidario.

- La obligación de pago será exigible directamente al responsable una vez iniciado el período ejecutivo sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad.

12. Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal (Ley 36/2006)

Definición de jurisdicción no cooperativa (DA 1ª)

- Se cambia el término de “paraísos fiscales” por el de “jurisdicciones no cooperativas”, conforme a la tendencia internacional.
- A parte de tener tal consideración los países y territorios que se determinen por Orden Ministerial, se añade que también tendrán tal consideración los regímenes fiscales perjudiciales.
- También se da nueva redacción a los criterios de actualización para determinar la relación de jurisdicciones no cooperativas en base a criterios de transparencia, que faciliten o no la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en esos territorios y la existencia de baja o nula tributación.
- Se define qué se entiende por efectivo intercambio de información tributaria: la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en esa materia en los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.
- Se entiende por baja tributación que el país o territorio aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades o al IRNR.
- Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades o al IRNR, según corresponda.
- Tendrán la consideración de impuestos idénticos o análogos los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.
- La relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrán actualizar con los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la UE o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.
- Mientras no se apruebe la Orden Ministerial con la relación de jurisdicciones no cooperativas, se entenderán por tales los paraísos fiscales del Real Decreto

1080/1991.

Referencias normativas (DA 10ª)

Se actualizan las referencias normativas a paraísos fiscales por el nuevo concepto de jurisdicciones no cooperativas.

13. Ley 7/2012 de medidas contra el fraude

Limitación del uso de efectivo para determinadas operaciones económicas (art. 7)

- Se disminuye a 1.000€ el importe máximo que podrá pagarse en efectivo en las operaciones en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional.
- No obstante, cuando el pagador sea una persona física y no actúe en calidad de empresario o profesional, el citado importe seguirá siendo de 2.500€, y de 10.000€ (antes 15.000€) cuando justifique que no tiene su domicilio fiscal en España.
- En el procedimiento sancionador se prescinde del trámite de audiencia previa a la resolución.
- El pago voluntario implica la terminación del procedimiento con reducción del 50 por 100 de la sanción.
- Esta nueva reducción se aplicará a los pagos efectuados a partir de la entrada en vigor de esta ley, aunque se refieran a operaciones concertadas con anterioridad al establecimiento de la limitación.

14. Ley del Catastro Inmobiliario

- Amplía los supuestos de incorporación de nuevas construcciones y alteraciones mediante comunicación de las Administraciones Locales y entidades gestoras del IBI, sin que se obligue por la ordenanza fiscal, en lo referente a actos sujetos a licencia o autorización administrativa.
- Se habilita un régimen de comunicaciones por el que la información suministrada queda amparada por la exención de la obligación de declarar, siempre que se cuente con toda la documentación acreditativa de la correspondiente alteración.
- Se trasladan los efectos del procedimiento de subsanación al momento en el que la Administración tributaria tiene constancia de la discrepancia entre descripción catastral y realidad, facilitando el ajuste a la evolución de la realidad inmobiliaria.
- Se adapta la regulación del valor de referencia de la Dirección General del Catastro (DGC) en los siguientes términos:
 - La DGC determinará de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las

compraventas inmobiliarias efectuadas, para lo que incluirá las conclusiones del análisis de esos precios en un informe anual del mercado inmobiliario, y en un mapa de valores, que se publicará en la Sede Electrónica del Catastro, y que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos.

- Con el fin de que el valor de referencia de los inmuebles no supere el valor de mercado se fijará, mediante Orden de la Ministra de Hacienda, un factor de minoración al mercado para los bienes de una misma clase.
- Cada año, la DGC aprobará una resolución –y la publicará antes del 30 de octubre del año anterior previo trámite de audiencia colectiva por 10 días en los que se podrán presentar alegaciones- con los elementos precisos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los citados módulos de valor medio y de los factores de minoración correspondientes. Esa resolución será recurrible en vía económico-administrativa o mediante recurso de reposición por los interesados y en el plazo de un mes desde su publicación, sin que la interposición de la reclamación suspenda su ejecución.
- En los 20 primeros días del mes de diciembre, la DGC publicará en el BOE anuncio informativo para general conocimiento de los valores de referencia de cada inmueble, que podrán ser consultados de forma permanente a través de la Sede Electrónica del Catastro.
- Régimen transitorio para determinar el valor de referencia de cada inmueble: se establece un procedimiento que se utilizará hasta que se apruebe el desarrollo reglamentario del procedimiento definitivo. En inmuebles urbanos, las reglas de cálculo se ajustarán a lo previsto en las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral, se aplicarán módulos básicos de cada municipio y la resolución a aprobar definirá su ámbito de aplicación, concretando reglas u criterios de cálculo, módulos básicos de suelo y construcción, valores de suelo de zona y costes de construcción y, en su caso, coeficientes correctores. En inmuebles rústicos también la resolución concretará criterios y reglas de cálculo, así como, en su caso, importes y campos de aplicación de coeficientes correctores de localización, agronómicos y socioeconómicos. El informe anual del mercado inmobiliario determinará los coeficientes correctores aplicables y sus importes.

15. Ley del Juego

- Se arbitran medidas para prever e impedir la manipulación de las competiciones deportivas y el fraude en apuestas deportivas.
- Se amplía el número de entidades a las que la autoridad que regula el juego puede solicitar información.
- Se exige a los operadores del juego que elaboren un manual específico de

procedimientos para luchar contra el fraude.

- Se exigen a los operadores nuevos compromisos como no utilizar denominaciones parecidas a entidades que ofrezcan actividades de juego sin estar autorizados o seguir la actividad de los jugadores para evitar prácticas fraudulentas o de riesgo.
- Se establecen nuevos supuestos para no conceder licencias o autorizaciones cuando no solo la persona o entidad haya sido sancionada antes, sino que lo haya sido cualquier entidad del grupo empresarial o que no haya satisfecho las sanciones pecuniarias anteriores.
- Se establecen nuevas infracciones y sanciones de prácticas fraudulentas o de vulneraciones de la normativa de protección a los jugadores.
- Se explicita el deber de colaboración con la Administración Tributaria de la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado, que podrá concretarse a través de convenio con la AEAT.

B) Proyecto de Presupuestos Generales de Estado para 2021

0. Introducción

El pasado 28 de octubre de 2020 entró en el Congreso de los Diputados el Proyecto de Ley de Presupuestos para 2021. Resumimos los cambios más importantes recogidos en materia tributaria.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aumenta en dos puntos porcentuales la escala general para bases superiores a 300.000€ y, asimismo, se aumenta el tipo en tres puntos a la base del ahorro a partir de 200.000€. Se reduce el límite general aplicable en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, si bien se prevé que el nuevo límite pueda incrementarse para las contribuciones empresariales. Por último, se prorrogan para el período impositivo 2021 los límites cuantitativos que delimitan el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva.

Respecto al Impuesto sobre Sociedades se modifica la exención y la deducción para evitar la doble imposición sobre dividendos o sobre las rentas generadas en las transmisiones de participaciones que, de ser plena, pasa a ser del 95 por 100. No obstante, se regula un régimen transitorio, durante tres años, para que las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 40.000.000€ puedan aplicar la exención y la deducción plena, siempre que las rentas procedan de una filial constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021.

Además, deja de aplicarse tanto la exención como la deducción cuando, teniendo un porcentaje inferior al 5 por 100, el precio de adquisición es superior a 20.000.000€. En este supuesto se regula un régimen transitorio por un periodo de 5 años.

En el Impuesto sobre el Patrimonio se eleva el tipo de último tramo y se establece la vigencia de manera indefinida del Impuesto, así ya no habrá que prorrogarlo año tras año mediante ley.

En cuanto el Impuesto sobre el Valor Añadido, por un lado, se aumenta del 10 al 21 por 100 el tipo para las bebidas azucaradas y, por otro lado, se prorrogan para el período impositivo 2021 los límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Respecto a otros impuestos, se sube al 8 por 100 el tipo de gravamen del Impuesto sobre la Primas de Seguros que actualmente está en el 6 por 100. Aunque se proyectaba incrementar la fiscalidad del gasóleo en 38€ por cada 1.000 litros, finalmente no se aprobará este punto.

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Escala general del Impuesto (efectos desde la entrada en vigor de la LPGE 2021)

Se regula la siguiente tarifa:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta €	€	Hasta €	%
0	0	12.450,00	9,50%
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00%
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00%
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50%
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50%
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50%

La novedad es que se añade un tramo para ingresos superiores a 300.000€ subiendo 2 puntos porcentuales el tipo de gravamen.

Tipos de gravamen del ahorro (efectos desde la entrada en vigor de la LPGE 2021)

A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala. Esta escala se regula tanto a efectos de determinar la cuota íntegra estatal como la autonómica:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta €	€	Hasta €	%
0	0	6.000,00	19,00%
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21,00%
50.000,00	10.380,00	150.000,00	23,00%
200.000,00	44.880,00	en adelante	26,00%

- La novedad es que se añade un nuevo tramo para gravar estas rentas, cuando superen 200.000€, tributando al 26 por 100.
- Las personas físicas de nacionalidad española que acrediten una nueva residencia en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, mantienen su condición de contribuyentes del Impuesto durante 5 años. Estos contribuyentes, más los nacionales que tienen su residencia habitual en el extranjero a causa de su condición de miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares, etc., aplicarán la siguiente escala a sus rentas del ahorro:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	6.000,00	19,00
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21,00
50.000,00	10.380,00	150.000,00	23,00
200.000,00	44.880,00	en adelante	26,00

Escala de retenciones e ingresos a cuenta aplicable a los perceptores de rentas del trabajo (efectos desde la entrada en vigor de la LPGE 2021)

Para determinar el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos se aplicará la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	240.000,00	45,00
300.000,00	125.901,50	en adelante	47,00

Como ya hemos indicado, la novedad es que se añade un tramo para ingresos superiores a 300.000€ subiendo 2 puntos porcentuales. De esta forma, si las Comunidades Autónomas (CCAA) no modifican sus tarifas, en algunas se puede llegar a un marginal máximo del 51,5 por 100 (ahora 49,5 por 100).

Escalas aplicables a los trabajadores desplazados a territorio español (efectos desde la entrada en vigor de la LPGE 2021)

Para la determinación de la cuota íntegra, salvo que se trate de rentas del ahorro, se aplicará la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24,00
Desde 600.000,01 euros en adelante	47,00

Se trata de la misma tarifa vigente en la actualidad, pero incrementándose en 2 puntos porcentuales para bases liquidables superiores a 600.000€.

Para la determinación de la cuota íntegra correspondiente a las rentas del ahorro (dividendos y demás rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales), se aplicará la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	6.000,00	19,00
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21,00
50.000,00	10.380,00	150.000,00	23,00
200.000,00	44.880,00	en adelante	26,00

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo, cuando las retribuciones satisfechas durante el año natural superen 600.000€, será el 47 por 100 al exceso sobre dicha cifra (antes 45 por 100).

Límites de reducción en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (efectos desde la entrada en vigor de la LPGE 2021)

- El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, no podrán exceder de 2.000€ anuales (antes 8.000€).
- Los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000€ anuales, podrán reducir en la base imponible las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos en este artículo de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge, con el límite máximo de 1.000€ (antes 2.500€ anuales).
- Como límite máximo conjunto para las reducciones se aplicará la menor de las cantidades siguientes: el 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio, y 2.000€ o (antes 8.000€ anuales). Este límite se incrementará en 8.000€, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales¹. Se mantiene el límite de 5.000€ anuales para las primas de seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.
- Se modifica la Disposición adicional decimosexta para adoptar los importes máximos de las aportaciones a los sistemas de previsión social a los importes nuevos: 2.000€, en lugar de los 8.000€ anuales.

Prórroga de los límites excluyentes del método de estimación objetiva (efectos desde la entrada en vigor de la LPGE 2021)

Para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021, las magnitudes de 150.000 y 75.000€ quedan fijadas en 250.000 y 125.000€, respectivamente. Asimismo, para dichos ejercicios, la magnitud de 150.000€ para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales queda fijada en 250.000€.

2. Impuesto sobre Sociedades

Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

¹ Las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social, de los que, a su vez, sea promotor y partícipe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado, se considerarán como contribuciones empresariales, a efectos del cómputo de este límite.

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

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

- Solo quedarán exentos los dividendos y las rentas derivadas de la transmisión de valores cuando el porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por 100. La novedad es que la exención ya no se aplicará cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000€ y la participación inferior al 5 por 100.
- No obstante, las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021, que tuvieran un valor de adquisición superior a 20.000.000€ sin alcanzar el porcentaje del 5 por 100 en el capital de la entidad, podrán aplicar la exención siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos, durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.
- Respecto a la no deducción de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, solo se aplicará cuando el porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por 100, pero no si el precio de adquisición de la participación es superior a 20.000.000€ y no se alcanza el citado porcentaje. De manera simétrica al régimen transitorio de la exención para las plusvalías procedentes de la transmisión de participaciones con valor de adquisición mayor de 20.000.000€ y porcentaje inferior al 5 por 100, adquiridas en los períodos impositivos iniciados antes de 2021, no se podrán integrar las rentas negativas producidas por su transmisión durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025
- Se limita al 95 por 100 la exención de los dividendos y de las plusvalías obtenidas por la venta de participaciones. Se considera que, a efectos de la exención, un 5 por 100 corresponde a gastos de gestión referidos a dichas participaciones. Se regula una excepción a la citada reducción cuando, simultáneamente, se cumplan los siguientes requisitos:
 - Los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad cuyo INCN habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 40.000.000€ y que, además, no sea patrimonial, no forme parte de un grupo mercantil antes de 2021 y no tenga una participación en otra entidad antes de ese año igual o superior al 5 por 100
 - Los dividendos o participaciones en beneficios procedan de una entidad constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021 en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios
 - Los dividendos o participaciones en beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de

constitución de la entidad que los distribuya capital o en los fondos propios de otra entidad igual o superior al 5 por 100.

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

- Igual que sucede con la exención, solo se tendrá derecho a la deducción de los dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español cuando la participación en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por 100. Por tanto, se deja de aplicar la deducción cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000€ y el porcentaje es inferior al 5 por 100.
- Como ocurre con la exención, se establece un régimen transitorio para seguir aplicando la deducción, en el caso de obtención de dividendos o participaciones de más de 20.000.000€ adquiridas en los períodos impositivos iniciados antes de 2021, durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.
- Esta deducción, conjuntamente con la deducción para evitar la doble imposición jurídica no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. Para calcular dicha cuota, los dividendos o participaciones en los beneficios se reducirán en un 5 por 100 en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

Eliminaciones de los grupos de consolidación

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

Transparencia fiscal internacional

- El importe de los dividendos de las participaciones en una filial en transparencia fiscal internacional que no se integra en la base imponible (porque se integraron los beneficios de la filial) se reducirá en un 5 por 100 en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. La reducción anterior no será de aplicación cuando concurren las circunstancias necesarias para aplicar la excepción a la reducción de la exención prevista para pymes con INCN menor de 40.000.000€ en el ejercicio anterior.
- Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, se correspondan con rentas que hubiesen sido imputadas a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y la transmisión. A estos efectos, el importe de los beneficios

sociales se reducirá en un 5 por 100 en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Exenciones

- Se adecua la exención por intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, a lo establecido en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de manera que los Estados que formen parte en dicho Acuerdo puedan acogerse a la exención de igual modo que los Estados miembros de la Unión Europea.
- La exención, por los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, solo se aplicará cuando la participación sea, al menos, del 5 por 100 (antes también cuando el precio de adquisición superaba los 20.000.000€ y la participación era inferior al 5 por 100). No obstante, la exención será de aplicación durante los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 a las participaciones adquiridas antes del 1 de enero de 2021 cuyo valor de adquisición sea superior a 20.000.000€ aunque no alcancen el porcentaje referido.

Impuesto sobre el Patrimonio

Escala de gravamen

Se modifica la escala de gravamen

Base liquidable	Cuota	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	%
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	en adelante	3,5

La diferencia con la tarifa estatal vigente es que se ha incrementado un punto porcentual el gravamen al último tramo. Sin embargo, como todas las CCAA han establecido su propia tarifa, esta modificación no tendrá efectos prácticos inmediatos.

Mantenimiento con carácter indefinido de su gravamen,

Se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio con vigencia indefinida.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios

Hasta ahora la cláusula de cierre de la utilización o explotación efectiva se aplica a ciertos servicios cuando, conforme a las reglas de localización, no se entendían realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realizan en dicho territorio. La novedad es que tampoco se aplicará esta cláusula de cierre cuando dichos servicios no se entiendan realizados en Canarias, Ceuta y Melilla.

Asimismo, se incluyen los servicios sanitarios del artículo 20.Uno.2º, cuando no estén exentos, dentro de las prestaciones a las que se aplica esta regla especial de localización de utilización o explotación efectivas, cualquiera que sea el destinatario. Por lo tanto, si por la utilización o explotación efectivas de estos servicios se localizan en el territorio de aplicación del impuesto, tributarán por IVA español, sea o no sea empresario o profesional el destinatario.

Tipo de gravamen del 21 por 100

Pasan a tributar al tipo general las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos, según el texto del proyecto que ha tenido entrada en el Senado y que difiere de la redacción original del proyecto de ley.

Prórroga de los límites excluyentes del método el régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (efectos desde la entrada en vigor de la LPGE 2021)

Para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021, las magnitudes de 150.000€ quedan fijadas en 250.000€.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se actualiza en un 2 por 100 la escala por transmisiones y rehabilitaciones de grandezas y títulos nobiliarios

ESCALA	Transmisiones directas €	Transmisiones transversales €	Rehabilitaciones y reconocimiento de títulos extranjeros €
1º Por cada título con grandezza	2.837	7.110	17.047
2º Por cada grandezza sin título	2.028	5.083	12.171
3º Por cada título sin grandezza	809	2.028	4.879

Impuestos Especiales

Impuesto sobre Hidrocarburos

Finalmente se ha eliminado, durante la tramitación en el Congreso, la modificación al alza de los tipos aplicables la gasóleo y al biodiesel.

Impuesto sobre la electricidad

- Se añaden dos nuevas exenciones:
 - La electricidad consumida en las embarcaciones por haber sido generada a bordo de las mismas.
 - La energía eléctrica suministrada que sea objeto de compensación con la energía horaria excedentaria, en la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación, conforme a lo establecido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica.
- La base liquidable será el resultado de practicar, en su caso, sobre la base imponible una reducción del 100 por 100 que será aplicable, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, sobre la cantidad de energía eléctrica suministrada o consumida en el transporte por ferrocarril.
- Tipo impositivo: la cuantía mínima de 0,5€ por megavatio-hora (MWh) también se aplicará al transporte de ferrocarril.

Impuesto sobre las Primas de Seguros

Se fija un tipo del 8 por 100 (antes 6 por 100).

Impuesto sobre Actividades Económicas

- Se modifica el título de la Agrupación 15 de la Sección Primera de las Tarifas, que queda redactado de la siguiente forma: “Agrupación 15. Producción, transporte, distribución y comercialización de energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente.”
- Se modifica el título del grupo 151, de la Agrupación 15, de la Sección Primera de las Tarifas, que queda redactado de la siguiente forma “Grupo 151. Producción, transporte, distribución y comercialización de energía eléctrica.”
- Se añade un epígrafe 151.6, nuevo, dentro del grupo 151 de la Agrupación 15, de la Sección Primera de las Tarifas, con la siguiente redacción: “Epígrafe 151.6. Comercialización de energía eléctrica.
- Se añade un epígrafe 661.9, nuevo, en el grupo 661, de la Sección Primera de las Tarifas, que queda redactado con la siguiente redacción: “Epígrafe 661.9. Otro comercio mixto o integrado en grandes superficies, entendiéndose por tal el realizado de forma especializada en establecimientos con una superficie útil para la exposición y venta al público igual o superior a los 2.500 m² de productos tales como los relacionados con el bricolaje y el equipamiento del hogar, mobiliario para el hogar y la oficina, artículos electrónicos y electrodomésticos, artículos para el automóvil, artículos para el deporte u otros.

- Se añade un nuevo epígrafe 664.2, en el grupo 664, de la Sección Primera de las Tarifas, con la siguiente redacción: "Epígrafe 664.2. Puntos de recarga de vehículos eléctricos.

Otras disposiciones con incidencia tributaria

- Interés legal del dinero: se fijará para 2021 en el 3% (misma cuantía que en los años anteriores).
- Interés de demora: se fijará para 2021 en el 3,75% (misma cuantía que en años anteriores).
- Indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM): se establecerá para 2021 un IPREM anual de **6.778,8016€** (antes 6.583,16€). En los supuestos en los que la referencia al salario mínimo interprofesional haya sido sustituida por la referencia al IPREM, la cuantía anual de éste será de **7.908,60€** (antes 7.680,36€) cuando las correspondientes normas se refieran al salario mínimo interprofesional en cómputo anual. No obstante, si expresamente se excluyen las pagas extraordinarias, la cuantía será de **6.778,80€** (antes 6.583,16€).

Actividades prioritarias de mecenazgo y acontecimientos de excepcional interés público

Actividades prioritarias de mecenazgo

A los efectos de las deducciones incrementadas en el Impuesto sobre la Renta y Sociedades (5 puntos porcentuales más) establecidas en la Ley 49/2002, tendrán esta consideración las siguientes:

- Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.
- Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la lucha contra la pobreza y la consecución de un desarrollo humano sostenible en los países en desarrollo.
- Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la promoción y el desarrollo de las relaciones culturales y científicas con otros países, así como para la promoción de la cultura española en el exterior.
- Las de promoción educativa en el exterior recogidas en el Real Decreto 1027/1993, de 25 de junio, por el que se regula la acción educativa en el exterior.
- Las llevadas a cabo por el Museo Nacional del Prado para la consecución de sus fines establecidos en la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado y en el Real Decreto 433/2004, de 12 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional del Prado.

- Las llevadas a cabo por el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía en cumplimiento de los fines establecidos por la Ley 34/2011, de 4 de octubre, reguladora del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía y por el Real Decreto 188/2013, de 15 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.
- Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por la Ley 1/2015, de 24 de marzo, reguladora de la Biblioteca Nacional de España y por el Real Decreto 640/2016, de 9 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España.
- Las llevadas a cabo por la Fundación Deporte Joven en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto “España Compite: en la Empresa como en el Deporte” con la finalidad de contribuir al impulso y proyección de las PYMES españolas en el ámbito interno e internacional, la potenciación del deporte y la promoción del empresario como motor de crecimiento asociado a los valores del deporte.
- La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el anexo XIII de esta ley.
- Las de fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales llevadas a cabo por las Administraciones públicas o con el apoyo de éstas.
- Las llevadas a cabo por el Instituto de la Cinematografía y las Artes Audiovisuales para el fomento, promoción, difusión y exhibición de la actividad cinematográfica y audiovisual, así como todas aquellas medidas orientadas a la recuperación, restauración, conservación y difusión del patrimonio cinematográfico y audiovisual, todo ello en un contexto de defensa y promoción de la identidad y la diversidad culturales.
- La investigación, desarrollo e innovación en las infraestructuras que forman parte del Mapa nacional de Infraestructuras Científicas y Técnicas Singulares (ICTS) en vigor y que, a este efecto, se relacionan en el anexo XIV de esta Ley.
- La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación vigente y financiados o realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda, a propuesta del Ministerio de Ciencia e Innovación.
- El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.
- Las llevadas a cabo por la Agencia Estatal de Investigación para el fomento y financiación de las actuaciones que derivan de las políticas de I+D de la Administración General del Estado.
- La I+D+I en Biomedicina y Ciencias de la Salud de la Acción Estratégica en Salud llevadas a cabo por el CÍBER y CIBERNED.

- Los programas de formación y promoción del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
- Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE del Perro Guía en el marco del Proyecto 2021-2022 “Avances para la movilidad de las personas ciegas asistidas por perros guía”.
- Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el marco del Programa de Becas “Oportunidad al Talento”, así como las actividades culturales desarrolladas por esta entidad en el marco de la Bienal de Arte Contemporáneo, el Espacio Cultural “Cambio de Sentido” y la Exposición itinerante “El Mundo Fluye”.
- Las llevadas a cabo por la ONCE en el marco de la organización del “World Blindness Summit Madrid 2021” que se celebrará los días 21 al 26 de mayo del 2021.
- Los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con éstas.
- Las llevadas a cabo por el Fondo de Becas Soledad Cazorla para Huérfanos de la violencia de género “Fundación Mujeres”
- Los programas dirigidos a la erradicación de la discriminación por razón de género y la consecución de las condiciones que posibilitem la igualdad real y efectiva entre ambos sexos, así como el fomento de la participación de la mujer en todos los ámbitos de la vida política, económica, cultural y social, que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con éstas.

Acontecimientos de excepcional interés publico

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta-en estimación directa- y los del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota íntegra el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento. Se regulan los siguientes.

- La celebración de los “Bicentenarios de la independencia de las Repúblicas Iberoamericanas”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde la fecha de entrada en vigor de esta ley hasta el 31 de diciembre de 2023.
- La celebración del “150 Aniversario de creación de la Academia de España en Roma”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde la fecha de entrada en vigor de esta ley hasta el 31 de diciembre de 2023.
- La celebración del “125 aniversario de la Asociación de Prensa de Madrid”. La duración del programa de apoyo abarcará desde la fecha de entrada en vigor de esta ley hasta el 31 de diciembre de 2021.”
- La celebración del Summit “MADBLUE”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde la fecha de entrada en vigor de esta ley hasta el 31 de diciembre de 2023.

- La celebración del “30 Aniversario de la Escuela Superior de Música Reina Sofía”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde la entrada en vigor de esta ley hasta el 31 de agosto de 2023.
- La celebración del “Año Santo Guadalupense 2021”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde la entrada en vigor de esta Ley hasta el 31 de diciembre de 2022.
- La celebración del “Andalucía Valderrama Masters 2022/2024”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.
- El “Torneo Davis Cup Madrid”. La duración del programa de apoyo será desde la fecha de entrada en vigor de esta ley hasta el 31 de diciembre de 2021.
- El acontecimiento “MADRID HORSE WEEK 21/23”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde la fecha de entrada en vigor de esta ley hasta el 31 de diciembre de 2023.
- “Centenario del Rugby en España y de la Unió Esportiva Santboiana”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde la fecha de entrada en vigor de esta ley hasta el 31 de diciembre de 2023.
- El “Solheim Cup 2023”. La duración del programa de apoyo será desde la fecha de entrada en vigor de esta ley hasta el 31 de diciembre de 2023.
- La celebración del “IX Centenario de la Reconquista de Sigüenza”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de julio de 2021 al 30 de junio del 2024.
- El Programa “Barcelona Mobile World Capital”. La duración del programa de apoyo será desde la entrada en vigor de esta ley hasta el 31 de diciembre de 2023.
- La celebración de “Valencia, Capital Mundial del Diseño 2022/Valencia World Design Capital 2022”. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde la entrada en vigor de esta ley hasta el 31 de agosto de 2023.
- El Programa “Cincuenta Aniversario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)”. La duración del programa de apoyo será desde la fecha de entrada en vigor de esta ley hasta el 31 de diciembre de 2022.

C) Planificación de la Renta 2020

0. Introducción

Todos los años, antes de que llegue el 31 de diciembre nos planteamos qué podemos hacer para que la factura por la declaración del Impuesto sobre la Renta, en este caso de 2020, sea lo menos alta posible. Las medidas tributarias aprobadas durante este año han tenido como finalidad principal dotar de liquidez a los empresarios y profesionales para aliviar la situación de crisis provocada por la COVID-19. De cara a la planificación fiscal hay que recordar que actualmente se están tramitando dos Proyectos de Ley: de medidas contra el fraude y de Presupuestos Generales del Estado para 2021 que, aunque pueden modificarse a lo largo de su tramitación parlamentaria, debemos de tenerlos en cuenta para adelantar decisiones de cara a rebajar la factura fiscal.

En este sentido, deben prestar atención los contribuyentes con bases liquidables superiores a 300.000€ ya que, a partir del año que viene, pagarán dos puntos más por sus bases liquidables cuando superen dicha cifra. Antes de que finalice el año puede ser un buen momento para que los perceptores de rentas del trabajo adelanten ingresos por bonus, productividades, gratificaciones, etc. También a los empresarios o profesionales, cuyos rendimientos superen el umbral anterior, les convendría adelantar ventas e ingresos a 2020 y aplazar gastos para 2021.

A quienes estén pensando en transmitir algún activo por el que obtendrán una plusvalía superior a 200.000€, les conviene enajenarlos antes de que finalice el año. A partir de 2021 pagarán 3 puntos más que en 2020, el tipo pasará a ser del 26 por 100 (23 por 100 actualmente). La misma llamada de atención cabe hacer para los socios de las sociedades que estén pensando en retirar beneficios de las mismas por la vía del reparto de dividendos, devolución de la prima de emisión o por reducción del capital. Si la cuantía va a superar los 200.000€ convendría que estas operaciones se realizasen en 2020.

Y quienes tengan pensado realizar aportaciones a planes de pensiones individuales, deben saber que este año será el último en el que podrán aportar una cuantía superior a 2.000€. A partir de 2021 el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, no podrán exceder de 2.000€ anuales (actualmente 8.000€). Asimismo, la aportación máxima al plan de pensiones del cónyuge se reduce de 2.500 a 1.000€.

Por otra parte, los contribuyentes que vivan en una Comunidad Autónoma en la que su Código Civil contemple el pacto sucesorio, les conviene tener presente que, a partir de del año en el que se apruebe la ley de medidas de prevención del fraude, el beneficiario que transmita antes del fallecimiento del causante los bienes adquiridos mantendrá el valor de adquisición de éste, por lo que se le puede manifestar una plusvalía al no haberse actualizado el valor del bien o derecho adquirido por el pacto sucesorio. Por lo tanto, una buena estrategia puede ser enajenar el bien adquirido antes de que finalice 2020.

Finalmente, también conviene no perder de vista los criterios interpretativos tanto de la Administración como de los diferentes tribunales de justicia, que incorporamos en este documento para, de esta manera, poder obrar en consecuencia y conseguir la planificación óptima para nuestros clientes y también para nosotros.

1. Residencia fiscal

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

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

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

- ® Los días pasados en España debido al estado de alarma computan a efectos del cálculo de los 183 días ([DGT V1983-20](#)).
- ® En relación con el concepto de ausencias esporádicas, la permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo de un año natural no puede ser considerada como ausencia esporádica ([sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de noviembre de 2017, Recurso nº 807/2017](#)).
- ® En cuanto a la prueba de residir en un determinado país extranjero, el medio idóneo es la aportación del certificado de residencia allí pero, si esto no es posible, se tendrán que valorar otros medios de prueba como los documentos en los que conste la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero, así como la existencia de datos objetivos de la relación laboral que hagan previsible que la permanencia en ese otro país sea superior a 183 días en el año natural ([DGT V0627-20](#)).
- ® A efectos de determinar la residencia fiscal en el territorio de una Comunidad Autónoma, hay que tener en cuenta en qué territorio se ha permanecido un mayor número de días durante el año natural.

2. Rentas por las que no se tributa

Prestación por maternidad

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

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

- ® Si durante 2020 ha percibido este tipo de prestación, no deberá imputarla como rendimiento del trabajo.
- ® Si en ejercicios no prescritos incluyó en su declaración del IRPF estas prestaciones, podrá solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos.

Indemnización laboral por despido o cese del trabajador

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

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

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

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

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

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

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

Trabajos realizados en el extranjero (régimen de expatriados)

Si durante 2020 fue residente y trabajó fuera de España en uno o varios países, no tendrá que declarar el sueldo percibido, pues estará exenta la parte correspondiente a los días trabajados en el extranjero, con un límite máximo de 60.100€. Será así siempre que en los territorios en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a nuestro IRPF (sirve que exista Convenio para evitar la doble imposición) y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

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

- Ⓜ Un administrador y socio único de una sociedad no puede aplicar esta exención, pues la expresión "trabajos" a la que se refiere el legislador debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos como son las relaciones laborales de carácter especial ([Resolución del TEAC, de 10 de julio de 2019, nº 3934/2017](#)). La Audiencia Nacional interpreta que carece de trascendencia, a efectos de la aplicación de la exención, la naturaleza de la relación —laboral o mercantil—, que une al perceptor de los rendimientos con la entidad ([sentencia de la Audiencia Nacional, de 19 de febrero de 2020, Recurso nº 485/2017](#)).
- Ⓜ Los días de viaje, si no permiten desarrollar una jornada de trabajo en horario laboral en el país de destino, no computan a efectos de la aplicación de la exención ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 16 de enero de 2019, Recurso nº 341/2017](#)).
- Ⓜ Esta exención se aplica a los rendimientos percibidos por trabajadores destinados en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último ([sentencia del Tribunal Supremo, de 28 de marzo de 2019, Recurso nº 3774/2017](#)).
- Ⓜ Los rendimientos del trabajo exentos en virtud de este beneficio fiscal no tienen la consideración de rentas exentas con progresividad ([DGT V2605-15](#)).
- Ⓜ Se puede aplicar la deducción por doble imposición internacional por la parte que supere los 60.100€ ([DGT V2816-10](#)).

Indemnizaciones por responsabilidad civil

Si durante 2020 ha recibido una indemnización por haber sufrido algún daño personal, ya sea moral, físico o psíquico, no tributará por la cuantía legal o judicialmente reconocida para estos daños. Sería el caso, por ejemplo, de una negligencia médica, de un accidente de circulación o de un caso de discriminación sexual. La parte que no queda exenta se califica de ganancia patrimonial. Si no es por accidente de circulación, para que la indemnización esté exenta debe existir juicio, aunque basta con un acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento o transacción judicial.

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

Becas

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

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

no se trata de una cantidad percibida para cursar estudios reglados ni para la investigación, por lo que no puede quedar amparado por la exención, tributando como rendimiento del trabajo ([DGT V1977-18](#)).

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

Si durante 2020 ha pasado a la situación de desempleo, debe tener en cuenta que no tributan las prestaciones reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando sean percibidas bajo la modalidad de pago único. Esto será así cuando las prestaciones se destinen a la realización de un trabajo por cuenta propia, o bien a la incorporación como socio a cooperativas de trabajo asociado o a sociedades laborales.

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

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

Retribuciones en especie que no tributan

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

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

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

- Ⓜ Cuando la empresa se obliga a la retribución en especie pactada con el trabajador mediante una novación contractual, resultará aplicable la exención. En otro caso, si la empresa simplemente se limitara a reembolsar al empleado

las cuotas del seguro de enfermedad contratado por este, nos encontraríamos ante una retribución dineraria sujeta a retención ([DGT V1422-18](#)).

- ® La empresa donde trabaja el consultante paga las cuotas del seguro de enfermedad de él y sus hijos. De las cuotas suyas se hace cargo la empresa, en cambio, el importe de las de sus hijos se lo descuentan del neto de su nómina. El Centro Directivo interpreta que la operativa de la empresa, descontando las cuotas de los hijos del rendimiento neto en la nómina del contribuyente, lleva a concluir que se trata de una retribución dineraria por existir mediación de pago, por tanto, no exenta ([DGT V0422-19](#)).
- ® La exención de los rendimientos del trabajo en especie relativa a las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, según criterio administrativo, no se puede aplicar a los socios administradores de sociedades, al no tener una relación laboral con la entidad ([DGT V0391-18](#)).
- ® En cuanto a los seguros médicos para el trabajador, para que pueda resultar operativa la exención es necesario, como premisa previa, que la condición de tomador del seguro (el obligado al pago de las primas o cuotas a las entidades aseguradoras) corresponda a la empresa que otorga tal retribución al trabajador ([DGT V2570-18](#)).
- ® En relación con la compatibilidad entre la exención del cheque guardería y la deducción por guarderías, los gastos de guardería que no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos podrán formar parte de la base de la deducción ([DGT V0156-19](#)).
- ® La entrega de acciones o participaciones a los trabajadores de una entidad tiene la consideración de retribución en especie exenta si se cumplen determinados requisitos. En cuanto al valor de adquisición que ha de tener en cuenta el trabajador para esas acciones, a efectos de una ulterior transmisión de las mismas, será el mismo, tanto si la entrega de los títulos tributa, como si no: el valor normal de mercado en el momento de la entrega (si cotiza, el valor de cotización). En el caso de que la entrega sea rendimiento del trabajo, el ingreso a cuenta no formará parte del valor de adquisición ([DGT V1861-18](#)).

Transmisión de elementos patrimoniales por mayores de 65 años

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

Si en lugar de la vivienda habitual se transmite otro elemento patrimonial, tampoco se tributará por la ganancia obtenida si el importe total se destina a la constitución de una renta vitalicia asegurada, con un límite máximo de 240.000€, antes de que transcurran 6 meses desde la enajenación. Este plazo de 6 meses se paraliza desde el 14 de marzo pasado, fecha de entrada en vigor del período de alarma, hasta el 30 de mayo de 2020 ([DGT V1324-20](#)).

- ® Si solo uno de los cónyuges propietarios de la vivienda ha cumplido los 65 años en el momento de la transmisión, la ganancia exenta será solo la mitad de la misma.

- ® Si la vivienda habitual consta de un terreno circundante y un establo, pero con una única referencia catastral, únicamente se puede declarar exenta la ganancia patrimonial obtenida por la venta de la edificación donde figura la vivienda habitual de los cónyuges, esto es, la ganancia que corresponde proporcionalmente al terreno que ocupa dicha vivienda ([sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de febrero de 2020, Recurso nº 146/2018](#)).
- ® Si se produce la demolición de la vivienda y la posterior venta del terreno, podrá aplicarse la exención por venta de vivienda habitual por mayores de 65 años, siempre que la transmisión tenga lugar dentro del período de los 2 años posteriores al momento en que dejó de ser la vivienda habitual ([DGT V2444-20](#)).
- ® Si el importe obtenido en la transmisión de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva está sometido a retención, para exonerar un máximo de 240.000€ de la ganancia obtenida, en 6 meses solo habrá que reinvertir en la constitución de una renta vitalicia el neto, disponiendo hasta el final del ejercicio siguiente para reinvertir el importe retenido.
- ® En caso de transmisión de una oficina de farmacia, si se produce la reinversión del importe obtenido en la constitución de una renta vitalicia, se podrá dejar exenta la ganancia patrimonial hasta un importe máximo de reinversión de 240.000€ ([DGT V0029-19](#)).
- ® El plazo de 2 años durante el cual la vivienda no pierde la condición de habitual, se empieza a computar desde el momento en que el inmueble dejó de constituir su vivienda habitual, resultando indiferente que se hubiera alquilado durante dicho período ([DGT V0791-10](#)).
- ® El requisito de residencia habitual supone una utilización efectiva y permanente de la vivienda por parte del contribuyente y, por tanto, su cumplimiento es una cuestión de hecho que podrá acreditarse por los medios de prueba válidos en Derecho y, sin que a estos efectos, el empadronamiento en un lugar determinado pueda considerarse ni absolutamente necesario ni por sí solo prueba suficiente de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad y domicilio ([DGT V0342-16](#)).
- ® Si se alquilan habitaciones de la vivienda por temporadas, y la vivienda se transmite antes de que transcurran 3 años desde la finalización del último arrendamiento, no se podrá aplicar la exención a la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la parte de la vivienda que hubiera sido arrendada. Sobre los metros de vivienda que hubiera utilizado de forma privada, incluyendo las zonas comunes, podrá aplicar la exención ([DGT V2237-18](#)).

Transmisión de vivienda habitual

Se excluyen de tributación las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en el plazo de 2 años desde la fecha de la transmisión.

- ® Como consecuencia de la declaración del estado de alarma, se paraliza el cómputo de dicho plazo de dos años, desde el 14 de marzo hasta el 30 de mayo de 2020 ([DGT V1115-20](#)).

- ® Para la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual no resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la anterior vivienda, siendo suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble ([Tribunal Supremo, Sentencia de 1 de octubre de 2020, Recurso nº. 1056/20](#)).
- ® Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.
- ® Si finalmente no se realiza la reinversión en el plazo de 2 años, se deberá presentar una autoliquidación complementaria en el plazo que media entre el momento del incumplimiento y la finalización del plazo voluntario de declaración del ejercicio en que se produjo el incumplimiento. A estos efectos, el cómputo del plazo de prescripción de que dispone la Administración para regularizar la situación del contribuyente se inicia a partir de la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produjo el incumplimiento del compromiso de reinversión ([sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de febrero de 2020, Recurso nº 3421/2017](#)).
- ® En caso de que, habiéndose reinvertido el importe en la adquisición de una nueva vivienda habitual, ésta, por circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente, no es entregada en el plazo de 2 años a contar desde la fecha de la transmisión, el contribuyente podrá solicitar a la Administración la ampliación del plazo. La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal durante los 30 días siguientes al incumplimiento del plazo. Si no se realiza la comunicación, no se podrá considerar exenta la ganancia ([sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, Recurso nº 4417/2017](#)).
- ® Para la calificación de la vivienda como habitual la edificación debe haber constituido su residencia durante un plazo continuado de, al menos, 3 años, salvo causas de fuerza mayor. En este sentido, el crecimiento de la familia justifica el cambio de domicilio y la aplicabilidad de la exención aun cuando no haya sido vivienda habitual durante 3 años ([DGT V1958-17](#)).
- ® El cómputo de 3 años de ocupación ininterrumpida de la vivienda para que esta tenga la consideración de habitual se inicia desde la adquisición del dominio, sin que se tengan en cuenta a estos efectos los períodos de residencia anteriores a dicha fecha ([Resolución del TEAC, de 18 de septiembre de 2018, nº 2456/2015](#)).
- ® A efectos de la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual se requiere que la vivienda transmitida haya constituido la residencia habitual del contribuyente durante el plazo continuado de, al menos, 3 años continuados, y que haya ostentado durante dicho período el pleno dominio de la misma ([sentencia del Tribunal Supremo, de 20 de diciembre de 2018, Recurso nº 3392/2017](#)).
- ® La Administración interpreta que, a estos efectos, también se incluyen en el concepto de vivienda habitual hasta dos plazas de garaje y un trastero si fueron adquiridos conjuntamente con la vivienda habitual, por lo que, cumpliéndose todos los requisitos, también quedará exenta la plusvalía originada en la transmisión ([DGT V0830-16](#)).

Dación en pago

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

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

Transmisión de inmuebles de naturaleza urbana

Si durante 2020 ha transmitido un inmueble de naturaleza urbana, adquirido a título oneroso entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50 por 100.

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

Plusvalía del muerto

No existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. La apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte que tiene encaje en este supuesto, en base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo².

- ® La Dirección General reformula el criterio que había venido manteniendo, al considerar que la ganancia patrimonial, derivada de la transmisión de bienes mediante este pacto sucesorio, no se encontraba amparada por la excepción de gravamen que la norma establece para las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente, para establecer el nuevo criterio de exención en este supuesto ([DGT V0430-17](#)).
- ® Según consultas DGT [V1788-20](#), [V1790-20](#) y [V1792-20](#), en el caso de un pacto sucesorio previsto en el derecho civil de las Islas Baleares, denominado finiquito de legítima, no se puede aplicar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la reducción del 95 por 100 por adquisición mortis causa de empresa familiar, negocio profesional o participaciones en entidades. Sin embargo, esto no debería tener incidencia en la no tributación de la alteración patrimonial en sede del transmitente, pues los pactos sucesorios constituyen adquisiciones patrimoniales lucrativas por causa de muerte.

Planes de Ahorro a Largo Plazo

² El Proyecto de ley de medidas contra el fraude establece que, en las adquisiciones de bienes y derechos por contratos o pactos sucesorios, el beneficiario, si transmite antes del fallecimiento del causante los bienes adquiridos, mantendrá el valor de adquisición de éste.

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

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

Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS)

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

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

Donación de un negocio familiar

Si está pensando en transmitir en vida de manera lucrativa un negocio familiar o las participaciones en una sociedad familiar a sus descendientes, la ganancia patrimonial generada no tributará siempre que se cumplan los requisitos para aplicar la reducción en la transmisión de la empresa familiar en los términos regulados en la normativa del estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción ([DGT V1340-19](#)).

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

Préstamos entre familiares

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

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

Extinción de condominios

Si durante 2020 se ha divorciado o era partícipe de una comunidad de bienes que se ha disuelto, en principio no deberá tributar por la ganancia patrimonial derivada de la extinción del condominio. Esto será así cuando se adjudiquen lotes que se correspondan con la cuota de titularidad. Por el contrario, si se atribuyen a uno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, se manifestará en el otro comunero una alteración patrimonial y, por lo tanto, una ganancia o pérdida patrimonial.

- ® Es importante planificar con cuidado las operaciones de extinción de condominios para minimizar el coste fiscal, ya que en el momento en que se adjudiquen activos (bienes o derechos) a uno de los partícipes por encima de su “cuota ideal” de participación en la comunidad de bienes, se producirá un exceso de adjudicación y, como consecuencia, una ganancia o pérdida patrimonial en el otro comunero.
- ® Según criterio administrativo, si los excesos de adjudicación se compensan con deuda, existirá alteración patrimonial, aunque el importe neto de los lotes sea igual para cada uno de los partícipes. Solamente cuando se trate de la disolución de la sociedad de gananciales habrá que atender al importe neto ([DGT V0460-13](#)).
- ® Si se genera un exceso de adjudicación se actualizará parte del valor de adquisición del elemento patrimonial que genere ese exceso de adjudicación ([DGT V0698-18](#)).
- ® Si varios contribuyentes son cotitulares de unas participaciones en un fondo de inversión, y uno de los copartícipes quiere obtener liquidez vendiendo su parte, para que los otros no tributen por la plusvalía correspondiente a las participaciones vendidas será necesario que primero se disuelva el condominio y que, después, sea cuando venda el condómino ([DGT V1492-18](#)).
- ® Los casos en que exista un único bien indivisible siempre darán lugar a una ganancia o pérdida patrimonial ([Resolución del TEAC, de 7 de junio de 2018, nº 2488/2017](#)). En sentido contrario lo interpreta el Tribunal Superior de la Comunidad Valenciana, en [sentencia de 15 de junio de 2020, Recurso nº 2003/2018](#).
- ® En caso de existencia de dos comunidades de bienes distintas, si los comuneros intercambian bienes de una por bienes de la otra, la operación tributará como permuta ([DGT V1911-20](#)).
- ® En estas operaciones habrá que tener también muy presente la tributación, en su caso, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o por la plusvalía municipal, si se trata de terrenos urbanos.

3. Imputación temporal

Rentas del trabajo

Con carácter general, los rendimientos del trabajo se imputan al período en que sean exigibles por su perceptor. No obstante, cuando se perciban rentas del trabajo en períodos impositivos distintos al momento en que fueron exigibles, por ejemplo, cuando se reciben indemnizaciones, atrasos, salarios de tramitación, etc., hay que tener cuidado con el ejercicio al que procede imputarlos. En este sentido, cuando la determinación del

derecho a la percepción de la renta, o su cuantía, se encuentren pendientes de resolución judicial, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que la sentencia adquiera firmeza.

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

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

Rendimientos del capital inmobiliario

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

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

Alteración patrimonial generada como consecuencia de una expropiación

Si durante 2020 ha sido objeto de una expropiación forzosa, deberá tributar por la ganancia o pérdida patrimonial que se produce y que se cuantifica por la diferencia entre el justiprecio y el valor del bien expropiado.

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

- ® Si no está de acuerdo con el justiprecio fijado, puede acudir al Jurado de expropiación forzosa. En este supuesto, según el criterio del Tribunal Supremo en [sentencia de 26 de mayo de 2017, Recurso nº 1137/2016](#), y [sentencia de 12 de julio de 2017, Recurso nº 1647/2016](#), el importe que se fije definitivamente en vía administrativa debe imputarse en el ejercicio en que se dicte la resolución administrativa que resuelva el litigio. Si sigue sin estar de acuerdo y opta por la

vía judicial, el importe fijado por sentencia deberá imputarlo en el período impositivo en que esta sea firme ([DGT V1382-18](#)).

- Ⓜ Parte de la jurisprudencia y la propia Administración entienden que se puede aplicar la regla especial de operaciones a plazos, siempre que haya transcurrido más de un año entre la entrega del bien y el cobro del justiprecio ([DGT V1244-16](#)). La aplicación de esta regla especial exige que el contribuyente manifieste expresamente su opción en la declaración. Sin embargo, el Tribunal Supremo en alguna ocasión ha negado la aplicación de la regla de operaciones a plazo a las expropiaciones, argumentando la falta de acuerdo de cobro aplazado, requisito imprescindible para que existan dichas operaciones ([Sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de noviembre de 2011, Recurso nº 4021/2010](#)).
- Ⓜ Cuando la ocupación de una finca es temporal, la renta tendrá la calificación de rendimiento del capital inmobiliario si el bien expropiado no se encuentra afecto a una actividad económica. También tiene esta calificación lo percibido por el usufructuario cuando se expropia un bien con desmembración del dominio. En estos casos, es el usufructuario quien imputa la renta por todos los conceptos recibidos, incluido el de la indemnización por expropiación ([DGT V1172-16](#)).
- Ⓜ Por otro lado, el importe percibido constituirá un rendimiento de la actividad si el bien expropiado se encuentra afecto a una actividad económica (y se califica como existencia). Según [sentencia de la Audiencia Nacional, de 21 de abril de 2017, Recurso nº 178/2014](#), el incremento patrimonial derivado del mayor justiprecio debe imputarse al ejercicio de la ocupación, aunque el mismo se encuentre prescrito.

Condición suspensiva

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

Pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados

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

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

Aportaciones no dinerarias

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

- ® Hay que tener muy presente, cuando la aportación no dineraria es de una actividad económica entera o de una rama de actividad, que no se difiere lo correspondiente a la transmisión de las existencias, solo la de los elementos del inmovilizado, teniendo esto transcendencia también a efectos del valor de adquisición de las participaciones cuando se transmitan más adelante ([DGT V0160-17](#)).
- ® En estas aportaciones no dinerarias de participaciones que han aplicado el régimen de reestructuración empresarial, se debe de tener en cuenta que, si la entidad adquirente transmite las participaciones antes de que transcurran 2 años desde la adquisición, no podrá aplicar la exención de la plusvalía, salvo que demuestre que la persona física transmitió con anterioridad sus participaciones.
- ® En caso de matrimonio, casado bajo el régimen de sociedad de gananciales, los elementos patrimoniales comunes se consideran afectos para ambos cónyuges, aunque alguno de ellos no desarrolle la actividad.
- ® Las participaciones recibidas conservarán a efectos fiscales los valores que tenían los elementos patrimoniales aportados conservando la antigüedad ([DGT V1077-15](#)).
- ® Si la persona física (aportante) pierde la cualidad de residente en España, integrará la plusvalía que difirió al aplicar el régimen de reestructuraciones empresariales. ([DGT V0251-16](#)).

Ayudas públicas que pueden imputarse por cuartas partes

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

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

- Ⓜ Tanto las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores, como las que se destinen a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas societarias, previstas en ambos casos en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los 3 siguientes.

Fallecimiento del contribuyente

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

- Ⓜ El abono de la prima del seguro de responsabilidad civil profesional que tengan que realizar los herederos después del fallecimiento de un arquitecto técnico, puede declararse como gasto en dicha actividad. Cada vez que la prima se devengue o se pague, según el criterio de imputación que tuviera el profesional, se podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio del fallecimiento para deducir el gasto en la misma ([DGT V1640-17](#)).

4. Rendimientos del trabajo

Rescate de los derechos consolidados de los planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social como consecuencia del COVID-19

Si el contribuyente ha rescatado los derechos consolidados de planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social como consecuencia del COVID-19, al encontrarse en alguna de las situaciones previstas en la normativa (trabajadores en ERTE o empresarios que tuvieron que cesar en el ejercicio de su actividad), sepa que el reembolso de los derechos consolidados queda sujeto al régimen fiscal establecido para las prestaciones de los planes de pensiones, esto es, tributan como rendimientos del trabajo imputándose al año en que sean percibidos ([Pregunta Frecuente sobre Medidas COVID-19 de la web de la AEAT](#)).

Pensiones procedentes del extranjero

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

- Ⓜ La pensión pública que percibe un contribuyente de nacionalidad británica residente en España por haber sido funcionario del Estado Británico está exenta en el IRPF, conforme al Convenio Hispano-Británico ([DGT 0134-05](#)). Si se trata de una pensión por trabajos prestados en el sector privado, la pensión tributaría exclusivamente en España.
- Ⓜ La aplicación de la exención de la pensión de jubilación por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez a una pensión extranjera exige una

equiparación por parte del INSS ([sentencia del Tribunal Supremo, de 14 de marzo de 2019, Recurso nº 6740/2017](#)).

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

Si percibe una pensión por jubilación o invalidez derivada de un contrato de seguro concertado con una mutualidad de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999, no hayan sido deducidas en su totalidad en virtud de la normativa vigente en ese momento, ahora deberá integrar como rendimiento del trabajo solamente la parte que se corresponda con las aportaciones efectivamente deducidas, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Segunda de la ley del IRPF.

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

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

Dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen

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

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

ser justificados por el trabajador, a excepción del motivo del desplazamiento, que corresponde a la empresa. En todo caso, si el trabajador no tuviera los comprobantes de estos últimos gastos, la Administración, antes de regularizar al trabajador, deberá intentar obtener las pruebas de la empresa.

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

Valoración de las rentas en especie

Cuando la retribución en especie no quede exenta hay que calcular su valoración aplicando las normas especiales que el legislador regula para las rentas del trabajo, como sucede con el uso de la vivienda o del vehículo por parte de los trabajadores. Para rentas distintas a las del trabajo se atenderá al valor de mercado de las mismas.

En ambos casos, a la valoración que resulte de lo anterior habrá que añadir el correspondiente ingreso a cuenta, salvo que se le repercuta al trabajador.

- ® En el caso de un vehículo que se utiliza tanto para fines laborales como para fines particulares del trabajador, resulta necesario establecer un criterio que nos permita cuantificar el uso para fines particulares. Según la interpretación administrativa, no son aceptables los criterios que cuantifiquen la retribución en función de las horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares ([DGT V0413-19](#)). En sentido contrario lo interpreta la Audiencia Nacional, en [sentencia de 13 de abril de 2009, Recurso nº 439/2006](#), que aboga por tener en cuenta la utilización efectiva.
- ® La cesión del uso de un vehículo que durante el confinamiento no se ha podido mover del garaje constituye rendimiento del trabajo en especie, pues el estado de alarma no implica, *per se*, la inmovilización del vehículo, sino la limitación de los desplazamientos a los permitidos en dicho estado. Así, con independencia de que exista la utilización efectiva o no del vehículo, lo cierto es que ha permanecido a disposición del contribuyente ([DGT V1387-20](#)).

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

Gastos deducibles

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

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

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

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

Reducción por irregularidad

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

Esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a 2 años cuando, en el plazo de los 5 períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a 2 años, a los que hubiera aplicado la reducción, salvo aquellos derivados de la extinción de la relación laboral. De este modo, resulta necesario analizar la conveniencia de aplicar o no la reducción, en función de los rendimientos irregulares futuros que se espere percibir.

- ® Si un trabajador percibió de su empresa un rendimiento notoriamente irregular (de los determinados en el Reglamento) al que aplicó la reducción por irregularidad, y 2 años después recibe un rendimiento generado en más de 2

años, sí podrá reducir este último, ya que la limitación para reducir, cuando se han reducido rendimientos de los 5 años anteriores, solo se aplica a los generados en más de 2 años ([DGT V1572-18](#)).

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

Rescate de sistemas de previsión social

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

Los herederos beneficiarios de las prestaciones de planes de pensiones tributan en todo caso en el Impuesto sobre la Renta, con la consideración de rendimientos del trabajo, no estando las prestaciones sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Será el ejercicio en que acaezca el fallecimiento el que determine el límite temporal de aplicación de la reducción, de manera que podrá ser de aplicación la reducción a las prestaciones percibidas en dicho ejercicio, o en los 2 ejercicios siguientes, siempre que se cumplan los requisitos anteriormente señalados ([DGT V1812-18](#)).

- ® Para aprovechar plenamente la reducción del 40 por 100 se debe de comunicar a la gestora que lo que se desea rescatar en forma de capital son prestaciones que provienen de aportaciones realizadas hasta 31-12-06.
- ® Si la contingencia de jubilación o discapacidad acaeció en 2012 y no ha cobrado prestaciones y quiere beneficiarse de un rescate en forma de capital con la reducción del 40 por 100, debe tener en cuenta que el plazo máximo para esta ventaja expira el 31 de diciembre de 2020.
- ® Si la contingencia se produjo en 2018 y no ha cobrado prestaciones y quiere beneficiarse de un rescate en forma de capital con la reducción del 40 por 100, debe tener en cuenta que el plazo máximo para esta ventaja expira el 31 de diciembre de 2020.
- ® Si se ha jubilado en 2020 considere que, si no rescata el sistema de previsión antes de 1 de enero de 2023, perderá la reducción del 40 por 100, en caso de que tuviera derecho a la misma.
- ® Si el contribuyente rescata el plan en 2 años distintos, en un año por la contingencia correspondiente a la situación de desempleo de larga duración y en otro año por la contingencia de jubilación, en ambos rescates en forma de capital podrá aplicar la reducción si cumple los requisitos ([DGT V0033-18](#)).
- ® Si se perciben prestaciones en forma de capital por la misma contingencia en más de un período impositivo, la reducción solo procede en uno de ellos, a opción del contribuyente. Si el contribuyente dispone de más de un plan de previsión social, y los rescata todos en el mismo ejercicio por la misma contingencia, podrá aplicar la reducción a la totalidad. Asimismo, si se perciben las prestaciones en forma mixta, el perceptor podrá identificar cuáles son las prestaciones que se corresponden a la parte de renta y cuáles a la de capital, pudiendo aplicar la reducción, en su caso, solamente por estas últimas ([DGT V2381-18](#)).
- ® Si se jubila activamente y rescata el sistema de previsión, la contingencia se entiende acaecida cuando se rescató. Por el contrario, si no se rescata el plan de pensiones durante la etapa de jubilación activa, se considerará que la contingencia acaece cuando concluye la relación laboral y se accede a la jubilación total ([DGT V2170-18](#)).
- ® Si tiene derecho al régimen transitorio aplicable a las prestaciones de contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones (DT 11ª de la Ley del Impuesto), y ha tenido lugar la renovación anual de la póliza, tenga en cuenta que esto se considera como una "prórroga del contrato de seguro colectivo inicial", que permite mantener su fecha de contratación, de manera que podrá seguir disfrutando de la reducción correspondiente en el momento del cobro de la prestación ([sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de marzo de 2020, Recurso nº 2983/2018](#)).

5. Rendimientos del capital inmobiliario e imputación de rentas inmobiliarias

Arrendamiento de inmueble destinado a vivienda

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

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

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

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

- ® La reducción solo se aplica sobre los rendimientos declarados por el contribuyente en la correspondiente declaración con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance estén incluidos ([Resolución del TEAC, de 2 de marzo de 2017, nº 6326/2016](#)).

No obstante, el Tribunal Supremo admite la reducción, aunque el contribuyente no haya declarado los rendimientos, porque la norma del Impuesto exige, para aplicar la reducción la declaración de rentas, pero en ningún caso su autoliquidación ([Tribunal Supremo, Recurso nº 1434/2019, sentencia de 15 de octubre de 2020](#)).

- ® Si se arrienda una habitación de la vivienda habitual se podrá aplicar la reducción del 60 por 100, siempre que el arrendamiento no se realice por temporada. Además, por los días en que la habitación no está ocupada, no habrá que imputar ninguna renta inmobiliaria, pues esa parte de la casa, cuando no se alquila, pasa a formar parte de la vivienda habitual ([DGT V0537-19](#)).
- ® Tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario las obras de mejora realizadas en el inmueble por el arrendatario y que revertirán al propietario a la finalización del contrato ([DGT V0089-19](#)).
- ® La constitución de un derecho de usufructo a título gratuito sobre un inmueble genera, en principio, un rendimiento del capital inmobiliario que deberá valorarse a valor de mercado, salvo que se acredite la gratuidad. En este último caso, si el constituyente del derecho y la persona a cuyo favor se constituye son parientes, el constituyente deberá imputar un rendimiento neto mínimo cuantificado conforme a las reglas establecidas para la imputación de rentas inmobiliarias por cada uno de los años de duración del derecho ([DGT V0284-19](#)).

Gastos deducibles

Tienen la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos aquellos necesarios para su obtención. Los gastos

financieros más los de reparaciones y conservación están limitados a un máximo de los ingresos del ejercicio.

- ® Si se realizan obras en el inmueble, en la medida en que las obras se correspondan con el concepto de gastos de reparación y conservación, serán deducibles, junto con los gastos de financiación, con el límite de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en el período impositivo por el arrendamiento de la vivienda; el exceso podrá deducirse en los 4 años siguientes. En cambio, si constituyen una mejora del inmueble se considerarán mayor valor de adquisición del mismo y serán amortizables ([DGT V1869-18](#)).
- ® Son deducibles los saldos de dudoso cobro siempre que el deudor se encuentre en situación de concurso o, cuando entre la fecha de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y la de finalización del período impositivo, hubieran transcurrido más de 6 meses y no se hubiera renovado el crédito.
- ® El tanto por ciento de la cuota correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio satisfecho por la tenencia de los inmuebles arrendados no es un gasto deducible a efectos del cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario ([DGT V1145-17](#)).
- ® Si en un ejercicio no se obtienen alquileres, los gastos anuales relativos a la comunidad de propietarios, IBI, seguros y demás no serán deducibles. Sin embargo, los gastos de reparación y conservación para que la vivienda vuelva a ser alquilada podrán deducirse en los 4 ejercicios siguientes y no en el propio ejercicio, por estar limitada la deducción de los mismos, junto con la de los gastos de financiación, al importe de los ingresos ([DGT V1003-17](#)).
- ® El gasto de amortización no podrá exceder del 3 por 100 del mayor de los 2 siguientes: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el cómputo del suelo. El criterio administrativo es que no se puede tomar por valor de adquisición satisfecho el que figure en la escritura de declaración de obra nueva, sino el coste de la obra que se pruebe ([DGT V1936-17](#)). En caso de inmuebles adquiridos por herencia o donación solo podrá considerarse como "coste de adquisición satisfecho" el importe de los gastos y tributos satisfechos por la adquisición, es decir, la cantidad efectivamente pagada por el Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones ([DGT V0112-18](#)). La amortización acumulada a lo largo de su vida útil no podrá exceder del valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones ([DGT V3410-19](#)).

Imputación de rentas inmobiliarias

Los contribuyentes que sean propietarios o titulares de derechos reales de uso o disfrute de inmuebles urbanos o rústicos con construcciones que no sean imprescindibles para el desarrollo de una actividad agrícola, ganadera o forestal, que no constituyan su vivienda habitual, no estén afectos a actividades económicas, ni generen rendimientos del capital inmobiliario, deberán imputar una renta del 2 por 100 del valor catastral de los mismos (1,1 por 100 en el caso de valores catastrales determinados o revisados en el ejercicio o en los 10 anteriores).

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

- Ⓜ Habrá que computar los días del estado de alarma, pues la imputación de rentas inmobiliarias no tiene en cuenta la utilización efectiva de la segunda vivienda, sino su disponibilidad a favor de su titular, sin que la Ley atienda a circunstancias que puedan afectar a dicha utilización, tales como la enfermedad, el trabajo u otras que determinen la imposibilidad de utilizar la vivienda (DGT [V1474-20](#) y [V2497-20](#)).
- Ⓜ Si el inmueble propiedad del contribuyente estaba desocupado y fue ocupado ilegalmente durante parte del período impositivo, si se demuestra dicha ocupación, no tendrá que imputar rentas inmobiliarias a partir del inicio del procedimiento judicial de desahucio, sin tener que esperar a la resolución del mismo ([DGT V1385-18](#)).
- Ⓜ En relación con los pactos de mejora, si la mejorante ha cedido a sus 2 hijas una mitad proindivisa del pleno dominio de un inmueble, será a ellas a las que les corresponda, en esa proporción, la imputación de rentas inmobiliarias, ya que son las mejoradas las titulares del pleno dominio por esa parte ([DGT V0192-19](#)).
- Ⓜ En los casos de desmembración del dominio, corresponde al usufructuario imputar los rendimientos por los inmuebles arrendados, así como la imputación de rentas inmobiliarias, en el caso de inmuebles no alquilados ([DGT V3141-18](#)).

6. Rendimientos del capital mobiliario

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

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

- Ⓜ En estas operaciones se tributa por el importe recibido que se corresponda con la diferencia entre los fondos propios de la entidad, según el último ejercicio cerrado antes de la distribución o de la reducción, y el valor de adquisición de nuestras acciones, de manera que el contribuyente tributará por la parte de la prima o de la reducción de capital, que corresponda a los beneficios no distribuidos durante la tenencia de la cartera, como rendimiento de capital mobiliario, como si la verdadera naturaleza de esa renta que percibe el contribuyente fuera un dividendo. En definitiva, tributará como rendimiento del capital mobiliario la menor de 2 cantidades: la cuantía entregada al socio, o la diferencia positiva entre la parte de los fondos propios proporcional a nuestras acciones y su valor de adquisición.
- Ⓜ No existe la obligación de practicar retención en relación con los rendimientos procedentes de la reducción de capital con devolución de aportaciones que no procedan de beneficios no distribuidos.
- Ⓜ Si se ha tributado en una operación de distribución de prima o de reducción de capital, conviene considerar la posibilidad de distribuir dividendos porque el importe de estos no tributará hasta lo distribuido anteriormente, disminuyendo el valor de la cartera.

- ® Si un socio transmite la totalidad de sus participaciones a la sociedad y, acto seguido, la sociedad las amortiza vía reducción de capital, resultará de aplicación la norma específica de valoración de separación de socio, considerándose el importe percibido como ganancia patrimonial, y no la aplicable a la reducción de capital con devolución de aportaciones, que produce rendimientos del capital mobiliario ([Resolución del TEAC, de 11 de septiembre de 2017, nº 6943/2014](#)).

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

Si durante el año 2020 le han entregado acciones totalmente liberadas, en lugar de repartirle un dividendo, le habrán adjudicado derechos de asignación. Tenga en cuenta que cuando la entidad entrega tales acciones no está repartiendo un dividendo en especie, sino efectuando una ampliación de capital social con cargo a reservas.

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

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

Gastos deducibles

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

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

7. Rendimientos de actividades económicas

Calificación de los rendimientos como procedentes de actividades económicas

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

Se califican como rendimientos de actividades económicas los que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan

por parte del contribuyente la ordenación de medios materiales y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

Calificación de los rendimientos de socios de sociedades con actividad profesional

La Ley del IRPF establece que un socio que preste un servicio a su sociedad de los clasificados en la sección 2ª de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, si además está dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA) o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, deberá calificar el servicio prestado a su sociedad como actividad económica y, por tanto, facturar a la sociedad por la prestación de sus servicios.

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

Arrendamiento de inmuebles

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

- ® A estos efectos, se computa como persona empleada un trabajador que de forma temporal pueda encontrarse de baja por enfermedad ([DGT V0858-17](#)).
- ® Por el contrario, no cumple el requisito de la persona un conserje, dado que no se dedica de manera exclusiva a la gestión del arrendamiento, al tener la categoría profesional de conserje, ocupándose de otras tareas como la recogida de basuras y vigilancia del edificio ([DGT V2693-07](#)).
- ® Tampoco se cumple el requisito contratando a 2 personas a media jornada ([DGT V1437-18](#)).
- ® Si el arrendamiento de inmuebles no se califica como actividad económica, los vehículos que se utilicen, total o parcialmente para gestionar los alquileres no tendrán la consideración de elementos afectos y, por lo tanto, no se podrán deducir ni las amortizaciones ni los gastos derivados de su utilización ([DGT V0080-18](#)).

- ® A diferencia del Impuesto sobre Sociedades, no se puede subcontratar la persona que se dedique a la gestión de los arrendamientos ([DGT V2508-18](#)).
- ® Si el servicio que prestan las familias a los estudiantes, en un programa de familias de acogida, no se limita al alojamiento, sino que se complementa con la restauración, limpieza y otros servicios propios de la industria hotelera, las rentas derivadas de los mismos se califican como rendimientos de actividades económicas ([DGT V0398-19](#)).

Devolución del céntimo sanitario

Cuando el contribuyente determina el rendimiento neto de su actividad en estimación directa, la base imponible se calcula partiendo del resultado contable. La devolución de un tributo se abona en contabilidad, pasando por ingresos, cuando sea exigible dicha devolución, por lo que la devolución del céntimo sanitario constituirá un ingreso del ejercicio en el que se reconoce el derecho a la misma.

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

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

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

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

Micromecenazgo o *crowdfunding*

Si en 2020 ha buscado financiación para el desarrollo de algún proyecto acudiendo a la fórmula del *crowdfunding* y ha entregado un bien o derecho a los aportantes, la parte en que coincide el valor de lo aportado y el valor de mercado de los bienes y derechos recibidos por los aportantes, constituye un ingreso de la actividad económica.

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

Elementos patrimoniales afectos y no afectos a la actividad económica

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

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

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

Deducibilidad de gastos

De suministros -agua, electricidad, gas, telefonía o Internet- cuando la actividad se desarrolle en una parte de la vivienda habitual del empresario o profesional.

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

- ® Sobre la parte del gasto que corresponda a los metros cuadrados dedicados a la actividad en relación a los totales de la vivienda, se aplica el porcentaje del 30 por 100.
- ® Los gastos de manutención, cuando no se pernocta, son deducibles con el límite de 26,67€/día si el gasto se produce en España y 48,08€/día en el extranjero. Estos límites serán el doble si se produce pernocta.
- ® En la modalidad de estimación directa simplificada se puede deducir el 5 por 100 del rendimiento neto, en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación, con el límite de 2.000€.

Gastos no deducibles

Para que un gasto sea deducible es necesario que esté correlacionado con los ingresos, contabilizado, correctamente imputado, justificado y no tener la consideración de no deducible, según artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. No son deducibles, según criterio administrativo, los siguientes gastos:²

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

Atenciones a clientes y proveedores

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

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

Método de estimación objetiva

Como consecuencia de la crisis sanitaria y del estado de alarma los contribuyentes que calculan el rendimiento neto de su actividad a través del método de estimación objetiva han tenido la opción, de manera excepcional, de renunciar a dicho método exclusivamente para el ejercicio 2020, de manera que pueden revocar la renuncia para 2021 y volver al sistema de módulos, tanto de forma expresa, como de forma tácita (presentando en plazo el pago fraccionado del primer trimestre de 2021 conforme al método de estimación objetiva) ([DGT V1129-20](#)).

En 2020 los límites de exclusión de la aplicación del régimen de estimación objetiva son los siguientes³:

³ El Proyecto de ley de PGE 2021 prorroga los límites excluyentes del método de estimación objetiva para los ejercicios 2016 a 2021.

- Ⓜ El límite máximo del volumen de rendimientos íntegros del año anterior es de 250.000€.
- Ⓜ El límite máximo del volumen de rendimientos íntegros del año anterior correspondiente a operaciones por las que estén obligados a expedir factura los empresarios en módulos es de 125.000€.
- Ⓜ Asimismo, el límite máximo en el volumen de compras y servicios en el ejercicio anterior es de 250.000€.

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

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

- ✓ Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo, hasta un máximo de 120.000€ por cada trabajador/año de incremento de plantilla.
 - ✓ Amortización acelerada.
 - ✓ Pérdidas por deterioro de los créditos por insolvencias de deudores, hasta el 1 por 100 de los deudores existentes a la conclusión de período impositivo.
 - ✓ Dedución de la recuperación del coste del bien recogido en las cuotas de arrendamiento pagadas en el año, cuando se adquieren bienes muebles o inmuebles en régimen de arrendamiento financiero, con el límite del coeficiente máximo de tablas multiplicado por 3.
- Ⓜ Si ha iniciado una actividad económica, el INCN a tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado la actividad efectiva, elevándose al año.
 - Ⓜ Si se aplica la libertad de amortización con creación de empleo, y se realiza más de una actividad económica, no es necesario que el elemento adquirido y el incremento de empleo se realicen en la misma actividad, pues el cómputo de creación de empleo se realiza a nivel de contribuyente y no de actividad.
 - Ⓜ Para aplicar la amortización acelerada se exige que el elemento tenga coeficiente en las tablas, cosa que no ocurre, por ejemplo, en las obras de acondicionamiento de un local arrendado ([DGT V1957-12](#)).

Reducción del rendimiento neto

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

- Ⓜ Los ingresos obtenidos por un abogado por su actuación de defensa procesal en litigios cuya duración se haya extendido más de dos años, cuando se perciban

de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio, se consideran generados en un período superior a 2 años.

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

8. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Ayudas de Comunidades Autónomas y entidades locales

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

- ® Las ganancias patrimoniales originadas por el cobro de una subvención, se imputan únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente de que dicha subvención tenga por objeto la mejora de un inmueble de titularidad compartida ([Resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, nº 670/2017](#) y [DGT V2290-20](#)).
- ® También existe la obligación de tributar por las subvenciones que se perciban del Plan de Impulso a la Movilidad con Vehículos de Energías Alternativas (MOVEA) ([DGT V1106-17](#)).
- ® Una ayuda percibida de la Comunidad Autónoma para el tratamiento de aluminosis en un edificio de locales y viviendas que se encuentran arrendadas, propiedad del contribuyente, tiene la consideración de ganancia patrimonial ([DGT V2236-18](#)).
- ® Las ayudas que concede un Ayuntamiento o una Comunidad Autónoma a comunidades de propietarios para instalar ascensores y por el Plan Renove de instalación de contadores eléctricos tributan como ganancias patrimoniales ([DGT V1042-17](#)).
- ® No hay que tributar por la ayuda percibida del Servicio de Salud de la Comunidad Autónoma para la adquisición de una silla de ruedas, cuando esta sea de las incluidas en la cartera de servicios comunes de la prestación ortoprotésica del catálogo de prestaciones del Sistema Nacional de Salud ([DGT V1882-18](#)).

Arras penitenciales

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

Opción de compra

La concesión de una opción de compra sobre un inmueble representa una alteración en la composición del patrimonio del propietario del bien, por lo que la renta obtenida es

una ganancia patrimonial a integrar en la base general, que tributa de manera independiente a la que, en su caso, proceda con ocasión de la venta ([sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de mayo de 2020, Recurso nº 5332/2017](#)).

Costas procesales

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

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

Intereses de carácter indemnizatorio

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

Intereses de demora

- ® Los pagados por los contribuyentes a favor de la Administración tributaria no producen pérdidas patrimoniales ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 8 de octubre de 2018, Recurso nº 223/2015](#)).
- ® Los intereses de demora que son abonados por la Administración como consecuencia de la devolución de ingresos indebidos o por el reembolso del coste de avales no pueden generar ganancias patrimoniales para los contribuyentes ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 8 de octubre de 2018, Recurso nº 223/2015](#)), siendo este criterio contrario al administrativo.

Premios

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

Indemnización por responsabilidad civil

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

Ganancias patrimoniales no justificadas

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

- ® Los obligados a declarar determinados bienes o derechos situados en el extranjero a través del modelo 720, y que no lo hayan hecho, deben examinar con cuidado su situación. Si estos elementos son descubiertos por la Administración, les liquidarán una ganancia no justificada de patrimonio, aunque hayan sido adquiridos con rentas de años prescritos, salvo que prueben que se adquirieron con rentas declaradas o con las obtenidas cuando no residían aquí.
- ® Las sanciones por la infracción consistente en la falta de presentación del modelo 720 será de 5.000€ por dato o conjunto de datos (mínimo 10.000€) y, si la presentación se realiza fuera de plazo sin requerimiento previo, de 100€ por dato o conjunto de datos (con un mínimo de 1.500€). La sanción sobre la cuota originada por la regularización en el IRPF es del 150 por 100, aunque se puede evitar la misma si se presenta declaración complementaria (a la que se le aplicarán los recargos del art. 27 de la LGT) ([DGT V1434-17](#)).
- ® Si decide retirar de una cuenta bancaria una cantidad importante de efectivo y, posteriormente, piensa ingresarla en otra, debe de tener en cuenta que la Administración tributaria puede requerirle para que justifique el origen de los fondos y, si no logra probar que el ingreso se corresponde con el saldo de efectivo anterior, o con otra renta declarada, puede ser que se califique dicho ingreso como ganancia no justificada de patrimonio y le hagan tributar por ello.

Pérdidas patrimoniales por robo

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

Transmisiones onerosas

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

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

- Ⓜ Hay que tener en cuenta que si el valor normal de mercado supera al importe real por el que se hubiera enajenado el bien o derecho, se tomará aquel como valor de transmisión a efectos de la cuantificación de la ganancia o pérdida patrimonial.
- Ⓜ El valor de transmisión se minorará con gastos como la plusvalía municipal. Si el propietario de una vivienda la transmite al margen de la inmobiliaria con la que había suscrito un contrato de exclusividad, el importe embargado judicialmente al transmitente se corresponde con los honorarios de la inmobiliaria y, por lo tanto, se considera gasto del valor de transmisión ([DGT V2413-18](#)).
- Ⓜ El valor de adquisición se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima. A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.
- Ⓜ En caso de transmisión de un activo intangible, en concreto los derechos de pago único de la PAC, no procede deducir la amortización mínima entre los años 2008 y 2015, porque la normativa en vigor durante dicho plazo establecía que los activos inmateriales de duración indefinida no podían amortizarse fiscalmente ([Resolución del TEAC, de 10 de febrero de 2020, nº 0104/2019](#)).
- Ⓜ Si se transmite por un contribuyente un vehículo siniestrado, para calcular la ganancia o pérdida patrimonial, como se trata de un bien de consumo duradero usado por el que no se pueden computar las pérdidas debidas al consumo, habrá que restar, al importe por el que se ha transmitido, el valor de mercado del vehículo en el momento del accidente ([DGT V1761-18](#)).
- Ⓜ En caso de que posea acciones de una entidad que dejó de cotizar en bolsa hace años y desee solicitar la baja de la inscripción de sus valores, tenga en cuenta que no podrá imputar la pérdida patrimonial hasta que la entidad proceda a su disolución y liquidación ([DGT V0437-20](#)).

Transmisiones lucrativas

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

- Ⓜ Si bien la ganancia patrimonial producida en caso de muerte del causante no tributa (plusvalía el muerto), en el caso de donaciones sí, excepto que se trate de las transmisiones de negocios o participaciones en empresas familiares con derecho a reducción del 95 por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones según la normativa estatal, no bastando que se haya podido aplicar una reducción propia de la Comunidad Autónoma.

Transmisión de participaciones en empresas que no cotizan

Si ha transmitido participaciones a título oneroso de valores no admitidos a negociación, debe tener en cuenta que el precio fijado en la venta, salvo prueba en contrario, no puede ser inferior al mayor de los 2 siguientes: el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos, resultante del balance según el último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, o el importe que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los 3 ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

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

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

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

A tal efecto, se tendrá en consideración no solo el valor de transmisión de los elementos patrimoniales de esa antigüedad transmitidos en 2020, sino también los valores correspondientes a todas las transmisiones a cuyas ganancias patrimoniales les hubieren resultado de aplicación los coeficientes de abatimiento que haya realizado un contribuyente desde 1 de enero de 2015.

- ® Si va a transmitir un elemento adquirido antes de 1995 y tiene otros en la misma circunstancia, le conviene analizar si le interesará reducir la plusvalía, porque si

esta es pequeña, como el límite por contribuyente del importe de estas transmisiones es de 400.000€, podría ser más conveniente no reducirla y reservar límite para reducir una posterior.

- ® Cuando el contribuyente sea propietario de una finca agrícola, en la cual viniera ejerciendo una actividad económica, y cesa en el ejercicio de la misma, en el supuesto de que la arriende a un tercero, el cual continúe con el desarrollo de la actividad, el criterio administrativo consiste en calificar la operación de arrendamiento de negocio en vez de arrendamiento de terreno rústico. En estos casos no es posible aplicar los coeficientes de abatimiento a la posterior transmisión de las fincas, al tener la consideración de elementos afectos ([DGT V3318-14](#)).

Ganancias patrimoniales por cambio de residencia, “exit-tax”

Si durante el año 2019 ha sido residente en España, pero en 2020 ya no y, además, durante al menos 10 de los 15 períodos impositivos anteriores al último que debió declarar por este impuesto ha tenido residencia fiscal en España, debe analizar si le corresponde tributar por las plusvalías tácitas de su cartera de valores.

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

- ® En estos casos para que se genere ganancia patrimonial tributable deben concurrir una serie de circunstancias: que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda de 4.000.000€, de no cumplirse este requisito, que el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por 100 y el valor de las acciones o participaciones mayor de 1.000.000€. En este último supuesto el contribuyente solo tributará por las plusvalías puestas de manifiesto en las acciones que cumplan los requisitos.
- ® La primera autoliquidación en la que, en su caso, se deben de incluir estas ganancias, se presentará en el plazo de declaración del IRPF 2020, mediante complementaria de 2019 y afectará a contribuyentes que en 2019 eran contribuyentes de este Impuesto y en 2020 dejaron de ser residentes en España.
- ® Si el traslado se produce a un país de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con efectivo intercambio de información, se puede optar por unas especialidades de tributación (solo se tributa si, en los 10 ejercicios siguientes al que se declaró en nuestro país, concurren una serie de circunstancias). Por otra parte, si el desplazamiento se produce a un país con convenio que contenga cláusula de intercambio de información se podrá solicitar el aplazamiento de la deuda por 5 ejercicios y, en determinados casos, incluso más.

9. Reducciones de la base imponible

Aportaciones a sistemas de previsión social

Si hace aportaciones a un sistema de previsión social podrá ahorrarse impuestos por cada euro que destine a este tipo de productos hasta el menor de los siguientes límites:

un máximo anual de 8.000€ o el 30 por 100 de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas⁴.

- ® Este límite es para el conjunto de planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros privados de dependencia severa o gran dependencia.
- ® En caso de un contribuyente cuyo cónyuge obtenga ingresos del trabajo o de actividades económicas que no superen los 8.000€, también podrá reducir la base por las aportaciones al plan del cónyuge, hasta un máximo de 2.500€⁵.
- ® En declaración conjunta los límites se aplican de manera independiente e individual por cada mutualista, y los importes del total de todas las reducciones no pueden dar lugar a unas bases imponibles, ni general ni del ahorro, negativas.
- ® Cuando un contribuyente acceda directamente a la jubilación, no podrá seguir realizando aportaciones a planes de pensiones que cubran esa contingencia. Solo podrá aportar para cubrir la de fallecimiento, aunque esas aportaciones también reducirán la base imponible.
- ® Las aportaciones a estos sistemas son tanto más interesantes cuanto mayor es el marginal máximo al que tribute el contribuyente (que, con los mismos rendimientos, puede diferir según la Comunidad de residencia), y agotar el límite anual puede constituir una buena estrategia para rebajar la tributación por este Impuesto.
- ® Cuando se supera el límite porcentual (30 por 100 de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas) o sea imposible reducir de la base todo lo aportado por insuficiencia de esta, puede solicitarse la reducción en la base imponible de los 5 ejercicios siguientes, aplicándose en ellos dentro de los mismos límites.

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

Si en 2020 se ha separado de su cónyuge o se ha divorciado, es interesante que en el Convenio regulador se especifiquen los conceptos de la pensión compensatoria al cónyuge y las anualidades que se satisfacen tanto al excónyuge como a los hijos. En el caso de anualidades por alimentos a los hijos por decisión judicial, cuando el importe es inferior a la base liquidable general, se lleva el mismo a la escala del Impuesto separadamente del resto de la base liquidable general y no constituyen renta para los hijos. La pensión compensatoria al excónyuge y otras anualidades por alimentos, distintas de las satisfechas a los hijos, reducen la base del que las paga y constituyen rendimientos del trabajo por el perceptor.

- ® Si en el Convenio regulador o resolución judicial no se distinguen la parte que corresponde a pensión compensatoria de otros conceptos, no se aplica la reducción (por ejemplo, por fijarse una cantidad global). En estos supuestos lo recomendable es solicitar que judicialmente se especifiquen las cuantías.

⁴ El Proyecto de LPGE para 2021 rebaja la aportación máxima a planes de pensiones individuales de 8.000 a 2.000€.

⁵ El Proyecto de LPGE para 2021 rebaja el límite de 2.500€ a 1.000€.

- ® Los pagos extraordinarios, como son los de dentista, ortopedias, óptica, campamentos, clases de inglés, actividades extraescolares, etc., pueden ser incluidos en el concepto de anualidades por alimentos a favor de los hijos, siempre que en el Convenio se establezca que dichos gastos serán asumidos por mitades por los progenitores ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 30 de enero de 2017, Recurso nº 498/2015](#)).
- ® El régimen establecido para las anualidades por alimentos a favor de los hijos satisfechas por decisión judicial, debe extenderse a las acordadas en el convenio regulador formulado por los cónyuges ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario. Sin embargo, si el acuerdo entre los cónyuges se realiza con la participación de un mediador, dado que no existe una equiparación normativa de dicho acuerdo a una decisión judicial, no resultará de aplicación el tratamiento especial de las anualidades ([DGT V2295-18](#)).
- ® La ausencia de resolución judicial de los pactos habidos en el convenio regulador suscrito por las partes, determina que el padre que satisface anualidades a su hijo no podrá aplicar las escalas estatal y autonómica separadamente a las anualidades y al resto de su base liquidable general ([DGT V0409-15](#)).
- ® Se entiende por alimentos todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica. Los alimentos comprenden también la educación e instrucción del alimentista mientras sea menor de edad y, aún después, cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable. Entre los alimentos se incluirán los gastos de embarazo y parto, en cuanto no estén cubiertos de otro modo ([DGT V2090-18](#)).

10. Integración y compensación de rentas

- ® Si ha obtenido alguna plusvalía transmitiendo elementos patrimoniales, aún está a tiempo de rebajar el coste de la factura fiscal transmitiendo otros elementos con pérdidas, independientemente del tiempo que hayan permanecido en su patrimonio. Estas pérdidas se restan de las ganancias derivadas de transmisiones.
- ® Si se transmiten valores, con o sin cotización, obteniendo una pérdida patrimonial, esta no se puede computar si se adquieren valores homogéneos en los 2 meses anteriores o posteriores si se trata de acciones cotizadas (1 año si no cotizan). En ese caso las pérdidas se integrarán a medida que se vendan los nuevos valores. Con independencia de que estas últimas ventas generen ganancias o pérdidas, deben ser definitivas, esto es, que no se produzcan nuevas recompras en los plazos señalados ([DGT V1885-17](#)).
- ® Si en ejercicios anteriores tuvo un saldo negativo originado por la transmisión de elementos patrimoniales y no han pasado más de 4 años, puede realizar plusvalías y, de esta manera, la tributación de las mismas se verá atenuada o anulada por el aprovechamiento de aquellos saldos negativos.
- ® Si tiene rendimientos positivos que van a la parte del ahorro, como los procedentes de intereses o dividendos, pueden reducirse en 2020 con el saldo negativo de la integración de ganancias y pérdidas patrimoniales originadas por transmisiones, hasta un máximo del 25 por 100 de aquél. El saldo negativo

restante podrá compensar el saldo de los rendimientos del capital mobiliario en 2021 y siguientes.

- ® Asimismo, si tuviera rendimientos del capital mobiliario negativos, como los procedentes de un *unit linked*, podrá reducir con ellos la tributación del saldo de ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por transmisiones, con el límite del 25 por 100 del mismo.

Trasposos entre fondos de inversión

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

- ® Si queremos realizar una minusvalía latente en acciones o participaciones de estas instituciones para rebajar la tributación de otras ganancias, lo indicado será no seguir el procedimiento de reinversión que establece la norma.
- ® Para cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial en el momento de la venta definitiva de las acciones o participaciones objeto de reinversión, se deberá considerar que dichas acciones o participaciones han sido adquiridas o suscritas en la misma fecha y por el mismo valor de adquisición que tuvieran las acciones o participaciones de las que procedan, con independencia de la fecha en la que se hubiera realizado la reinversión y de su importe ([DGT V3640-15](#)).

Pérdidas derivadas del juego

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

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

- ® En lo que se refiere a la necesaria justificación de las pérdidas patrimoniales obtenidas en el juego, que no excedan de las ganancias en el mismo período, para no tributar por la totalidad de las ganancias, la misma se realizará (a solicitud, en su caso, de los órganos de gestión e inspección tributaria) a través de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho ([DGT V2657-17](#)).
- ® En cuanto a la imputación temporal de las ganancias o pérdidas en el juego, se debe hacer en el período impositivo en que se haya ganado (o perdido, según corresponda) cada apuesta o juego.

- ® En caso de juegos online se deberán tener en cuenta las ganancias y pérdidas obtenidas en el ejercicio, resultando irrelevante, a estos efectos, si el contribuyente ha retirado o no cantidades de la cuenta abierta con el operador de juego online.

Integración y compensación de rentas en tributación conjunta

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

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

- ® Si durante 2020 ha transmitido acciones con pérdidas mientras que su cónyuge ha transmitido acciones distintas obteniendo una plusvalía, puede resultar interesante analizar la posibilidad de tributar conjuntamente en este ejercicio ([DGT V2500-15](#)).

11. Mínimos personales y familiares

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

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

12. Deducciones

Por inversión en empresas de nueva o reciente creación

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

- ® Conviene recordar que uno de los requisitos que se deben cumplir es el mantenimiento mínimo de 3 años, transcurrido el cual, si se transmiten, no hay que tributar por la ganancia patrimonial que se produzca a condición de reinversión en participaciones de la misma naturaleza. Para quedar eximido del gravamen de la plusvalía es imprescindible haber aplicado esta deducción por inversión ([DGT V2071-17](#)).
- ® Es posible aplicar la deducción cuando las acciones suscritas se satisfagan aportando créditos del contribuyente frente a la sociedad ([DGT V2281-20](#)). En el mismo sentido, [Resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, nº 6580/2019](#).

Por adquisición de vivienda habitual

La deducción por inversión en vivienda habitual se regula a través de un régimen transitorio, pudiéndola aplicar aquellos contribuyentes que la hubieran adquirido con anterioridad a 1 de enero de 2013 y hubieran aplicado dicha deducción por cantidades satisfechas en períodos anteriores. El importe máximo de la deducción es el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en 2020, con una base máxima de deducción de 9.040€ anuales.

- ® Si tiene derecho a deducir por la que hasta ahora es su vivienda habitual y quiere ponerla en alquiler, a partir del año en que esté alquilada deja de ser su vivienda habitual y ya no podrá deducir cuantía alguna.
- ® En caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes obtiene el 100 por 100 de la vivienda, tiene derecho a aplicarse el 100 por 100 de la deducción. La aplicación de la deducción en relación con la parte del inmueble que a partir de 1 de enero de 2013 se adquiere, estará en todo caso condicionada por el hecho de que el comunero que deja de ser propietario se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio y no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual ([Resolución del TEAC, de 1 de octubre de 2020, nº 561/2020](#)).

- ® Si durante 2020 sigue amortizando el préstamo que obtuvo para pagar la vivienda, le interesa evaluar si será interesante agotar el límite de 9.040€ haciendo una amortización extraordinaria antes de que finalice el año.
- ® Si está casado bajo el régimen matrimonial de gananciales, siendo la vivienda de ambos, y los 2 cónyuges presentan declaración individual, puede ser interesante que el matrimonio agote el límite de 18.080€ entre intereses y amortización para deducir cada uno hasta 1.356€.
- ® Si la entidad financiera le devuelve el exceso pagado por aplicación de la cláusula suelo y ese exceso formó parte de la deducción, se deberá añadir, a la cuota líquida estatal, la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas. Sin embargo, no procederá realizar ninguna regularización en aquellos casos en que las cantidades que hubieran formado parte de la base de deducción se destinen directamente (sin llegar a abonarse al contribuyente) por la entidad financiera (tras el acuerdo con el contribuyente afectado) a minorar el principal del préstamo ([DGT V1574-18](#)).
- ® Hay que reconocer el derecho a la deducción cuando la vivienda habitual se adquirió en plena propiedad por los cónyuges en pro indiviso o para la sociedad conyugal y, constituyendo aquella la vivienda habitual de ellos y de sus hijos, se produce involuntariamente la desmembración del dominio por el fallecimiento de uno de los cónyuges ([DGT V1568-17](#)).
- ® Si adquirió su vivienda habitual, residiendo en ella durante un plazo superior a 3 años y aplicó la deducción en esos años, posteriormente dejó de residir en ella y la alquiló durante un tiempo, habiendo vuelto a residir, de manera habitual, con posterioridad, en ese caso, también puede volver a aplicar la deducción, si bien dicha aplicación queda condicionada a que se cumpla nuevamente el plazo de 3 años de residencia ([DGT V0330-18](#)).
- ® El bajo consumo de electricidad no constituye prueba suficiente para impedir la aplicación de la deducción por vivienda habitual ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 31 de enero de 2019, Recurso nº 477/2017](#)).
- ® Es de aplicación la deducción por adquisición de vivienda habitual cuando se firma un contrato de adhesión con una Cooperativa de viviendas, mediante el cual el socio asume el compromiso de adquirir la propiedad mediante el ejercicio de la opción de compra, siendo las cantidades abonadas al cuenta del pago de la vivienda ([sentencia del Tribunal Supremo, de 13 de marzo de 2019, Recurso nº 1101/2017](#)).
- ® Aunque el contribuyente no haya presentado declaración en algunos ejercicios, por no estar obligado, esto no es obstáculo para que pueda aplicar la deducción en los ejercicios siguientes en los que sí declare ([DGT V0256-18](#)).
- ® No resulta aplicable el régimen transitorio de deducción a un contribuyente que adquirió su vivienda habitual en 2011, pero que venía aplicando desde 2010 el régimen especial de tributación de los trabajadores desplazados a territorio español, dado que no cumple el requisito de haber practicado la deducción en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, al no permitirlo el citado régimen especial ([DGT V0675-18](#)).

Por alquiler de vivienda habitual

Pueden aplicar esta deducción los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, antes de dicha fecha, cantidades en concepto de alquiler y sigan pagando como inquilinos. No obstante, no se olvide de que actualmente varias Comunidades Autónomas tienen deducciones por alquiler.

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

Donativos a entidades sin ánimo de lucro

Si está pensando en realizar algún donativo, debe saber que en 2020 se podrá deducir el 80 por 100 de los primeros 150€ donados.

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

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

- Ⓜ Si usted es de los que realiza donaciones todos los años a la misma entidad, el porcentaje del 35 por 100 se incrementa al 40 por 100 si ha realizado donaciones por importe o valor igual o superior a las realizadas en los 2 ejercicios anteriores. A partir del tercer ejercicio, si continúa donando a la misma entidad por un importe igual o superior, podrá aplicar también el porcentaje incrementado del 40 por 100.

- Ⓜ Si el donante deja de donar o reduce su aportación un año, perderá el derecho por donación incrementada y deberá volver a donar el mismo o superior importe, a la misma entidad, al menos durante 3 años, aplicando el porcentaje incrementado el tercer año.
- Ⓜ La base de las deducciones, que en los donativos dinerarios es su importe, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente. Por el exceso no se podrá practicar deducción.
- Ⓜ En el caso de una entidad sin ánimo de lucro declarada de utilidad pública que se dedica a realizar actividades de integración social de enfermos psíquicos, habilitando para ello plazas por las cuales las familias de los enfermos abonan una cantidad, no resultará de aplicación la deducción al tratarse del pago de un precio y no existir animus donandi ([DGT V1366-18](#)).

iDeducción por maternidad

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

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

- ® El ejercicio de una actividad no implica necesariamente la percepción de ingresos y, por tanto, a los efectos de la deducción por maternidad, basta con el alta en el régimen correspondiente de Seguridad Social sin que la interesada deba efectuar ninguna justificación adicional, siendo la Administración quien debe acreditar que se está ante un alta formal que no se corresponde con ninguna actividad efectiva ([sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 24 de febrero de 2016, Recurso nº 15315/2015](#)).
- ® La determinación de los hijos que dan derecho a la aplicación de la deducción se realiza de acuerdo con la situación el último día de cada mes, por lo que el mes en el que ha nacido el hijo se computa por entero ([DGT V2992-11](#)).
- ® Las madres con derecho a la aplicación de esta deducción podrán deducir 1.000€ adicionales (83,33€/mes completo de guardería) cuando hubieran satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de 3 años en guarderías o centros de educación infantil autorizados, actuando como límite la menor de 2 cantidades: la cotización a la Seguridad Social o el importe anual del gasto en guardería no subvencionado. Dicha deducción, aunque se trate de un importe negativo (se paga al contribuyente con la declaración del IRPF aunque no se le haya retenido) no se podrá obtener por adelantado.
- ® Existe compatibilidad entre vales guardería y deducción por maternidad ([DGT V0156-19](#)).

Deducción por familia numerosa y por personas con discapacidad a cargo

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

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

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

- ® La normativa reguladora del impuesto no establece ninguna incompatibilidad entre la deducción por familia numerosa y la deducción por descendiente discapacitado. Por tanto, ambas deducciones son compatibles, siempre que se disponga de los justificantes necesarios (título reconociendo la condición de familia numerosa y certificación del órgano administrativo competente sobre el grado de minusvalía).
- ® Tendrá derecho a la aplicación de la deducción por familia numerosa, siempre que concurren todos los requisitos, un contribuyente casado que tiene un hijo con la mujer actual, y que debe abonar pensión por alimentos a 2 hijos de anteriores parejas, sin que tenga la guardia y custodia de estos últimos ([DGT V1515-18](#)).

- ® No es posible aplicar la deducción por cónyuge a cargo con discapacidad cuando el hijo tenga derecho a la aplicación de la deducción por ascendiente con discapacidad respecto de aquel, con independencia de que aplique o no la deducción en su declaración ([DGT V0086-20](#)).
- ® La cotización en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Ajena Agrarios por período de inactividad permite cumplir el requisito de realizar una actividad por cuenta ajena por la que se esté de alta en la Seguridad Social, si bien la deducción solo se podrá practicar por los meses en los que haya realizado jornadas reales ([DGT V0114-20](#)).
- ® Las deducciones por familia numerosa o por persona con discapacitado a cargo se pueden aplicar también por contribuyentes que estén percibiendo prestaciones por desempleo o pensiones.

Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

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

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

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

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

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

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

Deducciones autonómicas

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

13. Regímenes especiales

Tributación de impatriados

Si en 2020 ha adquirido la residencia fiscal en España, como consecuencia de su desplazamiento al territorio español por un contrato de trabajo o para administrar una entidad con una participación inferior al 25 por 100, podrá optar por tributar conforme a las reglas de los no residentes con ciertas especialidades, siempre que concurran determinados requisitos y que no se trate de una relación laboral especial de los deportistas profesionales.

- ® Tributan los primeros 600.000€ de renta del trabajo al 24 por 100 y, a partir de ese umbral, al 45 por 100. Por el resto de las rentas tributará al tipo que corresponda según la fuente de la que procedan⁶.
- ® Cuando el contribuyente permanezca un breve período de tiempo en situación de desempleo y a continuación inicie otra relación laboral que cumpla los requisitos del régimen, ello no constituye causa de exclusión ([DGT V0818-17](#)).
- ® No resulta de aplicación a este régimen especial la deducción por familia numerosa ([DGT V0884-17](#)).
- ® Los trabajadores acogidos a este régimen pueden aplicar las exenciones de las retribuciones en especie en los mismos términos que el resto de trabajadores ([DGT V0589-20](#)).

⁶ El Proyecto de LPGE para 2021 sube en 2 puntos, quedando en el 47 por 100, el tipo que se aplica a partir de 600.000€.

80 RECOMENDACIONES PARA OPTIMIZAR LA RENTA 2020

ESPECIAL COVID-19

1. Recuerde que los días pasados en España debido al estado de alarma, según el criterio administrativo, computan a efectos de la determinación de la residencia fiscal. De este modo, si ha permanecido más de 183 días durante el año natural en territorio español, tendrá la consideración de residente fiscal en España y, por tanto, contribuyente del IRPF.
2. Uno de los cambios que han tenido lugar como consecuencia de la crisis sanitaria es la consolidación del teletrabajo, que posibilita vivir en cualquier municipio distinto del de la empresa. Por tanto, una vez determinada la residencia fiscal en España, es necesario averiguar en qué Comunidad Autónoma se es residente. Usted será residente de la Comunidad Autónoma en la que permanezca un mayor número de días durante el año 2020. Esto puede tener trascendencia también a efectos de otros impuestos, como el de Patrimonio. Sin embargo, tenga en cuenta que la norma fiscal prevé que no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.
3. Se excluyen de tributación las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en el plazo de dos años desde la fecha de la transmisión. Tenga presente que, como consecuencia de la declaración del estado de alarma, se paraliza el cómputo de dicho plazo de dos años, desde el 14 de marzo hasta el 30 de mayo de 2020.
4. Los mayores de 65 años que transmitan un elemento patrimonial distinto de la vivienda habitual pueden dejar exenta la ganancia obtenida si el importe total se destina a la constitución de una renta vitalicia asegurada a su favor, con un límite máximo de 240.000€, antes de que transcurran 6 meses desde la enajenación. Este plazo de 6 meses se paraliza desde el 14 de marzo pasado, fecha de entrada en vigor del período de alarma, hasta el 30 de mayo de 2020. Por tanto, si pensaba que había expirado el plazo para realizar la reinversión, tenga en cuenta que debe sumar al plazo de seis meses el período de la suspensión del estado de alarma.
5. Los cobros de los ERTE pueden tener incidencia en la declaración de la Renta de este año -a presentar entre abril y junio del año que viene-. Los pagos del Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE), en función de su cuantía, no han sido objeto de retención, o esta ha sido mínima. En consecuencia, si en todo el año obtiene ingresos del trabajo superiores a 14.000€, tendrá que declarar y prepararse por si tiene que pagar por la parte de los ingresos que no han tenido retención. Está a tiempo, antes de finalizar el año, de solicitar a su empresa que le retenga una mayor cuantía, para amortiguar el resultado de la declaración. También puede solicitarse al SEPE que aumente la retención, si se continúa en el ERTE hasta final de año.

6. Si cobra más de 1.500€ del SEPE, el límite que obliga a declarar por los rendimientos del trabajo es de 14.000€. En consecuencia, puede que trabajadores que normalmente no tengan la obligación de declarar, tengan que presentar la próxima declaración de la Renta por el hecho de haber entrado en un ERTE. En este caso, conviene estar atento a las recomendaciones que desarrollamos a lo largo de este documento, a efectos de aplicar todas las que podamos antes de finalizar el año. No obstante, tenga en cuenta que la obligación de presentar la declaración no implica necesariamente que salga a pagar.
7. En caso de un autónomo que haya recibido una prestación por cese de actividad, tenga en cuenta que dicha prestación no se considera un ingreso de la actividad, sino un rendimiento del trabajo.
8. Si usted ha rescatado los derechos consolidados de planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social como consecuencia del COVID-19, al encontrarse en alguna de las situaciones previstas en la normativa (trabajadores en ERTE o empresarios que tuvieron que cesar en el ejercicio de su actividad), sepa que el reembolso de los derechos consolidados queda sujeto al régimen fiscal establecido para las prestaciones de los planes de pensiones, esto es, tributan como rendimientos del trabajo imputándose al año en que sean percibidos.
9. El teletrabajo implica la entrega a los trabajadores de ordenadores, móviles, tabletas, sillas ergonómicas o el pago de cantidades para la compensación de los gastos de suministros. En la medida en que estos bienes se utilicen para fines particulares del trabajador, tendrán la consideración de retribuciones en especie. La compensación por los gastos de internet, luz y agua en los que incurre el trabajador durante el teletrabajo constituirán un rendimiento del trabajo, salvo que se pacte con la empresa expresamente que esas cantidades vienen a remunerar dichos gastos. Por tanto, será aconsejable pactar con la empresa todas estas cuestiones antes de finalizar el año.
10. Si su empresa le ha cedido el uso de un vehículo que durante el confinamiento no ha podido mover del garaje, deberá reflejar el correspondiente rendimiento del trabajo en especie en su declaración de la Renta, pues el estado de alarma no implica, *per se*, la inmovilización del vehículo, sino la limitación de los desplazamientos a los permitidos en dicho estado. Así, con independencia de que exista la utilización efectiva o no del vehículo, lo cierto es que ha permanecido a su disposición.
11. Durante el estado de alarma muchos arrendadores han pactado unas nuevas condiciones con su inquilino en el contrato de arrendamiento. Si usted ha acordado una reducción del importe del alquiler, tenga en cuenta las siguientes precisiones: el importe de los ingresos vendrá determinado por lo acordado entre las partes, los gastos necesarios para el alquiler incurridos durante el periodo al que afecte la modificación serán deducibles y, en ningún caso, procederá imputar renta inmobiliaria.
12. En los casos en los que se pacte el diferimiento de los pagos por el alquiler, no procederá reflejar un rendimiento del capital inmobiliario por los meses en los

que se ha diferido dicho pago, al haberse diferido la exigibilidad de la renta. No obstante, al igual que en el supuesto anterior, se podrán deducir los gastos incurridos en dicho período, sin que tampoco proceda la imputación de rentas inmobiliarias.

13. Si dispone de una vivienda vacacional por la que todos los años imputa renta inmobiliaria, este año cuente con volver a hacerlo, aunque no se haya podido desplazar hasta allí durante el estado de alarma o los confinamientos perimetrales, pues según criterio de la Administración la imputación de rentas inmobiliarias no tiene en cuenta la utilización efectiva de la segunda vivienda sino su disponibilidad a favor del titular.
14. Los contribuyentes que calculan el rendimiento neto de su actividad económica a través del método de estimación objetiva han tenido la opción, de manera excepcional, de renunciar a dicho método exclusivamente para el ejercicio 2020, de manera que pueden revocar la renuncia para 2021 y volver al sistema de módulos, tanto de forma expresa, como de forma tácita (presentando en plazo el pago fraccionado del primer trimestre de 2021 conforme al método de estimación objetiva).
15. Los contribuyentes que optaron por permanecer en el sistema de módulos durante 2020 no tuvieron que computar, a efectos del cálculo de los pagos fraccionados, como días de ejercicio de la actividad los días del estado de alarma. En consecuencia, sería lógico interpretar que el cálculo del rendimiento anual será simétrico al de los pagos fraccionados. Sin embargo, el legislador no ha introducido ninguna modificación en este sentido, lo que obliga, con la normativa actualmente en vigor, a realizar un análisis de los diferentes módulos, a efectos de averiguar cuáles se pueden reducir en cada caso.
16. Si es madre con derecho a la deducción por maternidad y ha entrado en un ERTE por el que se suspende el contrato de trabajo, adquiriendo la condición de desempleada, perderá el derecho a la deducción por los meses en que dure el ERTE. En caso de ERTE de reducción de jornada no se pierde el derecho, pues la madre continúa realizando una actividad por cuenta ajena.
17. Si tiene derecho a la deducción por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo, sepa que uno de los requisitos, igual que en el caso de la deducción por maternidad, es la realización de una actividad por cuenta propia o ajena por la cual se esté dado de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad. En este sentido, el ERTE puede tener incidencia.

RESIDENCIA FISCAL

18. Si ha permanecido en un país extranjero durante más de 183 días a lo largo de 2020, por ejemplo, como consecuencia del disfrute de una beca de estudios, o a causa de un desplazamiento laboral, sepa que ese lapso de tiempo no puede calificarse como ausencia esporádica, por tanto, en principio tendrá la consideración de no residente fiscal en España.

19. En cuanto a la prueba de residir en un determinado país extranjero, el medio idóneo es la aportación del certificado de residencia allí pero, si esto no es posible, se tendrán que valorar otros medios de prueba como los documentos en los que conste la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero, así como la existencia de datos objetivos de la relación laboral que hagan previsible que la permanencia en ese otro país sea superior a 183 días en el año natural.

RENTAS QUE NO TRIBUTAN

20. Si le han despedido de su empresa, la indemnización obligatoria percibida no tributa hasta 180.000€. No olvide que la exención exige que se desligue de la empresa que le ha despedido o de otra vinculada, al menos, durante 3 años desde el despido. El exceso sobre la indemnización obligatoria por el que tiene que tributar se reduce el 30%. No puede perder de vista, ante la inminencia de un despido improcedente, que para que la indemnización quede exenta es necesario que dicha improcedencia se reconozca en el acto de conciliación ante el SMAC o por resolución judicial, pero tenga cuidado de que la Administración no pueda percibir indicios de pacto entre la empresa y el trabajador. Durante este último año la Audiencia Nacional ha cuestionado los indicios utilizados por la Administración para llegar a la conclusión de que ha existido pacto, exigiéndole una mayor fuerza probatoria.
21. Si no ha pactado con su empresa recibir retribuciones en especie que no tributan, puede ser un buen momento para plantearlo de cara al año que viene. Es el caso del cheque-transporte, el cheque-restaurante o el seguro médico que paga la empresa. Para que este último sea retribución en especie exenta es necesario que el tomador del seguro sea la empresa que otorga tal retribución al trabajador.
22. Las dietas y demás asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia satisfechas por las empresas a sus trabajadores no tributan, siempre que cumplan los requisitos que exige la normativa, pero recuerde que corresponde al trabajador justificar los gastos de estancia, locomoción en transporte público, aparcamiento y peaje, de manera que puede ser un buen momento para recopilar todos esos justificantes antes de final de año.
23. Cuando la sociedad reembolsa a los socios los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios, éstos deben acreditar que el reembolso viene estrictamente a compensar dichos gastos. En caso contrario, se entenderá que el reembolso constituye una renta sujeta a tributación.
24. Si ya ha cumplido los 65 años y se plantea transmitir su vivienda habitual, sepa que no tendrá que tributar por la ganancia patrimonial, incluso cuando haya vendido el terreno donde radicaba la vivienda habitual, una vez demolida, siempre que la transmisión tenga lugar dentro del período de los dos años posteriores al momento en que dejó de ser su vivienda habitual. Eso sí, si la titularidad de la vivienda es compartida con su cónyuge y este no ha llegado a dicha edad, quizás les convenga esperar a que la cumpla para formalizar la transmisión y beneficiarse de la no tributación del 100% de la plusvalía. Si la

vivienda habitual consta de un terreno circundante y un establo, pero con una única referencia catastral, únicamente se puede declarar exenta la ganancia patrimonial obtenida por la venta de la edificación donde figura la vivienda habitual de los cónyuges, esto es, la ganancia que corresponde proporcionalmente al terreno que ocupa dicha vivienda.

25. También los mayores de 65 años tienen la posibilidad de transmitir cualquier bien o derecho y no tributar por la ganancia patrimonial que se produzca a condición de invertir lo obtenido, con un máximo de 240.000€, en una renta vitalicia, pero no se puede perder de vista que el plazo para realizar la reinversión es de solo 6 meses. En caso de que todavía no haya llegado a esa edad, valore si le interesa aplazar la operación hasta el año en que la tenga.
26. Cualquier contribuyente puede dejar exenta la ganancia obtenida en la transmisión de su vivienda habitual, pero, en este caso, solo si el importe obtenido lo reinvierte en otra vivienda habitual en un plazo de dos años. Para la aplicación de esta exención no resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la anterior vivienda, siendo suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble.
27. Si en 2020 ha donado o va a donar un negocio o las participaciones en una sociedad a través de la que realiza una actividad económica, compruebe que se cumplan los requisitos de la norma estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para aplicar la reducción en la transmisión de la empresa familiar y, en ese caso, no pagará por la ganancia patrimonial que se le haya puesto de manifiesto.

IMPUTACIÓN TEMPORAL E INDIVIDUALIZACIÓN DE RENTAS

28. Si ha transmitido algún activo, valore la posibilidad de acoger la operación a la regla especial de operaciones a plazo. De esta manera la renta obtenida la puede declarar según sean exigibles los cobros, con lo cual, además de diferirla, puede rebajar el tipo al que tributa. Para aplicar esta norma especial debe existir un calendario de pagos pactado y con un vencimiento del último plazo que se produzca, como poco, trascurrido un año desde la venta.
29. Si en 2020 le han concedido algún tipo de subvención, pero no la ha cobrado, no deberá tributar nada este año. Deberá imputar la ganancia en el año en que se cobre la ayuda pública. Tenga en cuenta que las ganancias patrimoniales originadas por el cobro de una subvención se imputan únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente de que dicha subvención tenga por objeto la mejora de un inmueble de titularidad compartida.

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

30. Un desempleado inscrito en una oficina de empleo que acepte un puesto de trabajo que exija el cambio de residencia, puede deducir 2.000€ adicionales en concepto de otros gastos en el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. Sin embargo, tenga en cuenta que este mayor gasto no resultará de aplicación si no se obtienen ingresos derivados de la aceptación del puesto de trabajo por el que se tuvo que cambiar de residencia.
31. En caso de que perciba, desde su jubilación, un complemento mensual, por varios años, a su pensión y su empleador le proponga la sustitución del complemento mensual por un pago único, podrá reducir dicha cuantía en un 30%, hasta un límite de 300.000€.
32. Si se acerca el momento de la jubilación y se plantea la posibilidad de rescatar el plan de pensiones, es importante señalar que las prestaciones tributan como rendimientos del trabajo, y que, si se rescata en forma de capital, se puede disfrutar de una reducción del 40% sobre el importe correspondiente a las aportaciones realizadas con anterioridad al año 2007. En cambio, si se rescata en forma de renta, no se podrá aplicar dicha reducción. Por ello, antes del rescate debe de hacer cálculos y, además, evite acumular rentas para soslayar la progresividad de la tarifa.
33. Si la contingencia de jubilación o discapacidad acaeció en 2012 y no ha cobrado prestaciones y quiere beneficiarse de un rescate en forma de capital con la reducción del 40 por 100, el plazo máximo expira el 31 de diciembre de 2020. Y si la contingencia se produjo en 2018 el plazo máximo expira también el 31 de diciembre de 2020.
34. Si su empresa incentiva la jubilación de los trabajadores, abonándoles una compensación por la extinción anticipada de la relación laboral, y usted tiene la posibilidad de acogerse a esta medida que su empresa le ofrece, tenga en cuenta que no podrá reducir esos rendimientos, pues no tienen un período de generación superior a dos años, aunque la empresa exija -para acogerse al programa- un determinado número de años de servicio.
35. Si tiene derecho al régimen transitorio aplicable a las prestaciones de contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones (DT 11ª de la Ley del Impuesto), y ha tenido lugar la renovación anual de la póliza, tenga en cuenta que esto se considera como una "prórroga del contrato de seguro colectivo inicial", que permite mantener su fecha de contratación, de manera que podrá seguir disfrutando de la reducción correspondiente en el momento del cobro de la prestación.

RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO E IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS

36. Si tiene alquilado un inmueble que constituye la vivienda habitual del inquilino, podrá aplicar una reducción del rendimiento neto del 60%, que no podrá aplicar si alquila por temporada o a una sociedad sin que se designe al empleado de la misma que la va a ocupar. Tampoco podrá aplicar la reducción si el alquiler

incluye la prestación de servicios propios de la industria hotelera, como la limpieza o el cambio de sábanas.

37. Si tiene que realizar gastos en un inmueble alquilado, anticipélos en este ejercicio para disminuir el rendimiento neto y, de esta manera, estará difiriendo la tributación por el arrendamiento. Sin embargo, si adelanta obras de reparación y conservación, no pierda de vista que, conjuntamente con los gastos financieros, esos gastos tienen limitada su deducción hasta un máximo del importe de los ingresos. No obstante, si el conjunto de rendimientos supera los 300.000€ le conviene diferir gastos a 2021 porque el tipo de gravamen subirá 2 puntos respecto del tipo actual a partir de rentas superiores a 300.000€ (PGE para 2021).
38. A efectos de la cuantificación del gasto por amortización, que es el 3% del mayor del coste de adquisición satisfecho o del valor catastral de la construcción, si el inmueble ha sido adquirido a título gratuito, tenga en cuenta que, según criterio administrativo, “el coste de adquisición satisfecho” no es el valor declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino el importe pagado por dicho tributo, con el límite acumulado del valor a efectos de este Impuesto.
39. Si dispone de un inmueble en propiedad que estaba desocupado y fue ocupado ilegalmente durante el año 2020, si se demuestra dicha ocupación, no tendrá que imputar rentas inmobiliarias a partir del inicio del procedimiento judicial de desahucio, sin tener que esperar a la resolución del mismo.

RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

40. Si tiene pensado prestar dinero a un familiar deberá probar, si es el caso, que no se cobran intereses y destruir la presunción de onerosidad de la retribución de los intereses por cualquier medio válido en derecho. Esto puede hacerlo, por ejemplo, acudiendo a un notario o presentando el correspondiente modelo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, del cual estará exento.
41. Si durante el año 2020 le han entregado acciones totalmente liberadas, en lugar de repartirle un dividendo, le habrán adjudicado derechos de asignación. Tenga en cuenta que cuando la entidad entrega tales acciones no está repartiendo un dividendo en especie, sino efectuando una ampliación de capital social con cargo a reservas, por tanto, no comporta la obtención de renta.

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

42. Si realiza una actividad económica en una parte de su vivienda habitual, podrá deducir los gastos de suministros (agua, electricidad, gas, telefonía o Internet) de la siguiente manera: sobre la parte del gasto que proporcionalmente corresponda a los metros cuadrados dedicados a la actividad, en relación a los totales de la vivienda, aplicará el porcentaje del 30%.
43. También, si es empresario o profesional, va a poder deducirse los gastos de mantenimiento, realizados en el desarrollo de su actividad, con las siguientes condiciones: que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería

y se abonen utilizando medios electrónicos de pago. Los límites son los siguientes: cuando no se pernocta, 26,67€/día si el gasto se produce en España y 48,08€/día en el extranjero; y, si se pernocta, el doble.

44. Si ha satisfecho gastos de atenciones a clientes y proveedores durante 2020, le conviene tener en cuenta que el máximo deducible es el 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio ejercicio, por lo que, desde el punto de vista fiscal, le conviene no pasarse en este capítulo.
45. Tenga cuidado con la deducibilidad de ciertos gastos. Para que sean deducibles es necesario que estén correlacionados con los ingresos, contabilizados, correctamente imputados, justificados y que no tengan la consideración de no deducibles según la normativa del Impuesto sobre Sociedades. No son deducibles, según criterio administrativo, la adquisición de gafas graduadas, ropa y calzado, los gastos de realización de un máster o el gasto del abono transporte, salvo si se prueba el principio de correlación de ingresos y gastos y la utilización exclusiva en la actividad.
46. Si quiere rebajar su factura fiscal, teniendo la consideración de empresa de reducida dimensión, aún está a tiempo de adquirir algún activo nuevo del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias afecto y aplicar una deducción del 5% de la inversión realizada con los rendimientos netos de la actividad de 2019 o de 2020 -2,5% cuando se hubiera practicado la reducción por inicio de actividad-.
47. Si aplica el régimen de módulos, vigile el cumplimiento de los límites en 2020 para no tener que pasar a estimación directa en 2021.
48. Si a final de año tiene pensado realizar una prestación de servicios o alguna venta importante, puede optar por posponer dichos ingresos para el próximo año y, así, atenuar la tributación de sus rendimientos de la actividad. No obstante, si el conjunto de rendimientos supera los 300.000€ le puede convenir adelantar ingresos a este año y diferir gastos al año siguiente, porque el tipo de gravamen subirá 2 puntos respecto del tipo actual a partir de rentas superiores a 300.000€ (PGE para 2021).

GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

49. Si tiene previsto vender un inmueble el año que viene pero en este ejercicio ha concedido una opción de compra, tenga presente que la renta obtenida es una ganancia patrimonial a integrar en la base general, que tributa de manera independiente a la que, en su caso, proceda con ocasión de la venta.
50. Si durante este año ha resultado vencedor de un pleito judicial, con el consiguiente reconocimiento de las costas a su favor, recuerde que se le genera una ganancia patrimonial. Sin embargo, este año, como novedad, y gracias a un reciente pronunciamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central, la ganancia se determinará por la diferencia entre el importe reconocido y los gastos incurridos con motivo del pleito, sin que dicho cálculo pueda dar lugar a una pérdida patrimonial, porque la deducción de los gastos tiene como límite el

importe de las costas. Recuerde que puede regularizar los ejercicios anteriores no prescritos fiscalmente aplicando este criterio.

51. A la parte perdedora, la condena en costas le genera una pérdida patrimonial.
52. Si ostenta la propiedad de dos inmuebles junto con algún familiar, por ejemplo, un inmueble que han adquirido por herencia y otro inmueble que han comprado juntos, y se plantean adjudicarse cada uno un inmueble antes de finalizar el año, tenga en cuenta que, según criterio de la Administración, en caso de existencia de dos comunidades de bienes distintas, si los comuneros intercambian bienes de una por bienes de la otra, la operación tributará como permuta. Lo recomendable en estos casos es solicitar la orientación de un experto antes de realizar la operación.
53. En caso de que posea acciones de una entidad que dejó de cotizar en bolsa hace años y desee solicitar la baja de la inscripción de sus valores, tenga en cuenta que no podrá imputar la pérdida patrimonial hasta que la entidad proceda a su disolución y liquidación.

REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE

54. Si hace aportaciones a sistemas de previsión social, como a planes de pensiones, podrá ahorrarse un porcentaje del importe destinado a este tipo de productos hasta el menor de los siguientes límites en 2020: 8.000€ o el 30% de la suma de rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A final de año es el momento de pensar si nos interesa agotar el límite, sabiendo que el ahorro fiscal es nuestro tipo marginal máximo aplicado a la aportación.
55. En caso de un contribuyente cuyo cónyuge haya obtenido ingresos del trabajo o de actividades económicas que no vayan a superar los 8.000€ en 2020, también podrá reducir en 2020 su base haciendo aportaciones al plan del cónyuge, antes de que termine el año, con el máximo de 2.500€.
56. Si su cónyuge o algún pariente tiene discapacidad, puede constituir un patrimonio protegido a su favor y reducir su base imponible con las aportaciones al mismo, hasta un importe anual de 10.000€, con un límite máximo conjunto reducible de 24.250€ si aportan varios familiares. Además, esta reducción es compatible con la del plan de pensiones.
57. Si en 2020 paga pensión compensatoria al excónyuge y otras anualidades por alimentos, distintas de las satisfechas a los hijos, esos importes reducen su base imponible, constituyendo rendimientos del trabajo para el perceptor. Eso sí, es preciso que el Convenio regulador o la resolución judicial especifiquen qué parte es pensión compensatoria y qué cuantía corresponde a otros conceptos.

INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS

58. Si ha obtenido alguna plusvalía transmitiendo elementos patrimoniales, aún está a tiempo de rebajar el coste de la factura fiscal transmitiendo otros elementos con pérdidas, independientemente del tiempo que hayan permanecido en su patrimonio. Estas pérdidas se restan de las ganancias derivadas de transmisiones.
59. Si en ejercicios anteriores tuvo un saldo negativo originado por la transmisión de elementos patrimoniales y no han pasado más de 4 años, puede realizar plusvalías y, de esta manera, la tributación de las mismas se verá atenuada o anulada por el aprovechamiento de aquellos saldos negativos.
60. Si tiene rendimientos positivos que van a la parte del ahorro, como los procedentes de intereses o dividendos, sepa que pueden reducirse con el saldo negativo de la integración de ganancias y pérdidas patrimoniales originadas por transmisiones, hasta un máximo del 25% de aquél. El saldo negativo restante podrá compensar el saldo de los rendimientos del capital mobiliario en 2021 y siguientes.
61. Asimismo, si tuviera rendimientos del capital mobiliario negativos, podrá reducir con ellos la tributación del saldo de ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por transmisiones, con el límite del 25% del mismo.

MÍNIMOS PERSONALES Y FAMILIARES

62. Como la aplicación de varios incentivos fiscales queda condicionada a la acreditación de estos a través de certificados oficiales, es necesario disponer de los mismos lo antes posible. Esto sucede por ejemplo si se quieren aplicar los mínimos por discapacidad.
63. Si mantiene económicamente a sus hijos, aunque no conviva y no tenga la guardia y custodia, tendrá derecho a aplicar la mitad del mínimo por descendientes, pero solo en el caso de que no aplique el tratamiento especial que la ley prevé para las anualidades por alimentos a los hijos.
64. Las anualidades por alimentos a los hijos por decisión judicial, cuando el importe es inferior a la base liquidable general, se llevan a la escala del Impuesto separadamente del resto de la base liquidable general y no constituyen renta para los hijos, incrementándose, además, los mínimos personales y familiares en 1.980€. Pero tenga en cuenta que, solo si el Convenio regulador ha sido aprobado judicialmente, suscrito ante secretario judicial o en escritura pública ante notario podrá darle ese tratamiento fiscal.
65. Los pagos extraordinarios, como son los de dentista, ortopedias, óptica, campamentos, clases de inglés, actividades extraescolares, etc., pueden ser incluidos en el concepto de anualidades por alimentos a favor de los hijos, pero solo si en el Convenio se establece que dichos gastos serán asumidos por mitades por los progenitores.

66. Si vive con sus padres y uno de ellos obtiene menos de 1.800€ anuales, puede aplicarse el mínimo por ascendientes por dicho progenitor. Además, sus padres podrán presentar declaración conjunta.

DEDUCCIONES

67. Puede aprovechar para amortizar más hipoteca antes de que finalice el año, hasta 9.040€, si aún tiene derecho a la deducción por adquisición de vivienda habitual si la adquirió antes de 2013. Recuerde que, si la vivienda se adquirió por la sociedad de gananciales y los cónyuges presentan declaración individual, cada uno podrá deducir 9.040€ en su declaración.
68. Si tiene derecho a la deducción en vivienda y este año se ha separado o divorciado, adjudicándose la vivienda y la totalidad del préstamo hipotecario, tenga presente que podrá aplicar la deducción por el 100% de las cantidades satisfechas, siempre que el excónyuge que deja de ser propietario de la vivienda hubiese tenido derecho a la deducción en los años anteriores –sin tener en cuenta las bases deducidas por él-. Este tratamiento fiscal es novedoso por criterio jurisprudencial, ya que anteriormente el criterio administrativo no admitía deducir por el 50% adquirido al cónyuge después de 2012. Recuerde que puede regularizar los ejercicios no prescritos fiscalmente aplicando este criterio.
69. Si vive de alquiler, compruebe si su Comunidad Autónoma regula alguna deducción por alquiler y, en caso afirmativo, asegure el cumplimiento de los requisitos exigidos. Algunas Comunidades Autónomas exigen como requisito el depósito de la fianza por el propietario ante el órgano competente en materia de vivienda, y es un trámite que puede cumplirse antes de que finalice el año.
70. Si tiene derecho a la aplicación del régimen transitorio de la deducción por alquiler de vivienda y este año ha renovado el contrato de alquiler, o firmado uno nuevo, aunque sea con un nuevo propietario pero en la misma vivienda, tenga presente que conserva su derecho a la deducción.
71. Con efectos 1 de enero de 2020 se ha incrementado la deducción por donativos en 5 puntos porcentuales, de manera que aún dispone de tiempo para realizar donativos antes de finalizar el año y reducir su factura fiscal. En concreto, podrá deducir el 80% de los primeros 150€ donados. El resto del donativo da derecho a deducir el 35% de su importe, salvo que realice donaciones habitualmente a esa misma entidad, en cuyo caso este último porcentaje será del 40%.
72. Si dispone de un capital que desea invertir antes de final de año, tenga en cuenta que se puede deducir el 30% de las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, sobre una base máxima anual de 60.000€. A estos efectos, tanto los socios que realizan aportaciones dinerarias como los que aportan créditos que tienen frente a la sociedad, pueden aplicar la citada deducción.
73. Si forma parte de una familia numerosa ya tiene derecho a una deducción (1.200€ anuales y 2.400€ si es de categoría especial). Además, podrá deducir 50€/mes más por cada hijo que exceda del número necesario para ser familia

numerosa (de 3, la general, o de 5, la especial). Recuerde que el requisito de disponer del título de familia numerosa se exige por cada mes. Si aún no dispone de él, solicítelo lo antes posible y podrá deducir respecto del último mes del año.

74. También existe la posibilidad de deducir 1.200€ anuales (100€/mes) por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que este último no perciba rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000€. Recuerde que no es posible aplicar esta deducción cuando el hijo tenga derecho a la aplicación de la deducción por ascendiente con discapacidad, con independencia de que aplique o no la deducción en su declaración.

REGÍMENES ESPECIALES

75. Si en 2020 ha adquirido la residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento al territorio español por un contrato de trabajo, podrá optar por tributar conforme a las reglas de los no residentes con ciertas especialidades, siempre que concurren determinados requisitos y que no se trate de una relación laboral especial de los deportistas profesionales. Tenga en cuenta que podrá aplicar las exenciones de las retribuciones en especie en los mismos términos que el resto de los trabajadores.

PLANIFICACIÓN FISCAL CONSIDERANDO EL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2021

76. A los contribuyentes que tienen rentas del trabajo superiores a 300.000€ les puede convenir adelantar ingresos antes de que finalice el año y ahorrarse 2 puntos en la tributación, por ejemplo, pactando con su empresa la entrega de bonus, productividades, gratificaciones, etc. También es un buen momento para que los empresarios o profesionales, cuyos rendimientos superen el umbral anterior, adelanten ventas o ingresos a 2020 y aplacen gastos a 2021.
77. Quienes estén pensando en transmitir algún activo con plusvalía y esta vaya a ser superior a 200.000€, convendría que lo enajenaran antes de que finalice el año. A partir de 2021 la tributación del ahorro aumenta en 3 puntos, pasando del 23 por 100 actual al 26 por 100, para bases superiores a 200.000€.
78. Lo mismo sucede si es socio de una sociedad y está pensando en retirar beneficios de la misma, vía reparto de dividendos, devolución de la prima de emisión o por una reducción de capital. Si la cuantía va a superar los 200.000€, convendría realizar estas operaciones en 2020.
79. Si tiene un plan de pensiones y es de los que aporta más de 2.000€, puede aprovechar este año para aportar el máximo de hasta 8.000€. A partir del año que viene el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan importes a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, no podrán exceder de 2.000€ anuales (actualmente 8.000€). También le conviene aprovechar agotar el límite de 2.500€ de la aportación al plan del cónyuge, si es ello posible, porque en 2021 se prevé que el máximo se reduzca a 1.000€.
80. Si vive en una Comunidad Autónoma en la que su Código Civil contempla el pacto sucesorio, le conviene tener presente que, a partir de del año en el que se

apruebe la ley de medidas de prevención del fraude, el beneficiario que transmita antes del fallecimiento del causante los bienes adquiridos mantendrá el valor de adquisición de éste, por lo que se le puede manifestar una plusvalía al no haberse actualizado el valor del bien o derecho adquirido por el pacto sucesorio. Por lo tanto, una buena estrategia puede ser enajenar el bien adquirido antes de que finalice 2020.

D) Cierre contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades 2020. 85 recomendaciones

1. Presentación

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

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

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

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

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

Francisco Gracia
Presidente de EC-CGE

Agustín Fernández
Presidente del REAF

2. Cierre contable

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

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

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

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

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

Respecto a la nueva normativa lo más relevante, en este ejercicio, ha sido la entrada en vigor de la reciente *Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital*⁷ cuya entrada en vigor se ha producido el 01 de enero de 2020 y, por lo tanto, afectando a todo el ciclo contable. Esta resolución tiene por objeto desarrollar los criterios de presentación de los instrumentos financieros y aclarar las implicaciones contables en las sociedades de capital derivada de la regulación mercantil.

Por último, y no menos importante, debemos resaltar las distintas consultas de contabilidad recogidas en los distintos BOICACs⁸ publicados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), durante este ejercicio. Algunas de los puntos analizados por el ICAC vienen a dar respuesta a las cuestiones surgidas ante la aplicación de las normas —tanto las vigentes como las que han entrado en vigor

⁷ Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital. BOE núm. 60, 11 de marzo de 2019, recuperado de: <https://www.boe.es/boe/dias/2019/03/11/pdfs/BOE-A-2019-3422.pdf>.

⁸ Boletines del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), recuperado de: <http://www.icac.meh.es/seccion.aspx?hid=71>.

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

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

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

Formulación, aprobación y depósito de Cuentas Anuales.

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

Como ya sabemos, la normativa mercantil obliga a todo empresario a llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, deberá llevar un **libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario (art 25 Código de Comercio⁹)** y, además, deberán llevar un **libro de Actas** y un **libro de Registro de Socios (art 26, Código de Comercio)**.

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

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

Recuerde:

- ® (*) El Estado de Flujos de Efectivo y el Estado de Cambios en el Patrimonio neto, no son obligatorios para las sociedades que puedan presentar el Balance y Memoria de forma abreviada, ni para las sociedades que puedan aplicar el PGC Pymes. En este sentido, se pronunció *Real Decreto 602/2016 de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre¹⁰*.
- ® Respecto a los **plazos de formulación y aprobación de las Cuentas Anuales**, como corolario y a modo de resumen se expone, en el siguiente cuadro, el plazo máximo ordinario, así como su referencia normativa para el supuesto de una sociedad, donde el cierre del ejercicio social coincida con el año natural:

⁹ Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, publicado en el BOE núm. 289 de fecha 16 de octubre de 1885, recuperado de: [https://www.boe.es/eli/es/rd/1885/08/22/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/rd/1885/08/22/(1)/con).

¹⁰ Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, publicado en el BOE núm. 304 de 17 de diciembre de 2016, recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-11954>.

	Plazo ordinario
Formulación de cuentas anuales.	3 meses , contados a partir del cierre del ejercicio social ¹¹ . <u>30-03-2020</u>
Aprobación de cuentas anuales.	6 meses , contados a partir del cierre del ejercicio social. <u>30-06-2020</u>
Depósito de cuentas anuales.	1 mes , contados a partir de la aprobación de las cuentas anuales. <u>30-07-2020</u>
Presentación de libros ante el R.M.	4 meses , a partir del cierre del ejercicio ¹² . <u>30-04-2020</u>

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

Límites sobre la formulación de Cuentas Anuales.

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

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

Límites elaboración de cuentas anuales abreviadas

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

¹¹ Art 253, 164, 279 y 257 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, publicado en el BOE núm. 161 de 03 de julio de 2010, recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>.

¹² Art 27.3 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, publicado en el BOE de 16 de octubre de 1885, recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1885-6627>.

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

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

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

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

Límites elaboración de cuentas anuales para Pymes

El Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, en su artículo 2¹⁴, establece el ámbito de aplicación para este tipo de sociedades, siendo los requisitos cuantitativos los siguientes:

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

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

Recuerde:

¹³Límites modificados por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, publicada en el BOE núm. 233 de 28 de septiembre de 2013 —la cual ha modificado el apartado del Real Decreto Legislativo 01/2010, de 2 de julio, interpretado por la consulta núm. 1 del BOICAC núm. 96, de diciembre de 2013—, recuperado de: <https://www.boe.es/eli/es/l/2013/09/27/14>.

¹⁴Art modificado por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, publicado en el BOE de fecha 17 de diciembre de 2016, recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2016-11954>. Esta modificación produce efectos desde el 1 de enero de 2016 en los términos establecidos en la disposición adicional 2 del citado Real Decreto.

- ® Además de los requisitos anteriores, a nuestro entender, se debe tener en consideración una modificación sustancial que entró en vigor con el *Real Decreto 602/201*, referente a los grupos de empresa que a continuación se relaciona. Tal modificación también se introdujo en la norma de elaboración de cuentas anuales 11ª del *Plan de pymes*³:

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

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

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

- ® Conviene destacar también la *Consulta núm. 2, publicada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en su BOICAC núm. 110 de fecha junio de 2017*¹⁵, donde el ICAC aseveró lo siguiente:

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

De este modo, si lo superaron durante los ejercicios 2018 y 2019, en el cierre del ejercicio 2020 tendrán que seguir aplicando también el modelo de balance y memoria normal, y como consecuencia de ello deberán presentar también el Estado de Cambios de Patrimonio Neto y Estado de Flujos de Efectivo, además de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

¹⁵ Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 110, ICAC, 2017, recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=565>.

Obligatoriedad de someter a auditorías las Cuentas Anuales

Además de las disposiciones, de carácter especial, dispuestas por el *Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio*¹⁶, que pueden derivar en que una sociedad deba someter sus cuentas anuales a auditoría de cuentas, debe atenderse a los límites establecidos en el *art 257 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital*¹⁷.

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

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

Desequilibrio patrimonial

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

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

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

Pues bien, tal como se puede apreciar, previamente al cierre del ejercicio, resulta fundamental realizar un análisis en base a las previsiones del cierre sobre un posible escenario donde se produzcan un desequilibrio patrimonial, en los términos arriba

¹⁶ Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, publicado en el BOE núm. 266 de 04 de noviembre de 2011, recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-17395>.

¹⁷ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, publicado en el BOE núm 161 de fecha 03 de julio de 2010, recuperado de: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>.

mencionados, en aras de realizar las acciones que permitan corregir estos desequilibrios.

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

Recuerde:

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

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

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

- Ⓜ La segunda se refiere a la obligación de presentar concurso de acreedores. Así, el artículo 11 del *Real Decreto-ley 16/2020*²² anterior, recoge el régimen especial de solicitud de declaración del concurso de acreedores que suspende la obligación de solicitar concurso de acreedores hasta el 31 de diciembre de 2020. Según este artículo:

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

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

Amortizaciones

Amortización Inmovilizado Material

Además de las consideraciones comentadas en el punto 2 de este documento “*Cuestiones contables y fiscales controvertidas derivadas de la COVID-19*” respecto a las amortizaciones, debemos considerar también lo que establece la *Resolución de 1*

¹⁸ Real Decreto-ley 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia, publicado en el BOE núm. 119 de 29 de abril de 2020, recuperado de: <https://www.boe.es/eli/es/rdl/2020/04/28/16/con>

de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias¹⁹ (en adelante RIMIN) y el propio PGC y el PGC Pymes. Tal como establece la Norma segunda de la RIMIN: Valoración posterior, en su punto 3:

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

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

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

Recuerde:

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

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

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

Por ello, un activo no utilizado no sufre desgaste debido a su uso, pero sí que puede sufrirlo por otros motivos, por ejemplo, la obsolescencia, y también debido a su inutilización, que en muchos casos hace que se desgaste. Por lo tanto, contablemente lo que debe hacerse en caso de no actividad —como el debido al parón generalizado de la actividad comercial e industrial, derivado de la declaración del estado de alarma y de las medidas de confinamiento adoptadas— es *"revisar su patrón de consumo"* y amortizarlo según esa revisión.

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

¹⁹ Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, publicado en el BOE núm. 58 de 08 de marzo de 2013, recuperado de: [https://www.boe.es/eli/es/res/2013/03/01/\(2\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2013/03/01/(2)).

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

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

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

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

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

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

Recuerde:

- ® En la misma línea anterior se pronuncia la *Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 90 (junio 2012)*²⁰. En esta consulta se trata el reconocimiento y valoración contable de un vertedero de residuos y las obras de adecuación del terreno que deban realizarse en un futuro sobre el mismo.

Amortización Inmovilizado Inmaterial y Fondo de Comercio

En cuanto a la amortización de los Inmovilizados Inmateriales, se debe tener en consideración la modificación producida en el *Art. 39.4 del Código de Comercio*²¹ —la cual entro en vigor con posterioridad al 01 de enero del 2016—, en la que se indica que:

²⁰ Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 90, ICAC, 2012, recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=443>

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

“4. Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

Respecto al fondo de comercio, este únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.

En la Memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizado intangibles”.

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

“1. A partir del inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación el presente Real Decreto (1 de enero de 2016), el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del periodo anterior y de los de los elementos inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida se amortizarán de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por el presente real decreto. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. No obstante lo indicado en el apartado anterior, en relación con el fondo de comercio, se podrá optar por amortizar su importe con cargo a reservas siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años a contar desde la fecha de adquisición. En su caso, el valor en libros del fondo de comercio que subsista se seguirá amortizando de manera lineal a partir de esa fecha en el periodo de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años.

3. La reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance”.

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

Activación de gastos financieros

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Recuerde:

- Ⓜ También se debe considerar la posible situación en la cual se generen ingresos financieros derivados invertir los fondos procedentes de la financiación ajena. Tal situación ha sido analizada por el ICAC en su Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 79 (septiembre de 2009)²².

El ICAC, en esta consulta, hace referencia a la dispuesto en la *Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción*²³, en la cual se expone que se puede aplicar la capitalización de la carga financiera, siempre que los fondos obtenidos se hubieran atribuido a la financiación de la adquisición, fabricación o construcción del inmovilizado, y en el caso que nos ocupa no cabe duda que si los fondos han generado ingresos, durante su periodo de generación no han sido aplicados a financiar la obra y, en consecuencia, dichos gastos no deberían ser objeto de capitalización en la parte proporcional asociada a la financiación que ha originado los citados

²² Consulta núm. 3 del BOICAC 79, ICAC, 2009, recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=336>.

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

ingresos. Este es el mismo criterio expuesto por el ICAC en la Consulta núm. 4 del BOICAC núm. 36 (diciembre de 1998)²⁴.

- ® Por último, también cabe mencionar la reciente consulta del ICAC, Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 121 (marzo 2020)²⁵, donde el instituto concluye que, para una situación donde la sociedad consultante adquiere la nuda propiedad de inmuebles pagando a los antiguos propietarios (que retienen el usufructo) una cuota mensual vitalicia, compuesta de principal e intereses y, asimismo, para el desarrollo de su actividad se ha financiado con una entidad financiera, pagando una cuota compuesta de capital e intereses, no procede la capitalización de intereses debido a que su adquisición implica su inmediata puesta en condiciones de funcionamiento.

En un sentido similar, se pronuncia el ICAC en la Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 69 (marzo 2007)²⁶.

Renovación del Inmovilizado Material

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

Recuerde:

- ® Su tratamiento contable, además de ser desarrollado por la propia *RIMIN*, ha sido objeto de la *Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 104 (diciembre de 2015)*²⁷, siendo su tratamiento contable el siguiente:
- Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o, en su caso, con el coste de producción;
 - Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja el elemento sustituido, la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor, registrándose, en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación, por la diferencia entre el valor contable resultante y el producto recuperado;
 - Si la renovación afectase a una parte de un inmovilizado cuyo valor en libros no pueda identificarse claramente, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo de cuál era el coste del elemento que se sustituye.

Ampliación y mejora del Inmovilizado Material

Respecto a la ampliación y mejora del inmovilizado material, la *RIMIN* define la ampliación como el “*proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva*” y,

²⁴ Consulta núm. 4 del BOICAC 36, ICAC, 1998, recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=144>.

²⁵ Consulta núm. 2 del BOICAC 121, ICAC, 2020, recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=144>.

²⁶ Consulta núm. 3 del BOICAC 69, ICAC, 2007, recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=276>.

²⁷ Consulta núm. 3 del BOICAC 104, ICAC, 2015, recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=539>.

respecto a la mejora, la define como “*el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento de inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva*”.

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

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

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

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

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

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

Piezas de recambio

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

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

Inversiones en locales arrendados

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

“*h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo*”

arrendado o cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo”.

Deterioros

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

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

Recuerde:

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

Deterioro de existencias

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

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

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

Recuerde:

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

Deterioro de inmovilizado

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

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

Con respecto a la tasa de descuento, debemos tener en consideración la *Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos²⁸ (en adelante REDET)*. En su apartado 2.3.4. *Tasa de descuento*, ofrece algunas soluciones para el cálculo de esta —que no abordaremos en este documento por razones de espacio— pero, en cualquier caso, van orientadas hacia las técnicas de valoración de empresas.

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

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

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

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

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

²⁸ Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos, publicada en el BOE núm. 230 de 25 de septiembre de 2013, recuperado de: [https://www.boe.es/eli/es/res/2013/09/18/\(1\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2013/09/18/(1)).

cuyo caso, deberá estimar su importe recuperable efectuando las correcciones valorativas que procedan”.

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

- a) Cambios significativos en el entorno tecnológico, regulatorio, legal, competitivo o económico en general.
- b) Disminución significativa del valor razonable del activo y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.
- c) Durante el ejercicio, los tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento de inversiones han sufrido incrementos que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que su importe recuperable haya disminuido de forma significativa.
- d) El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.
- e) Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo, no prevista a través del sistema de amortización del activo.
- f) Cambios significativos en la forma o en la extensión en que se utiliza o se espera utilizar el activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo.
- g) Existen dudas razonables de que el rendimiento técnico y económico del activo se pueda mantener en el futuro de acuerdo con las previsiones.
- h) Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- i) Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados con el activo. Sin embargo, una mera fluctuación a la baja de la demanda no debe constituir necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro de valor de dicho activo, ya que la demanda o necesidad de estos servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo.
- j) Para el caso de activos o actividades subvencionados, el reintegro de la subvención.

Recuerde:

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

Normalmente se puede producir un deterioro en los terrenos y bienes naturales que no son objeto de amortización, porque no tienen una vida útil definida, pero no es condición necesaria pues los elementos amortizables también pueden

sufrir un deterioro además de la amortización, tal como se ha señalado anteriormente.

Deterioro de los créditos

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

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

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales. En el cálculo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

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

Recuerde:

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

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

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

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

Respecto a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como indica la *NRV 9ª en su punto 2.5.3*, salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, que correspondan a elementos identificables en el balance de la participada. En este sentido, El ICAC en su *Consulta núm. 5 del BOICAC núm. 74 (junio 2008)*²⁹, clarifica el tema de las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, así como el posible fondo de comercio de la inversión financiera, también indica que para determinar la corrección valorativa existen dos formas para determinar el valor recuperable:

- Método directo: el mayor entre el importe de la venta menos los costes de venta, y los flujos de caja derivados del mantenimiento de la inversión (estimados a través de dividendos o a partir de los flujos de caja que genera la empresa).
- Método indirecto: Salvo mejor evidencia, en la estimación del mismo (valor recuperable) se tomará en consideración el patrimonio corregido por las plusvalías tácitas existentes en el momento de la valoración.

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

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

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

Recuerde:

- Ⓜ Lo anterior significa que los activos catalogados como disponibles para la venta, normalmente no se deterioran ya que tanto los incrementos de valor como las disminuciones se registrarán con cargo o abono en el Patrimonio Neto, no obstante, según la misma norma, “*En el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo, evidenciada, por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo en su valor razonable. En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un cuarenta por ciento en su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje*”. En el mismo sentido, se pronuncia la *Consulta núm. 4 del BOICAC 77 (marzo 2009)*³⁰.

²⁹ Consulta núm. 5 del BOICAC 74, ICAC, 2008, recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=297>.

³⁰ Consulta núm. 4 del BOICAC 77, ICAC, 2009, recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=322>

Periodificaciones de ingresos y gastos

Otra de las operaciones más habituales, las cuales se deben llevar a término en el proceso del cierre contable y fiscal, son las derivadas de las periodificaciones de ingresos y gastos. Tal como define el PGC², según el principio de devengo “*los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro*”.

A continuación, explicitamos cuales son las operaciones más habituales:

- Gastos pagados por anticipado: Estos gastos se corresponden a operaciones abonadas en el ejercicio en curso, cuando su devengo contable corresponde al siguiente ejercicio. Pueden ocurrir, entre otras, por el registro de las siguientes operaciones (primas de seguro; publicidad satisfecha en un ejercicio, pero con una duración a ejercicios posteriores; arrendamientos de locales pagados por anticipado; intereses devengados y no vencidos de préstamos y leasings; desembolsos o pagos importantes para asistencia a ferias, efectuadas en el ejercicio, cuya feria se celebrará en el año siguiente, entre otros,);
- Gastos devengados y no pagados: Estos gastos son los que, no teniendo constancia de su pago, deben ser imputados a este ejercicio, como pueden ser lo debidos a los gastos financieros o a las compras u otros gastos efectuados sobre los cuales todavía no se ha recibido la correspondiente factura.
- Ingresos cobrados por anticipado: Estos ingresos pueden venir derivados de entregas de clientes, en concepto de a cuenta de suministros futuros, o derivados de ventas o prestación de servicios sobre los cuales no se ha formalizado la correspondiente factura.
- Ingresos devengados y no pagados: Estos ingresos son los, no teniendo constancia de su cobro, y quizás tampoco de la generación de la correspondiente factura, siguiendo lo dispuesto en la *Norma de Valoración 14ª “Ingresos por ventas y prestación de servicios” del PGC* deben ser reconocidos en el ejercicio en curso.

Partidas en moneda extranjera

En el caso de que la empresa tenga partidas monetarias o no monetarias en moneda extranjera, le será de aplicación la *NRV 11ª del PGC*, así como lo dispuesto en el *artículo 61 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas*³¹, según el cual:

Según esta norma, hay que distinguir entre:

³¹ Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, publicado en el BOE núm. 232 de 24 de septiembre de 2010, recuperado de: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2010/09/17/1159/con>.

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

Recuerde:

- ® En el mismo sentido, se pronuncia también la Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 108 (diciembre 2016)³², para el caso particular en el que se adquieren existencias en moneda extranjera, cuando previamente se ha realizado un anticipo al proveedor.

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

Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables

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

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

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

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

Recuerde:

³² Consulta núm. 2 del BOICAC 108, ICAC, 2016, recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=555>.

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

La empresa, así mismo, en el procedimiento del cierre contable y fiscal, deberá valorar la existencia de posibles provisiones y contingencias fiscales. En este sentido, la *Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios*³³, contempla en el artículo 18. *Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios*, ciertos aspectos de interés que a continuación se traen a colación:

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

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

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

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

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

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

³³ La Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, publicado en el BOE núm.40 de 16 de febrero de 2016, recuperado de: [https://www.boe.es/eli/es/res/2016/02/09/\(3\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2016/02/09/(3)).

cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

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

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

Recuerde:

- ® En un sentido similar se expresa la Consulta núm. 10 del BOICAC núm. 75 (septiembre 2008)³⁴. Según el ICAC, cuando nos encontremos ante una regularización tributaria de ejercicios anteriores que conlleve por consiguiente ajustar el importe de las provisiones para impuestos, le será de aplicación la *NRV*^a 22 y, por consiguiente, el ajuste de la provisión se llevará a una cuenta de reservas voluntarias.

³⁴ Consulta núm. 10 del BOICAC 75, ICAC, 2008, recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=311>.

Normativa contable proyectada

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

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

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

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

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

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

vencimiento), se reclasifiquen a la cartera de “*Coste amortizado*”, y, por lo tanto, se mantenga el criterio de valoración.

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

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

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

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

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

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

Finalmente, respecto al método de deterioro de los créditos debido a pérdidas esperadas —recogido en la NIIF-UE 9—, el regulador ha querido mantener el criterio actual de pérdidas incurridas. El motivo es que este tipo de reconocimiento afecta fundamentalmente a las entidades financieras y, en este caso, el Banco de España ha adaptado —a través de su Circular 4— el criterio de reconocimiento de las pérdidas esperadas en función de estimaciones realizadas con modelos estadísticos internos de cálculo, por lo que no parecía adecuado ampliar este criterio de forma generalizada al resto de las empresas habida cuenta que en las empresas no financieras es habitual que el vencimiento de los derechos de cobro respecto a los clientes sea inferior al año.2

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

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

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

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

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

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

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

3. Cierre fiscal

3.1. Introducción

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

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

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

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

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

Aparte de lo anterior, de cara al cierre fiscal conviene tener presente que este es el último año para revertir el saldo pendiente correspondiente al ajuste negativo que se realizó por el deterioro de las participaciones no cotizadas en los años anteriores a 2013. Recordamos que el Real Decreto 3/2016, que regula la reversión citada, podría declararse inconstitucional tal y como ha ocurrido con el Real Decreto-ley 2/2016, que modificó el régimen legal de los pagos fraccionados en el Impuesto, declarado nulo por establecer unas modificaciones sustanciales en el impuesto a través de la vía legislativa del Real Decreto-ley y no a través de una ley ordinaria, como habría sido lo adecuado. Por este motivo, y por si, finalmente, también esta norma fuera inconstitucional se recomienda que los ejercicios en los que se haya realizado la reversión, 2016 a 2020, no devengan firmes por la finalización del período de prescripción o porque adquiera firmeza una liquidación tributaria.

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

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

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

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

- El Tribunal Económico-Administrativo Central interpreta, con la norma actual del Impuesto que, de no reflejarse en los estatutos de la empresa el carácter remunerado de los administradores que realizan funciones ejecutivas, no son deducibles las retribuciones que perciben, al ser un gasto que proviene de una actuación contraria al ordenamiento jurídico, por aplicación del artículo 15.f) de la ley del Impuesto.
- Este mismo Tribunal considera que el valor real de los bienes adquiridos, comprobado por técnico competente de la Administración Autonómica a efectos de la liquidación practicada a una sociedad por el concepto tributario TPO, vincula a la Inspección en la determinación del valor de mercado correspondiente a dicha venta a efectos de determinar la base imponible de la entidad transmitente.
- El Tribunal Supremo, respecto de la imputación temporal de los gastos e ingresos, considera que, cuando una sociedad en un mismo periodo impositivo anticipa tanto los ingresos como los gastos, la Administración no puede mantener los ingresos y negar la deducibilidad de los gastos en el ejercicio de la contabilización, porque ello supondría una lesión del principio de capacidad económica y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria.
- El Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en cuanto a la compensación de bases imponibles negativas, interpreta que la presentación extemporánea de la autoliquidación tiene consecuencias legales en cuanto a la posible comisión de una infracción, pero conlleva la pérdida de beneficios, exenciones, facultades u opciones que se puedan aplicar o ejercer en la autoliquidación. Si la pretensión de la compensación de las bases negativas se incluyó en la autoliquidación extemporánea pero espontánea, no puede denegarse sólo por el hecho de que la presentación se hiciera unos días después de finalizado el plazo voluntario.
- La Audiencia Nacional interpreta que no se puede calificar como permuta, y por lo tanto no se puede aplicar la regla de valoración a valor de mercado, el contrato por

el cual se transmite un inmueble a cambio de 1€ cuando la adquirente asume la plantilla de la transmitente. En la operación se ha valorado el coste futuro de una eventual indemnización que supondría el despido de los trabajadores que la entidad adquirente asume y subroga.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Recuerde:

- ® Es la magnitud que va a determinar si es de aplicación el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD), cuando en el periodo impositivo anterior el INCN sea inferior a 10.000.000€. No obstante, si se supere este límite se puede seguir tributando por ERD durante los 3 años siguientes, si se cumplen los requisitos de la prórroga regulado en el artículo 101.4 de la LIS.
- ® Las entidades con INCN a partir de 20.000.000€ ven más limitada la compensación de las bases imponibles negativas (en general el 70 por 100 de la base positiva previa con un mínimo de 1.000.000€), la reversión de determinados créditos fiscales, así como la cuantía para aplicar las deducciones por doble imposición interna e internacional generadas en el ejercicio o pendientes de ejercicios anteriores.²
- ® Los gastos de atenciones a clientes o proveedores están limitados al 1 por 100 de la cifra de negocios del propio ejercicio.
- ® Se tiene en cuenta el umbral de 1.000.000€ para determinar si la entidad está exenta en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
- ® Si los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superan el 10 por 100 del INCN, la deducción de I+D podrá quedar excluida del límite general y aplicarse o abonarse con un descuento del 20 por 100.

3.3. Entidades patrimoniales

3.3.1. Elementos patrimoniales afectos

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

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

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

Recuerde:

- ® La venta de viviendas en construcción por una promotora, sin haber iniciado materialmente la actividad promotora, no es una actividad económica, ya que exclusivamente se han realizado tareas administrativas sobre las viviendas en construcción y, por lo tanto, es una entidad patrimonial (DGT V0414-18).
- ® No es actividad económica la inversión, gestión y administración de participaciones en el capital de otras entidades (DGT V0045-17).

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

3.3.2. Arrendamiento de inmuebles

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

Recuerde:

- ® Según criterio administrativo y judicial es necesario probar que existe una carga administrativa mínima de trabajo que justifique la necesidad de contratar a la persona (Tribunal Supremo, sentencia de 7 de diciembre de 2016).
- ® Cumple el requisito de la persona un miembro de la unidad familiar, como es el cónyuge, si el contrato de trabajo es calificado como laboral (DGT V0953-17). También lo cumple el administrador único de una sociedad con contrato laboral y a jornada completa, percibiendo su remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su objeto social (DGT V1458-15).
- ® El requisito de la persona se puede alcanzar subcontratando con un tercero el servicio de gestión de los arrendamientos. En estos casos lo relevante no es el personal que el subcontratado tenga en nómina, sino qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplea en la gestión de la actividad de la entidad que subcontrata (DGT V0133-16)³⁵.
- ® No se entiende cumplido el requisito de la persona por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que al menos uno de ellos ha de tener contrato a jornada completa (DGT V1437-18).

3.3.3. Entidad patrimonial

Conviene analizar, a final de año, los balances trimestrales para saber si la sociedad tiene o no la condición de entidad patrimonial. Calcule la media de los activos de dichos balances y, si más de la mitad está formado por bienes no afectos, o por acciones y participaciones, la entidad en principio será patrimonial.³⁶

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

³⁵ Este criterio no es extensible al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁶ Las acciones o participaciones se consideran bienes afectos cuando otorguen al menos el 5 por 100 del capital y se posean como mínimo durante un año con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para ello.

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

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

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

Recuerde:

- Ⓜ La Administración puede probar que, en alguno de los períodos impositivos de tenencia de la participación, y no solo desde 2009 a 2014, la entidad tuvo la condición de patrimonial. Pero también el contribuyente puede probar que no tuvo en algún período la condición de patrimonial (DGT V0696-16).
- Ⓜ En cuanto al último período impositivo en el que se produce la transmisión de la participación, se atenderá a la media de los balances trimestrales del ejercicio, existentes hasta la fecha de transmisión (DGT V5088-16).

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

- No podrá aplicar ningún incentivo de los regulados para las Empresas de reducida dimensión (ERD).

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

3.4. Imputación temporal de gastos e ingresos

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

No obstante, los contribuyentes pueden solicitar a la Administración tributaria un método de imputación temporal distinto, por ejemplo, el de caja³⁷.

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

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

Tratándose de gastos imputados contablemente en dicha cuenta en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal, o de ingresos contabilizados en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal.

Recuerde:

- ® Según el Tribunal Supremo cuando una sociedad en un mismo periodo impositivo anticipa tanto los ingresos como los gastos, la Administración no puede mantener los ingresos y negar la deducibilidad de los gastos porque ello supone una lesión del principio de capacidad económica y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria ([Tribunal Supremo, de 17 de junio de 2020](#)).
- ® Según el criterio administrativo, si a la fecha de actuaciones inspectoras se encuentra prescrito el ejercicio al que corresponde un gasto según devengo, no puede admitirse el gasto en el ejercicio en que se contabiliza, pues la tributación que se obtendría sería inferior a la resultante de aplicar el criterio de devengo.
- ® La prescripción debería de analizarse en el momento en que el sujeto pasivo debió autoliquidar el impuesto y no en el momento en que se desarrollan las actuaciones inspectoras (sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de diciembre de 2009).

³⁷ La solicitud deberá presentarse en los 6 meses antes de la finalización del primer período impositivo en que dicho criterio vaya a producir efectos. Si la Administración no contesta en un plazo de 6 meses, se entiende estimada la solicitud.

3.4.2. Cambios de estimación contable, criterios contables y errores contables

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

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

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

Recuerde:

- Ⓜ Cuando una entidad, años más tarde, se da cuenta de que un trabajador ha robado dinero de la sociedad y es improbable su recuperación, no es posible contabilizar un derecho de crédito, sino que es de aplicación la NV 22ª del PGC “cambios de criterios contables, errores y estimaciones contables”. El cargo a reservas es un gasto extraordinario fiscalmente deducible, siempre que no exista perjuicio para la Hacienda Pública ([DGT V2671-20](#)).

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

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

3.4.3. Saneamiento de saldos acreedores y descubrimiento de activos no contabilizados

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

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

Recuerde:

- Ⓜ Si en el balance existen deudas no pagadas de períodos prescritos civilmente, una vez transcurrido el plazo de prescripción civil³⁸, se deberá de cancelar la deuda con abono a reservas y será ingreso fiscal, salvo que la cancelación de la deuda se registre una vez transcurrido el período de prescripción fiscal de 4 años. Desde el punto de vista contable es de interés el posicionamiento del ICAC, a través de las Consultas nº 6 del BOICAC 79 y nº 2 del BOICAC 96.
- Ⓜ Cuando existan deudas de períodos no prescritos civilmente que la entidad no tenga que pagar, habrá que cancelarlas con abono a reservas, siendo este ingreso contable un ingreso fiscal.
- Ⓜ Cuando se contabilice un activo que estuviera oculto, en un período posterior, el abono a reservas será ingreso fiscal, excepto que se pruebe que la adquisición se efectuó en un ejercicio ya prescrito. Además, el valor de estos elementos, en cuanto se hayan incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales, por ejemplo, para la deducción de gastos de amortización.
- Ⓜ No obstante, si se trata de bienes o derechos de los que exista la obligación de informar en el modelo 720, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, sin que se pueda alegar la prescripción, salvo que se acredite que dichos bienes y derechos han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto.

³⁸ El art. 1.964 de C. Civil se modificó por Ley 42/2015, reduciendo el período de prescripción para las acciones personales, de 15 a 5 años. Las acciones hipotecarias siguen teniendo un período de prescripción de 20 años. Según la Disposición Transitoria 5ª de la ley 42/2015, solo se aplica el nuevo plazo a las acciones que no tengan término especial de prescripción y hayan nacido después de la fecha de entrada en vigor de dicha ley, el 07-10-15. No obstante, las obligaciones nacidas antes del 7 de octubre de 2015 prescribirán cuando transcurran 15 años desde su nacimiento o, si sucede antes, a los 5 años desde la entrada en vigor de la modificación, es decir el día 7 de octubre de 2020. Como consecuencia del estado de alarma por la COVID-19 la prescripción ha quedado interrumpida por 82 días, por lo que la fecha anterior es el 28 de diciembre de 2020.

3.4.4. Ingresos procedentes de reclamaciones

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

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

Recuerde:

- ® Si la sentencia es favorable, no ha adquirido firmeza y cobramos lo reclamado, si la parte contraria hubiese recurrido en segunda instancia, no se ha de contabilizar ingreso por el cobro de la indemnización en ese ejercicio, sino que el cargo a la cuenta de tesorería debe registrarse con abono a una cuenta de pasivo, por lo que no constituirá ni ingreso contable ni fiscal. Si finalmente el fallo fuera desfavorable, se dará de baja la cuenta de pasivo por el cobro de la indemnización, con abono a tesorería, sin que el importe de dicha indemnización se reconozca en ningún momento ni como ingreso contable ni fiscal ([DGT V1695-15](#)). Si la sentencia firme fuera favorable, el cargo de la cuenta de pasivo se hará con abono a una cuenta de ingresos, ahora sí, ingreso contable y fiscal.
- ® Si se ha recibido una cuantía dineraria en concepto de costas judiciales, se imputará como ingreso en el ejercicio en que se haya producido el devengo de conformidad con la normativa contable (DGT V0877-18). La base imponible del importe recibido coincidirá con la tasación de costas aprobada por el órgano judicial, que será la base más el IVA correspondiente ([DGT V1548-16](#)).

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

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

3.4.6. Ingreso de una sociedad en concurso por una quita

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

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

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

Desde el punto de vista fiscal, sí la entidad ha entrado en concurso y se ha aprobado una quita, existirá un ingreso contable por la diferencia entre los importes de la deuda antigua y de la nueva actualizada. Desde el punto de vista fiscal se podrá imputar el ingreso, en lugar de hacerlo cuando sea efectivo el convenio, a medida que se contabilicen los gastos financieros correspondientes a la nueva deuda.

Si el importe de los gastos financieros es inferior a la cuantía del ingreso contable, se imputará este último según el porcentaje que resulte de prorratear los gastos financieros³⁹.

3.4.7. Operaciones a plazo

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

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

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

Recuerde:

- ® Si llega la fecha de exigibilidad del cobro, y este no se produce, deberá integrar la renta correspondiente, pero podrá deducir el gasto contable por deterioro del crédito si han transcurrido más de 6 meses desde el vencimiento hasta el final del período impositivo, siempre que se cumplan las condiciones para que el deterioro contable sea deducible.
- ® Para tener derecho a la aplicación de la regla especial de operaciones a plazo es necesario que en el contrato se especifique el momento temporal en que se percibirá el precio.

³⁹ Además, no se aplica la limitación regulada a la compensación de las bases imponibles negativas a las rentas correspondientes a quitas y esperas, consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

- ® La imputación según de cada uno de los plazos de estas operaciones se ha de realizar cuando se produzca la exigibilidad del mismo, no cuando se realice efectivamente el cobro, sin incluir el IVA de los plazos ([TEAC, Resolución nº 06065/2016, de 4 de abril de 2017](#)).
- ® Verifique que no se ha producido el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, de ser así deberá imputar la renta pendiente.
- ® Se puede considerar que un contribuyente no se acogió a la regla especial de operaciones a plazo porque no efectuó ningún ajuste extracontable en la autoliquidación del Impuesto (Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de 26 de junio de 2018).

3.5. Chequeo de ingresos que no tributan

3.5.1 Transmisión de inmuebles urbanos

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

Recuerde:

- ® No resultará de aplicación esta exención cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- ® Aunque no se prevé expresamente la posibilidad de aplicar este incentivo fiscal a la transmisión de inmuebles adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero, si a efectos contables, y por las circunstancias concretas del contrato, la operación se califica como arrendamiento financiero, el arrendatario contabilizará el bien como un activo adquirido y se puede entender que se ha hecho a título oneroso, por lo que se interpreta que se cumplen los requisitos exigidos para aplicar la exención del 50 por 100 de la renta (DGT V2129-12).

3.5.2. Capitalización de deudas

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

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

3.5.3. Exención de dividendos o de rentas generadas en la transmisión de participaciones⁴⁰

⁴⁰ El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales para 2021 reduce el beneficio fiscal al 95%.

Si ha contabilizado ingresos financieros que proceden del reparto de dividendos o de beneficios generados por transmisiones de participaciones puede que no tenga que integrarlos en la base imponible si se cumplen los requisitos que citamos a continuación.⁴¹

- La participación directa o indirecta debe ser igual o mayor al 5 por 100 en el capital de la participada, o bien que el coste de la participación sea igual o superior a 20.000.000€. Además, es necesario haber mantenido las participaciones durante, al menos, un año antes de la percepción del dividendo (pudiendo cumplirse también este plazo posteriormente) o de la fecha de transmisión. En el caso de venta, el plazo del año se computa desde la adquisición de la participación hasta el día de la transmisión.
- Si las participaciones se tienen en una entidad radicada en el extranjero, además de los requisitos anteriores, es necesario que la filial haya tributado por un impuesto análogo al del Impuesto sobre Sociedades con un tipo nominal mínimo del 10 por 100⁴², si bien se entenderá cumplido este requisito cuando resida en un país con el que España haya suscrito un convenio. En el caso de transmisión, de no cumplirse estos requisitos en todos los ejercicios de tenencia, solo se aplicará la exención por la parte de las reservas generadas en los períodos impositivos en que se cumplieron, estando también exenta la parte de beneficio que se corresponda con la plusvalía tácita, la cual se entenderá generada de forma lineal.
- Si la entidad participada tiene a su vez filiales, en principio es necesario tener, al menos, un 5 por 100 de participación directa o indirecta en dichas filiales siempre que más del 70 por 100 de los ingresos de la participada procedan de dividendos o de beneficios de transmisiones de participaciones.

Recuerde:

- ® En cuanto al plazo mínimo de un año se tendrá en cuenta el periodo de tiempo durante el que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que forme grupo mercantil, según artículo 42 Código de comercio. Requisito que no se cumple cuando el vendedor de la participación es una persona física ([DGT V2519-20](#)).
- ® Cuando se perciba un dividendo y no exista ingreso contable, tampoco se produce ingreso desde el punto de vista fiscal. En este caso coincide contabilidad y fiscalidad y no hay que hacer ningún ajuste (BOICAC nº 123/2020 Consulta nº 1⁴³).
- ® No hay que tener en cuenta el porcentaje de participación en las filiales cuando la participada sea la dominante de un grupo mercantil que consolide cuentas y los ingresos financieros del grupo sean inferiores al 70 por 100. Tampoco cuando la entidad participada no es la dominante de un grupo pero, tanto ella como todas las filiales, pertenecen a un grupo mercantil que consolide cuentas.

⁴¹ Esto es así porque el legislador trata de evitar que se produzca una doble imposición económica.

⁴² No se entenderá cumplido este requisito si la entidad participada reside en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado de la Unión Europea y se acredite motivo económico válido y realización de actividades económicas.

- ® Si la adquisición de las participaciones de entidades residentes se produjo en períodos impositivos iniciados antes de 2015, los dividendos percibidos, en principio, tendrán derecho a la exención. Pero hay que tener en cuenta que la distribución de los beneficios acumulados, o de las plusvalías tácitas generadas antes de la adquisición de la participación, no se considera renta y minorará el valor de adquisición de la participación. En este caso, además de no integrar la renta, se podrá aplicar la deducción por doble imposición cuando se pruebe que un tenedor anterior de la participación tributó en una transmisión previa (DGT V0448-16).
- ® Si durante el ejercicio su sociedad ha realizado una escisión y ha canjeado sus títulos por otros emitidos por las entidades beneficiarias, considere que, aunque tenga derecho a la exención por doble imposición, aplicará el régimen de diferimiento y no la exención. Cuando transmita con posterioridad los títulos nuevos podrá ya aplicar la exención por la plusvalía diferida.

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

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

“2. Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

3. El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo”.

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

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

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

3.5.4. Condonación de préstamos entre entidades del grupo

Si es la matriz de un grupo mercantil y una de sus filiales, de la que se posee el 100 por 100 del capital, le condona el préstamo que le concedió en su día, desde el punto de

vista contable habrá registrado un ingreso financiero por el importe de la condonación. La filial habrá contabilizado un cargo a la cuenta de reservas. Este ingreso no tributa en la matriz si tiene derecho a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional. El cargo a reservas de la filial no constituirá un gasto deducible para ella.

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

Recuerde:

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

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

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

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

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

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

Recuerde:

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

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

3.6. Valor de determinadas operaciones

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

3.6.1. Operaciones especiales a tener en cuenta

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

- Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo⁴³.
- Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación⁴⁴.
- Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación, reducción del capital con devoluciones de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios⁴⁵.
- Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial⁴⁶.
- Los adquiridos por permuta⁴⁷.
- Los adquiridos por canje o conversión.
- Cambios de residencia.

Recuerde:

⁴³ Para la entidad donante se pueden producir dos diferencias permanentes positivas: una por diferencia entre el valor fiscal del activo transmitido y su valor de mercado y otra por el gasto contable registrado en la operación que no es fiscalmente deducible.

⁴⁴ Si se cumplen los requisitos para aplicar el régimen de reestructuración empresarial, la plusvalía se difiere hasta el momento en que se transmitan las participaciones recibidas.

⁴⁵ Los socios personas jurídicas, en su caso, podrán aplicar la exención para evitar la doble imposición.

⁴⁶ Se puede diferir la plusvalía si la operación se acoge al régimen especial de reestructuración empresarial.

⁴⁷ La diferencia positiva se produce en el caso de que la permuta se califique de no comercial, dado que, en ese caso, no se genera beneficio contable y, sin embargo, la norma fiscal obliga a integrar en base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento adquirido y el valor fiscal del bien entregado.

- ® No existe obligación de documentar las operaciones anteriores cuando se realizan entre partes vinculadas, que también se han de valorar a mercado, porque prevalece la regla especial del artículo 17 sobre la regla general de las operaciones vinculadas del artículo 18, que es la que obliga a documentar las operaciones (DGT V0607-11).
- ® No es una permuta la transmisión de inmuebles a cambio de 1€ con asunción por la entidad compradora de parte de la plantilla y, por lo tanto, es válido el precio de transmisión calculado a partir de la eventual indemnización que supondría el despido de los trabajadores que la entidad adquirente asume y subroga ([Audiencia Nacional, de 1 de julio de 2020](#)).
- ® El valor real de los bienes adquiridos, comprobado por técnico competente de la Administración Autonómica a efectos de la liquidación practicada a la sociedad por el concepto tributario TPO, vincularía a la Inspección en la determinación del valor de mercado correspondiente a dicha adquisición a efectos de determinar en el Impuesto sobre Sociedades el incremento de base imponible derivado de la transmisión lucrativa por la diferencia entre el valor escriturado y declarado ([TEAC, Resolución 3337/2018, de 14 de mayo de 2019](#)).

3.6.2. Operaciones vinculadas

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

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

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

3.6.3. Perímetro de vinculación

- Una entidad y sus socios o partícipes cuando la participación sea, al menos, de un 25 por 100.
- Una entidad y sus consejeros o administradores de hecho o de derecho, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

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

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

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

Recuerde:

- Ⓜ Las retribuciones de todos los socios que prestan servicios profesionales tienen que sumar, como mínimo, el 75 por 100 de la diferencia entre los ingresos y gastos antes de deducir dichas retribuciones.
- Ⓜ Se exige que más del 75 por 100 de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y que esta cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.
- Ⓜ Es necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables en los estatutos o por un pacto interno de socios ([DGT V3963-16](#)).
- Ⓜ Para que a un socio no se le pueda revisar el valor pactado, su remuneración debe ser, al menos, 1,5 veces la media del salario de los trabajadores que desempeñen funciones análogas a las de los socios profesionales. En ausencia de estos trabajadores, la cuantía de las retribuciones no puede ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)⁴⁸.

3.6.5. Ajuste secundario

Cuando la valoración dada por las partes difiere del valor de mercado, habrá que ver a qué obedece dicha diferencia, y tratarlo fiscalmente como tal, lo cual constituye el ajuste

⁴⁸ Para 2020 el IPREM anual (12 pagas): 6.454,03 euros/año. IPREM anual (14 pagas): 7.519,59 euros/año.

secundario. Se puede evitar la regularización del ajuste secundario si, antes de que la Administración tributaria emita una liquidación, las partes se restituyen los importes que dan lugar al mismo.

Consecuencias del ajuste secundario

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

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

Recuerde:

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

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

Retribución de fondos propios

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

- Los correspondientes a dividendos en especie, como es el gasto de compras de regalos que se entregan a los socios el día de la Junta de accionistas o la prima de asistencia a dicha Junta, o los gastos ocasionados por la utilización por parte del socio, que no presta servicios retribuidos a la sociedad, de un inmueble o de un vehículo.
- Los gastos financieros derivados de la remuneración a los titulares de acciones sin voto o de acciones rescatables.
- La remuneración de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Su remuneración se considera como un dividendo, aunque se contabilicen como gastos financieros, con derecho, si procede, a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional en la entidad que los percibe.⁴⁹

Recuerde:

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

3.7.1. Gastos por donativos y liberalidades

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

Recuerde:

- ® Es importante no confundir estos gastos con los de promoción de ventas, pues estos no quedan limitados, como son por ejemplo los gastos derivados de la entrega de obsequios (relojes, teléfonos móviles...) de escaso valor, con la intención de promocionar las ventas. Constituyen gastos de promoción, por lo que no se encuentran incluidos en la categoría de gastos por atenciones a clientes y proveedores y, consecuentemente, no están sometidos a ningún límite. [DGT V0242-17](#).
- ® En relación con la justificación documental de los gastos de comidas de trabajo con clientes y proveedores, se trata de una cuestión de hecho que deberá

⁴⁹ No aplicable a préstamos participativos otorgados antes de 20-06-14. Además, no se ven afectados por el límite de los gastos financieros (30 por 100 del beneficio operativo). Es decir, estos préstamos participativos no deben ser considerados como deuda a los efectos de dicho límite (DGT V3503-15).

acreditarse por cualquier medio admitido en Derecho. Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar dicha integración, los cuales serán valorados por la Administración tributaria competente en materia de comprobación ([DGT V2119-20](#)).

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

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

- Ⓜ Según el artículo 15.e) de la ley del impuesto, no se considera liberalidad la retribución que cobra un administrador por el desempeño de funciones de alta dirección, como por ejemplo por el cargo de gerente, por lo que podríamos interpretar que no es necesario que en los Estatutos de la empresa figure la retribución por dichas funciones ejecutivas para que el gasto sea deducible. No obstante, el Tribunal Supremo interpreta que, según la normativa mercantil, en los Estatutos de la empresa debe constar no solo la retribución que perciben los consejeros que tienen funciones deliberativas sino también la que perciben quienes, además, tienen funciones ejecutivas, debiendo aprobar la Junta General asimismo el monto anual de las retribuciones de todos los consejeros, de los que tienen funciones deliberativas y las de los que tienen funciones ejecutivas (STS, de 26 de febrero de 2018).
- Ⓜ El Tribunal Central, con la norma actual del Impuesto, entiende que, de no reflejarse en los estatutos de la empresa el carácter remunerado de los consejeros que realizan funciones ejecutivas, no es deducible el gasto al ser contrario al ordenamiento jurídico por aplicación del artículo 15.f) de la ley del Impuesto ([TEAC, de 17 de julio de 2020](#)).
- Ⓜ Es deducible la retribución de un director comercial cuando también es consejero delegado de la compañía con cargo gratuito porque se ponen de manifiesto las notas de dependencia y ajenidad y la responsabilidad limitada que caracterizan a la relación laboral común, notas distintas a las que se dan en las funciones directivas, de gestión y de representatividad de la empresa propias del consejero (Tribunal Superior de Justicia de Madrid nº 110/2018, de 11 de julio de 2019).

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

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

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

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

3.7.4. Gastos de sanciones y recargos

No son deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Si una sociedad contabiliza una sanción y en el mismo ejercicio también contabiliza un ingreso correspondiente a la restitución que de dicha sanción efectuó una compañía aseguradora, aunque el gasto no es deducible, el ingreso efectuado por la aseguradora no está exento (DGT V0424-19).

3.7.5. Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

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

Recuerde:

- ® Según la DGT, no son gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico y, por lo tanto, son deducibles en ejercicios iniciados en 2015 y siguientes. los intereses de demora tributarios, que vienen impuestos por el mismo ordenamiento jurídico ([DGT V1439-18](#)). Sin embargo, el TEAC, en Resolución de 4 de diciembre de 2017, respecto a la deducibilidad de los intereses de demora generados con la ley anterior, aplicable antes de 2015, los considera no deducibles porque nacen a raíz del incumplimiento de la norma tributaria.

3.7.6 Gastos por extinción de la relación laboral o mercantil

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

Recuerde:

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

- ® Si se trata de un despido colectivo realizados conforme al Estatuto de los Trabajadores o de un despido objetivo por causas económicas, técnicas, organizativas y de producción, siempre que en ambos casos se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o fuerza mayor, se ha de estar al importe establecido con carácter obligatorio en el citado Estatuto para el despido improcedente.
- ® Si, adicionalmente a la indemnización por despido, el trabajador percibe la retribución del plan de incentivos derivado de la acumulación anual de la retribución, ésta no se encuadra en la indemnización por despido, por cuanto la misma no deriva de la extinción de la relación laboral sino que es el importe acumulado durante la relación laboral como un plan de incentivos y, por lo tanto, no se incluye en el límite ([DGT V0117-17](#)).

3.7.7. Gastos financieros

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

En el resto de los casos, la cuantía deducible de los gastos financieros se limita al 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio⁵⁰, con un mínimo de 1.000.000€, pudiendo trasladar la deducción del exceso a los ejercicios siguientes, sin límite temporal, pero sometidos cada año, junto con los gastos del propio ejercicio, a los indicados límites cuantitativos.

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

3.8. Pérdidas por deterioros de existencias y de créditos

3.8.1. Pérdidas por deterioro de existencias (ver Cierre contable "[Deterioros. Deterioros de existencias](#)")

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

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

⁵⁰ El beneficio operativo se calcula a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, en el que no se tienen en cuenta amortizaciones, imputaciones de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, deterioros y resultados de enajenaciones de inmovilizado, conceptos que figuran recogidos en el modelo de cuentas de pérdidas y ganancias.

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

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

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

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

Recuerde:

- ® Sería conveniente reclamar al deudor judicialmente la cuantía del crédito, aunque se cumpla el requisito de los 6 meses ([TEAC, de 6 de noviembre de 2018](#)). Para que el deterioro sea fiscalmente deducible se requiere una conducta tendente a exigir la satisfacción de la deuda, sin que la mera pasividad extrajudicial o judicial sustente la concurrencia de este requisito (Audiencia Nacional, de 27 de noviembre de 2014).
- ® Si en ejercicios anteriores no fue deducible el gasto por no haber transcurrido el plazo de los 6 meses y aún sigue sin cobrarlo, pero espera hacerlo, deberá revertir el ajuste extracontable positivo dotado en su día.
- ® Si en ejercicios anteriores fue deducible el gasto, y este año cobra el crédito, deberá revertir el deterioro contable dotado en su día.
- ® Aunque en principio no son deducibles los gastos por insolvencias cuando el deudor es un ente público, sí serán deducibles cuando el crédito es objeto de un procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía.
- ® Lo mismo ocurre con los gastos por insolvencias cuando el deudor es una persona o entidad vinculada, en cuyo caso el gasto será deducible solo si el deudor vinculado ha entrado en fase de liquidación en el concurso. No obstante, si el concurso concluye con una renovación de la deuda, concediéndose un nuevo plazo de vencimiento, no existe ya ninguna causa que justifique el riesgo de insolvencia, por lo que se deberá de revertir el deterioro.

3.9. Rentas negativas por transmisión de activos

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

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

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

3.9.2. Generadas en transmisiones de valores a empresas del grupo

Si difirió una pérdida como consecuencia de la transmisión de una participación a una entidad del grupo mercantil, la adquirente transmite dicha participación a un tercero y la pérdida es deducible por no tener una participación significativa,⁵¹ tenga en cuenta que la renta negativa se minorará en las rentas positivas generadas en la transmisión. Si la participación fuera significativa, la pérdida no es deducible.

3.9.3. Generadas por transmisión de participaciones significativas

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

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

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

3.9.5 Generadas por transmisión de participaciones no significativas

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

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

3.9.5. Generadas por valoración a valor razonable de carteras

⁵¹ Se tiene participación significativa si se posee, al menos, el 5 por 100 del capital o un precio de adquisición superior o igual a 20.000.000€.

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

3.10. Amortizaciones

(ver Cierre contable "[Amortizaciones](#)")

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

3.10.1. Amortización por tablas

Si un elemento patrimonial se ha amortizado contablemente por un importe superior al coeficiente máximo establecido en las tablas fiscales, el gasto se acepta siempre que en algún período impositivo anterior se haya contabilizado la amortización del activo por debajo del coeficiente mínimo (hasta el importe no amortizado por debajo del mínimo) y, además, no exista perjuicio económico para la Hacienda Pública⁵². Esta situación es muy común cuando se produce la venta de un activo y aparece un gasto por pérdida porque nunca se amortizó o no se dotó el correspondiente deterioro en su momento.

3.10.2. Adquisición de elementos de escaso valor

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

3.10.3. Adquisición de elementos usados

Si en su balance tiene algún elemento patrimonial usado, podrá amortizarlo aplicando el porcentaje máximo de tablas que le corresponda multiplicado por 2. Dicho porcentaje se aplicará sobre el precio de adquisición o, si no conoce el precio de adquisición originario, sobre el resultante de una peritación. No se consideran usados a estos efectos los edificios con antigüedad menor de 10 años.⁵³

3.10.4. Regla especial de amortización 2013 y 2014

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

⁵² La Administración entiende que existe perjuicio económico cuando el gasto corresponde a un ejercicio prescrito o, como consecuencia del menor gasto, la sociedad aprovechó por ejemplo este hecho para aplicar deducciones que caducaban en dicho ejercicio.

⁵³ No es aplicable el método de amortización para bienes usados si se adquieren a entidad del grupo mercantil.

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

A partir de 2015 se recupera el gasto no deducido de forma lineal en los 10 años siguientes, salvo que hubiera optado por recuperarlo durante la vida útil restante del elemento patrimonial. Si se vendiera el activo se recuperaría vía ajuste negativo en los años que resten hasta los 10 en el primer caso, o en el ejercicio de la transmisión en el segundo⁵⁴.

3.10.5. Activos adquiridos en 2003 y 2004

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

3.10.6. Amortización degresiva según porcentaje constante y según números dígitos

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

- 1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a 5 años.
- 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 5 e inferior a 8 años.
- 2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

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

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

3.10.7. Libertad de amortización

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

⁵⁴ DGT V3421-16: si la sociedad optó por la deducción durante la vida útil del bien, se producirá la reversión de todos los importes pendientes si se transmite el elemento patrimonial. No obstante, si se optó por la deducción de forma lineal durante un plazo de 10 años, se seguirá este método de integración en la base imponible aun cuando el elemento patrimonial se haya transmitido, por cuanto dicho método precisamente es ajeno a la vida útil del elemento patrimonial afectado.

- Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los 5 primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.
- Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos edificios, afectos a I+D. Los edificios afectos a I+D se amortizan linealmente en 10 años.
- Los gastos de Investigación y Desarrollo (I+D) activados como inmovilizado intangible (salvo las amortizaciones de los elementos que aplican libertad de amortización).
- Los activos mineros.
- Luego veremos el incentivo en empresas de reducida dimensión de libertad de amortización con creación de empleo.
- Con efectos para las inversiones realizadas en los períodos impositivos que concluyan entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021, se introduce una nueva libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada⁵⁵. En concreto para las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material que impliquen la sensorización y monitorización de la cadena productiva, así como la implantación de sistemas de fabricación basados en plataformas modulares o que reduzcan el impacto ambiental, afectos al sector industrial de automoción, puestos a disposición del contribuyente y siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media del año 2019.
 - Los inmuebles no podrán acogerse a la libertad de amortización regulada en esta disposición.
 - La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será como máximo de 500.000€.
 - Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.
 - Para la aplicación de la libertad de amortización regulada en esta disposición, los contribuyentes deberán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo para calificar la inversión del contribuyente como apta. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria

Recuerde:

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

⁵⁵ Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria

- ® Si ha transmitido con pérdida algún elemento patrimonial que nunca amortizó, el gasto contable que corresponda a la amortización mínima de los últimos cuatro años será fiscalmente deducible, siempre que no se produzca perjuicio económico para la Hacienda Pública.
- ® Aunque parezca que a una entidad en pérdidas no le conviene amortizar aceleradamente, esto puede ser interesante dentro del grupo fiscal si las mayores pérdidas por aplicar la libertad de amortización se utilizan para compensar bases positivas de otras sociedades del grupo.
- ® La libertad de amortización es una opción y sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración (TEAC de 14 de febrero de 2019).

3.10.8. Usufructo y nuda propiedad

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

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

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

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

- ® El gasto derivado del usufructo es fiscalmente deducible en el Impuesto del usufructuario, siempre que el usufructo se califique como arrendamiento al cederse la utilización del bien.
- ® Si el usufructuario es una sociedad y se trata de una vivienda, para aplicar el régimen especial de arrendamiento de viviendas, no se computan las rentas que provengan de las viviendas de las que es titular como usufructuario entre aquellas objeto de bonificación, al exigirse para ello la propiedad de las mismas.

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

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

Recuerde:

- ® No es necesario dotar una reserva indisponible por el importe del valor del fondo de comercio. Este último requisito fue eliminado tanto en la norma del Impuesto sobre Sociedades como en la normativa mercantil.
- ® El fondo de comercio que surge como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial no es fiscalmente deducible.

3.10.10. Tabla de amortización

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

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

Resto instalaciones.	10%	20	Otros elementos	10%	20
Maquinaria.	12%	18			
Equipos médicos y asimilados.	15%	14			

3.11. Reversión de deterioros

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

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

3.11.1. Reversión de deterioros por inmovilizado material e inversiones inmobiliarias (*ver Cierre contable “[Deterioro de inmovilizado](#)”*)

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

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

3.11.2. Inmovilizado intangible con vida útil que no se puede estimar de manera fiable (*ver Cierre contable “[Deterioro de inmovilizado](#)”*)

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

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

3.11.3. Valores representativos de deuda (*ver Cierre contable “[Deterioros de inversiones financieras en empresas del grupo y activos disponibles para la venta.](#)”*)

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

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

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

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

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

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

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

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

3.12. Provisiones para gastos

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

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

Tipo de provisión	DEDUCIBLE	NO DEDUCIBLE
Retribuciones a largo plazo al personal		X
Retribuciones a largo plazo al personal: planes de previsión social empresarial	X (con requisito)	
Retribuciones al personal con pagos en instrumentos de patrimonio		X
Actuaciones medioambientales	X (con requisito)	
Contratos onerosos		X
Por reestructuraciones		X
Por reestructuraciones que se refieran a obligaciones legales o contractuales	X	

Devoluciones de ventas			X
Garantías de reparación y revisiones y para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas		X (con límite)	
Provisiones para el pago del Impuesto sobre Sociedades			X
Provisiones para el pago de otros impuestos distintos del de Sociedades		X	
Por reestructuración de plantilla que se realizará en el ejercicio siguiente			X
Provisiones por pago de indemnizaciones para ejercicios siguientes			X
Provisión por pago de indemnización futura en caso de despido del trabajador			X
Empresas constructoras	Provisión para indemnizaciones por fin de obra	X	
	Provisión para indemnizaciones del personal		X
	Provisión para terminación de la obra		X
	Provisión para pérdidas por obras		X
	Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	
Empresas inmobiliarias	Provisión para evicción y saneamiento	X	
	Provisión para cubrir la posibilidad de evicción, en cuanto determina la pérdida de la cosa vendida		X
	Provisión para terminación de promociones	X	
	Provisión para pérdidas en promociones		X
	Provisiones para otras operaciones de tráfico	X	

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

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

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

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

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

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

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

En estos casos el contribuyente podrá optar por aplicar el régimen establecido en la Ley del Impuesto según redacción vigente a 1 de enero de 2015. Lo dispuesto anteriormente resultará de aplicación hasta el 30 de junio de 2021, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre el 1 de enero y el 30 de junio de 2016 a una entidad vinculada y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso lo dispuesto en este apartado resultará de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2017. A partir de 1 julio de 2021, o de 1 de enero de 2018, respectivamente, se deberá aplicar el nuevo régimen.

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

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

3.14. Reserva de capitalización

Si la sociedad tributa al tipo general, es posible usar este incentivo para reducir la factura fiscal.⁵⁶

Consiste en reducir la base imponible en un 10 por 100 del incremento de los fondos propios⁵⁷ en el período impositivo (sin tener en cuenta el beneficio del ejercicio ni el del anterior), con un máximo del 10 por 100 de la base imponible previa a esta reducción y a restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuesto diferido (DTA) y de bases imponibles negativas (BIN's). Puede aplicarse una reducción menor al porcentaje citado.

⁵⁶ También pueden beneficiarse de este incentivo las entidades parcialmente exentas y las de nueva creación, aunque estas últimas no puedan aplicarla en el primer año.

⁵⁷ Derivados tanto de beneficios de actividad económica como no económica y de resultados ordinarios o extraordinarios.

Para aplicar el incentivo se deberá dotar una reserva indisponible durante 5 años y, en ese plazo, habrá que mantener el incremento de fondos propios, excepto que la entidad tenga pérdidas contables⁵⁸.

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

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

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

Recuerde:

- Ⓜ Si en 2018 ó 2019 aplicó este beneficio, pero por insuficiencia de base no pudo reducir todo el importe, aproveche este año para usar la reducción pendiente y no perderla (dispone solo de 2 años después del ejercicio en que consiguió el incremento de fondos propios).
- Ⓜ Si la Reserva de inversiones en Canarias (RIC) u otra reserva indisponible deja de serlo, incrementa los fondos propios (DGT V1907-18).
- Ⓜ Si duda entre aplicar la reducción por reserva de capitalización o compensar bases imponibles negativas pendientes, puede que sea más interesante aplicar la reserva y dejar para un momento posterior la compensación de las bases imponibles negativas, porque para estas últimas no existe límite temporal para su aplicación.
- Ⓜ Para la aplicación de este incentivo fiscal en el seno de un grupo, la reducción y requisitos se referirá al grupo, pudiendo dotar la reserva cualquiera de las entidades que lo componen (DGT V0255-18).

⁵⁸ La reserva solo será disponible cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad, cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial o cuando una norma de carácter legal así lo prevea.

- ® En grupos fiscales, el cómputo del incremento de los fondos propios se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo, y las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas, criterio que se ha cambiado con respecto a consultas anteriores (DGT V1836-18).
- ® Los importes destinados a la dotación de la reserva de capitalización deben ser considerados a efectos del cálculo del incremento de fondos propios (DGT V1854-19).
- ® Es un incentivo opcional. Si no se aplica, pasado el período de autoliquidación, la opción será irreversible.
- ® El incumplimiento en los requisitos implica agregar, a la cuota del ejercicio en el que se produjo el incumplimiento, la cuota correspondiente a la reducción practicada más intereses de demora.

3.15. Reserva de nivelación

Solo pueden aplicar este incentivo las entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (ERD) y apliquen el tipo general.⁵⁹ Consiste en reducir la base imponible del ejercicio como máximo en un 10 por 100 de su importe, con un límite cuantitativo de hasta 1.000.000€.

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

Por el importe minorado es obligatorio dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se reduce la base. Si no existen beneficios suficientes en el ejercicio de reducción, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible⁶⁰.

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

Recuerde:

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

⁵⁹ Las entidades de nueva creación no pueden aplicar este incentivo fiscal al tributar a un tipo inferior que el general en los dos primeros ejercicios en que obtengan beneficios (15%) ([DGT V3495](#)).

⁶⁰ La reserva solo será disponible cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad, cuando se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial o cuando una norma de carácter legal así lo prevea.

- ® Esta reducción por reserva de nivelación es opcional y, si opta por no aplicarla, no podrá rectificar posteriormente la declaración para aplicar el incentivo.
- ® De incumplirse los requisitos, se deberá integrar la cuota íntegra que se dejó de ingresar en el período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, incrementada en un 5 por 100, junto con los intereses de demora correspondientes.
- ® Si en el ejercicio el resultado contable es insuficiente se podrá dotar con cargo a los primeros resultados positivos obtenidos en los ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esta dotación.

3.16. Diferencias permanentes o temporarias

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

3.16.1. Ajustes positivos

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

- Gastos derivados del exceso pagado con motivo de la extinción de una relación laboral o mercantil (que exceda de 1.000.000€ o del importe exento si es superior a esa cifra).
- Provisión por devoluciones de ventas.
- Excesos de amortizaciones o provisiones.
- Imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo, respectivamente, si no lo permite la norma fiscal.
- Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no.
- Amortizaciones contables de activos totalmente amortizados fiscalmente por haberles aplicado una libertad de amortización o una amortización acelerada.
- Integración de rentas, en el ejercicio del cobro, de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial prevista para las mismas.
- Rentas correspondientes a quitas y esperas en los ejercicios posteriores a su aprobación.
- Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados con posterioridad, cuando recuperan el valor.
- Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite del 30 por 100 del beneficio operativo si superan el 1.000.000€.
- Presunción de existencia de rentas por descubrimiento de bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente, no registrados en contabilidad (solo efectuará el ajuste la Administración, salvo presentación fuera de plazo del modelo 720).
- Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009.
- La reversión del saldo pendiente por recuperación de valor de las participaciones en empresas no cotizadas.
- La incorporación de la reserva de nivelación por pérdidas o por llegar a 5 años sin haberla consumido. La correspondiente a 2015 se devuelven en 2020.
- Gastos imputables exclusivamente a actividades exentas y los imputables solo en parte a las actividades no exentas, en el régimen especial de entidades parcialmente exentas.

3.16.2. Ajustes negativos

- Libertad de amortización.
- Reversión de la parte correspondiente del 30 por 100 de amortización contable no deducida fiscalmente por determinadas empresas en 2013 y 2014.

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

3.17. Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (BIN's)

3.17.1. Limitación cuantitativa a la compensación

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

Importe neto de la cifra de negocios (INCN) en €	2020
--	------

INCN < 20.000.000	70%
20.000.000 < INCN <= 60.000.000	50%
INCN > 60.000.000	25%

3.17.2. Excepciones a la limitación

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

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

No se pueden compensar las BIN's cuando la entidad que tiene dichas bases es adquirida por persona/as vinculada/as que, teniendo menos del 25 por 100 de titularidad en el ejercicio en que se generó la base negativa, adquieren, con posterioridad, una participación que les otorga, al menos, el 50 por 100 del capital y, además, concurre alguna de las siguientes circunstancias⁶¹:

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

Recuerde:

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

⁶¹Dado que no existe un régimen transitorio, la limitación a la compensación de bases imponibles negativas es aplicable con efectos en los períodos impositivos iniciados a partir de 2015, con independencia de que los requisitos y condiciones exigidos se hayan producido en períodos impositivos iniciados antes de esa fecha (DGT V1677-18).

- ® Si el período impositivo es inferior al año, el importe de la base imponible negativa que puede ser compensada es el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo con respecto al año entero.
- ® Las bases imponibles negativas generadas en la rama de actividad que recibió en una aportación no dineraria, acogida al régimen especial de reestructuración, la podrá compensar la entidad adquirente (DGT V0327-16).
- ® Según interpretación administrativa, las limitaciones a la compensación de BIN's son aplicables con efectos a partir de 1 de enero de 2015, siempre que haya saldos pendientes de compensar en los periodos iniciados a partir de esa fecha, con independencia de que los requisitos y condiciones se hubiesen producido antes (DGT V1677-18).
- ® Cuando se realiza una operación acogiendo al régimen especial de reestructuración, y la adquirente participe en el capital de la transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.

3.17.4. Opción o derecho a compensar las BIN's

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

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

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

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

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

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

Recuerde:

- ® La comprobación de las BIN's, dentro del periodo de prescripción de 10 años es plena, es decir, tiene la misma intensidad y con las mismas facultades que la comprobación de cualquier ejercicio no prescrito, con la exclusiva limitación que el objeto de dicha comprobación se restringe a la BIN's y no a una eventual deuda tributaria no ingresada, si ya hubiera prescrito el derecho a liquidar.
- ® A partir del transcurso del citado plazo de prescripción es cuando la acreditación de las BIN's se realizará mediante la exhibición de la declaración y la contabilidad que arroje el resultado declarado, sin que la Administración pueda comprobar si la contabilización es correcta y se corresponde con los hechos realmente habidos.
- ® En justa correspondencia con este período que tiene la Administración para comprobar las bases negativas, la Audiencia Nacional en su sentencia de 21 de noviembre de 2019 corrige el criterio de la AEAT y del TEAC que negaron la posibilidad de que el contribuyese rectificara su autoliquidación del impuesto por haber prescrito el derecho a hacerlo por transcurso del plazo de 4 años. Considera el Tribunal que el obligado tributario debe poderse beneficiar también de la extensión del plazo de prescripción, pues, según señala la exposición de motivos de la Ley 34/2015 que modificó el artículo 66 bis de la Ley General Tributaria, "...con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones e investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales ..., así como el correcto ejercicio de otros derechos como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de lo que se produjo la prescripción del derecho a liquidar".

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

3.18. Tipos de gravamen

Para 2020 son los siguientes:

Entidad crédito	30%
Hidrocarburos	30%

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

Recuerde:

- ® Para aplicar el tipo de gravamen de entidades de nueva creación es necesario que la entidad realice actividades económicas. El incentivo se aplicará en el primer período impositivo en que la base imponible sea positiva y en el siguiente, siempre que la base sea también positiva en este último.
- ® No se entiende realizada una actividad económica cuando hubiera sido desarrollada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas y fuera transmitida a la entidad de nueva creación. Tampoco cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación, superior al 50 por 100.

3.19. Deducciones y bonificaciones en la cuota del Impuesto

3.19.1. Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

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

- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.
- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.

- Entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

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

3.19.2. Bonificación por prestación de servicios públicos locales

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

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

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

3.19.3. Dedución para evitar la doble imposición jurídica

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

3.19.4. Limitación de las deducciones para evitar la doble imposición

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

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

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

En estos casos la norma evita que se tribute dos veces por la misma renta. Esto se produce porque tanto la entidad adquirente como la transmitente valoran lo recibido por el valor fiscal que tenían antes de la operación. Cuando alguna de las entidades, que

han intervenido en la operación, transmitan lo adquirido, imputarán la renta diferida. A continuación, recogemos los escenarios en que se puede producir la doble imposición y quién debe eliminar la renta obtenida en estos casos.

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

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

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

Recuerde:

- ® El plazo para aplicar las deducciones es de 15 años desde el periodo en que se generaron y no se pudieron deducir, siendo de 18 años para los saldos de la deducción por Investigación y Desarrollo e Innovación (I+D+i).
- ® El límite en cada ejercicio del total de deducciones es del 25 por 100 de la cuota íntegra menos, en su caso, las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. El límite anterior se eleva al 50 por 100 si los gastos de I+D+i exceden en más del 10 por 100 de la cuota íntegra.
- ® Si la empresa es de nueva creación, puede diferir el cómputo del plazo para la aplicación de las deducciones pendientes hasta el primer ejercicio, dentro del período de prescripción, en el que se produzcan resultados positivos.

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

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

- Base de deducción: gastos de I+D más inversiones en elementos patrimoniales, excluidos los edificios y terrenos, que correspondan a actividades efectuadas en España, en la UE o en el EEE, menos subvenciones.
- Requisitos: los elementos en que se materialice la inversión deben permanecer en el balance de la entidad, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de I+D. Es recomendable aportar un informe motivado emitido por el Ministerio de Economía o presentar una consulta ante la Dirección General de Tributos. Asimismo, podrán solicitarse acuerdos de valoración previa con la Administración Tributaria.

3.19.8. Por actividades en innovación tecnológica (i)

- Porcentaje de deducción: 12%⁶² de los gastos efectuados en el período impositivo.
- Base de deducción: gastos de las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen de diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera. Gastos por adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente y gastos por la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

3.19.9. Inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales⁶³

- Porcentaje de deducción: 30 por 100 (antes 25 por 100) por el primer 1.000.000€ y el 25 por 100 (antes 20 por 100) sobre el exceso de base de la deducción⁶⁴.

⁶² Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, el porcentaje de deducción se incrementará en 38 puntos porcentuales para los gastos efectuados en proyectos iniciados a partir del 25 de junio de 2020 consistentes en la realización de actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes, en la forma que establece el art. 7 del Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, en la redacción dada por la disposición final 8.1 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre.

⁶³ Una Agrupación de Interés Económico (AIE) que se incorpore como productora a una película antes de la finalización de la producción, tiene la consideración de productor y podrá aplicar esta deducción (DGT V3771-16).

⁶⁴ Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 (Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 17/2020).

- Base de deducción: coste total + gastos obtención de copias + gastos de publicidad y promoción⁶⁵ - subvenciones.
- Requisitos: el importe de la deducción no puede superar los 10.000.000€⁶⁶ (antes 3.000.000€); se ha de contar con el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido; se debe depositar una copia nueva en la Filmoteca o en la Comunidad Autónoma que corresponda; y el importe de la deducción, más las ayudas recibidas, no pueden superar el 50 por 100 (antes 70 por 100) del coste de la producción. El porcentaje anterior será del 85 por ciento para los cortometrajes. Además, al menos el 50 por 100 de la base de la deducción debe corresponder a gastos realizados en territorio español.

3.19.10. Producciones extranjeras de largometrajes y series audiovisuales

- Porcentaje de deducción: 30 por 100⁶⁷ por el primer 1.000.000€ (antes 20 por 100) y el 25 por 100 sobre el exceso de base de la deducción.
- Base de deducción: gastos de personal creativo, con el límite de 100.000€ por persona, más los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.
- Requisitos⁶⁸: el importe de la deducción no puede superar los 10.000.000€ (antes 3.000.000€); los productores deben estar registrados en el Registro del Ministerio de Cultura; los gastos realizados en España deben superar el 1.000.000€, no obstante, para los gastos de preproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales realizados en territorio español, el límite se establece en 200.000€; y el importe de la deducción, más las ayudas recibidas, no pueden superar el 80 por 100 (antes 50 por 100) del coste de la producción.

3.19.11. Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

- Porcentaje de deducción: 20 por 100 de la base de deducción.
- Base de deducción: costes directos de carácter artístico, técnico y promocional menos subvenciones.

⁶⁵ Los gastos de obtención de copias y de publicidad y promoción están limitados al 40 por 100 del coste de producción.

⁶⁶ Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 (Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 17/2020).

⁶⁷ Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 (Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 17/2020).

⁶⁸ Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 (Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley 17/2020).

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

3.19.12. Por contratación de trabajadores con discapacidad

- Importe de la deducción: 9.000€ por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad, en un grado igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior. La deducción será de 12.000€ cuando la discapacidad sea igual o superior al 65 por 100.
- Requisitos: los trabajadores pueden ser contratados tanto a jornada completa como parcial por tiempo indefinido o de manera temporal y, además, no tienen que permanecer en la empresa un mínimo de tiempo.

Recuerde:

- ® No se tiene derecho a la deducción cuando la discapacidad del trabajador sobreviene con posterioridad (DGT V0155-15).
- ® Los trabajadores con discapacidad que dan derecho a esta deducción no se pueden computar a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo para inversiones realizadas por entidades de reducida dimensión.

3.19.13. Deducción por reversión de medidas temporales

Si en los años 2013 y 2014 fue uno de los contribuyentes que solo pudo deducir el 70 por 100 de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar una deducción del 5 por 100 de los ajustes negativos al resultado contable por reversión de lo que no pudo deducir en aquellos ejercicios⁶⁹.

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

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

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

⁶⁹ Esto es así porque en los años 2013 y 2014 la sociedad realizó un ajuste positivo al tipo del 30 por 100. Sin embargo, dicho ajuste revierte a partir de 2015 y en los años siguientes a los tipos de gravámenes actuales (28 por 100 en 2015 y 25 por 100 a partir de 2016). Ante este perjuicio, el legislador reacciona regulando esa deducción.

Recuerde:

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

3.19.15. Deducción de sociedades forestales

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

3.20. Regímenes especiales

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

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

Si en 2020 el INCN superó los 10.000.000€, podrá seguir aplicando este régimen especial durante 2021, 2022 y 2023 siempre que, en 2020, 2019 y 2018 también le fueran de aplicación los incentivos fiscales de ERD.⁷⁰

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

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

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

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

Recuerde:

⁷⁰ La norma establece que un contribuyente puede aplicar este régimen en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período en que se superan los 10.000.000€ de cifra de negocios, cuando se han cumplido las condiciones para ser ERD tanto en aquel período como en los 2 anteriores.

- ® La Dirección General de Tributos considera que una interpretación razonable de la norma permite entender que, respecto a los inmovilizados intangibles, calificados ahora mercantilmente como activos de vida útil indefinida, a que se refiere el artículo 12.2 de la LIS, así como en el caso del fondo de comercio, las entidades de reducida dimensión podrán deducirse el 150 por ciento del importe que resulte de aplicar para ellos la amortización fiscal máxima del 5 por 100 ([DGT V0540-20](#)).
- ® Si ha iniciado una actividad económica, el INCN a tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado la actividad efectiva, elevándose al año.
- ® Los elementos del inmovilizado material se pueden amortizar fiscalmente desde el importe mínimo hasta el doble del coeficiente máximo de tablas. Ahora bien, si en un ejercicio no se ha deducido el duplo, no se puede trasladar a ejercicios siguientes la diferencia entre el doble del coeficiente máximo y lo deducido (DGT V455-11).
- ® Si se aplica la libertad de amortización con creación de empleo, y la sociedad realiza más de una actividad económica, no es necesario que el elemento adquirido y el incremento de empleo se realicen en la misma actividad, pues el cómputo de creación de empleo se realiza a nivel de contribuyente y no de actividad.
- ® Si en un año el contribuyente ha perdido la condición de ERD, el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global de insolvencias revierte de forma fraccionada a medida que la entidad procede a registrar sus nuevas pérdidas por deterioro por el sistema individualizado. Es decir, las nuevas pérdidas por deterioro no serán fiscalmente deducibles hasta que se agote el saldo acumulado de la pérdida por deterioro global registrada en ejercicios anteriores.
- ® Para aplicar la amortización acelerada se exige que el elemento tenga coeficiente en las tablas, cosa que no ocurre, por ejemplo, en las obras de acondicionamiento de un local arrendado (DGT V1957-12).
- ® Para aplicar los incentivos fiscales de libertad de amortización y de amortización acelerada es necesario que, cuando se adquieran los bienes nuevos y afectos, la empresa tenga la condición de reducida dimensión. Sin embargo, cuando se inicie la amortización fiscal no es necesario que la empresa sea de reducida dimensión.

3.20.2. Arrendamiento de viviendas

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

El incentivo fiscal consiste en aplicar una bonificación del 85 por 100 a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas⁷¹.

⁷¹ Cuando la sociedad realiza actividades complementarias, sin tener en cuenta las rentas procedentes de la transmisión de viviendas, una vez pasado el plazo de los 3 años mínimo de arrendamiento, las rentas susceptibles de gozar de bonificación tienen que ser al menos el 55 por

En el caso de reparto de dividendos, los socios personas físicas los integran en la base imponible del ahorro y los socios personas jurídicas, con participación significativa, podrán aplicar una exención del 50 por 100 cuando provengan de beneficios bonificados⁷².

En el caso de que el socio persona jurídica transmita una participación significativa (igual o superior al 5 por 100 o un valor de adquisición superior a 20.000.000€), y la haya poseído de manera interrumpida durante el año anterior al día de la transmisión, en la parte que se corresponda con beneficios no distribuidos bonificados aplicará una exención del 50 por 100. A la parte de plusvalía que no se corresponde con rentas bonificadas se le podrá aplicar la exención general regulada para la transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades residentes.

Recuerde:

- ® Para aplicar este régimen es necesario llevar una contabilidad separada para cada inmueble cuando la sociedad realice alguna actividad distinta de la propia del arrendamiento. De esta manera se tendrá desglose suficiente para conocer la renta imputable a cada vivienda, local o finca registral.
- ® Si las viviendas en alquiler se han adquirido a través de un contrato de arrendamiento financiero, se tendrán en cuenta, para determinar la base imponible, los ajustes que resultan de aplicar el régimen de arrendamiento financiero, pero, sin embargo, no se tienen en cuenta los ajustes negativos y positivos por la aceleración de las amortizaciones propia del régimen especial.
- ® Esta bonificación es incompatible con la reserva de capitalización. De esta manera se evita que sobre un mismo beneficio se tenga un doble incentivo fiscal.

3.20.3. Operaciones de reestructuración empresarial en general

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

Recuerde:

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

100 del total de las rentas o, alternativamente, que al menos el 55 por 100 del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación.

⁷² Si la entidad ha obtenido rentas bonificados y otras no, se considera que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

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

3.20.4. Aportación no dineraria especial

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

Recuerde:

- Ⓜ La entidad transmitente valora las participaciones recibidas por el mismo valor fiscal del activo aportado y no integra en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del bien transmitido y su valor fiscal. La entidad adquirente valora el activo recibido por el mismo valor fiscal que tenía en la entidad transmitente conservando también la antigüedad.
- Ⓜ Las bases imponibles negativas existentes en la rama transmitida se transmitirán a la entidad adquirente con los límites y condiciones establecidas en la norma (DGT V0327-16).
- Ⓜ Cuando lo que se aporta son participaciones en el patrimonio de empresas del grupo en una sociedad que se constituye, o ya constituida, de la que se reciben a cambio acciones que dan el control, la aportante reflejará la inversión de patrimonio al valor contable de la contraprestación entregada, sin que la operación produzca un resultado contable (BOICAC N° 74) ⁷³.

3.20.5. Entidades parcialmente exentas

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

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

⁷³ La entidad beneficiaria aplica la norma de instrumentos financieros, según la cual las acciones se valorarán al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Recuerde:

- ® Si una entidad acogida al régimen especial percibe ingresos de cuotas de socios que en parte destina a una actividad económica y en parte a la defensa de los intereses de los asociados, hay que prorratear dichos ingresos para determinar que porción de los mismos queda exenta.
- ® Una asociación que organiza cursos formativos realiza una explotación económica, con independencia de que se financie con subvenciones públicas, por la propia federación o mediante la contraprestación de los alumnos socios o terceros (AEAT, Informa 128810).

3.20.6. Consolidación Fiscal

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

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

Recuerde:

- ® El cálculo de la base imponible se realiza como se expone a continuación:
[(+/-) BI individuales] - [eliminaciones] + [incorporaciones] - [R. capitalización] - [DTAs] - [compensación BI (-) del grupo y entidades del grupo pendientes antes de integrar Grupo] - [R. nivelación]
- ® Las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel de grupo consolidado no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo.
- ® En la extinción del grupo fiscal, las eliminaciones pendientes de compensación se integran en la base imponible individual de las entidades que formaban el mismo.
- ® Si una sociedad se separa del grupo, y originó un resultado que fue eliminado, se incorporará dicha eliminación en la base imponible de dicha entidad, y no en la base imponible del grupo como se hacía antes de 2015.
- ® Cuando se transmiten participaciones de una sociedad del grupo, que deja de formar parte del mismo, obteniendo una renta negativa, esta se minorará en el importe de las bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida que hayan sido compensadas en el Grupo.
- ® Una entidad en desequilibrio patrimonial no puede formar parte de un grupo fiscal, salvo que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta situación se hubiera superado. Por lo tanto, una entidad que supera en 2018 la situación de desequilibrio podrá formar parte del grupo en 2017 (DGT V1834-17).

3.20.7. Régimen especial de adquisiciones por contratos de arrendamiento financiero

Cuando estos contratos cumplan ciertos requisitos, como que tengan una duración mínima de 2, ó 10 años en caso de inmuebles o establecimientos industriales, se encuentre diferenciada la parte que corresponde a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora de la carga financiera y, además, el importe anual de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien permanezca igual o sea creciente a lo largo del período contractual⁷⁴, la entidad podrá imputar como gasto fiscal el importe de la cuota de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien hasta el doble del coeficiente máximo de amortización según tablas fiscales, o del triple si se trata de una empresa de reducida dimensión, con independencia de la imputación contable.

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

4. Normativa fiscal proyectada

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

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

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

- Cuando el contribuyente transfiera dichos elementos a un Estado miembro de la UE o del EEE podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria por quintas partes iguales (hasta ahora se podía solicitar el aplazamiento del pago de la plusvalía tácita hasta que se producía la transmisión de los elementos patrimoniales). Este fraccionamiento devengará intereses de demora, pero no se exigirán garantías para su concesión, excepto que los órganos de recaudación aprecien –en los 6 meses siguientes al final del período voluntario de autoliquidación- indicios de que podría no cobrarse la deuda. En ese caso, si no se prestaran las garantías adecuadas, o no se ingresase la totalidad de la deuda, se iniciaría el período ejecutivo.

⁷⁴ El citado requisito no se refiere estrictamente a las cuotas de arrendamiento financiero, sino a la parte de dichas cuotas que corresponde a la recuperación del coste del bien, considerada anualmente, excluida, por tanto, la parte de carga financiera y el gravamen indirecto que corresponda.

- Se establecen supuestos en los que el fraccionamiento pierde su vigencia: cuando los elementos afectados sean objeto de transmisión a terceros; cuando se trasladen con posterioridad a un tercer Estado fuera de la UE o del EEE; cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a un Estado fuera de la UE o del EEE; si se encuentra en liquidación o concurso; o si no efectúa el ingreso del fraccionamiento en plazo.
- Cuando el traslado de los elementos patrimoniales sea objeto de gravamen a la salida en un Estado miembro de la UE, el valor determinado por dicho Estado tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado.
- No se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías, o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año a un establecimiento permanente situado en España.

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

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

- La imputación de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente se extiende a las obtenidas por sus establecimientos permanentes (EP) en el extranjero, sin que se aplique en este caso la exención por doble imposición. La renta se imputará en el período impositivo en el que el EP la obtenga.
- Se regulan dos nuevos supuestos de imputación de rentas: las que provengan de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento y otras actividades financieras, salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas; y las que procedan de operaciones sobre bienes y servicios realizadas con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.
- No se incluirá la renta positiva cuando al menos 2/3 (antes más del 50 por 100) de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones 3 efectuadas con personas o entidades no vinculadas.
- En el caso de EP, el contribuyente deberá aportar, conjuntamente con la declaración por este Impuesto, el importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible, la justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación, así como los registros contables de las operaciones que realicen y de los activos y pasivos afectos a los mismos.

- Ahora ya no se excluyen de la transparencia fiscal a las rentas de las sociedades holding, aunque no se les aplica si tienen una mínima actividad ellas mismas o las entidades del grupo, o si acreditan motivo económico válido para su constitución y operativa.

4.2. Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021

4.2.1 Limitación en la deducibilidad de gastos financieros

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

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

- Solo quedarán exentos los dividendos y las rentas derivadas de la transmisión de valores cuando el porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por 100. La novedad es que la exención ya no se aplicará cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20.000.000€ y la participación inferior al 5 por 100.
- No obstante, las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021, que tuvieran un valor de adquisición superior a 20.000.000€, sin alcanzar el porcentaje del 5 por 100 en el capital de la entidad, aplicarán la exención, siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos en ellos durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.
- Respecto a la no deducción de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, solo se aplicará cuando el porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por 100, pero no si el precio de adquisición de la participación es superior a 20.000.000€. De manera simétrica a lo que ocurre con la exención de las plusvalías originadas por la transmisión de participaciones con valor de adquisición mayor de 20.000.000€ y porcentaje inferior al 5 por 100, adquiridas en períodos impositivos iniciados antes de 2021, no se podrán integrar las rentas negativas producidas por su transmisión durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021 a 2025.
- Se limita al 95 por 100 la exención de los dividendos y de las plusvalías obtenidas por la venta de participaciones. Se considera que, a efectos de la exención, un 5 por 100 corresponde a gastos de gestión referidos a dichas participaciones. La reducción anterior no será de aplicación cuando concurren las siguientes circunstancias:
 - Los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad cuyo INCN habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 40.000.000€ y que, además, no sea patrimonial, no forme parte de un grupo

mercantil antes de 2021 y no tenga una participación en otra entidad antes de 1-1-21 igual o superior al 5 por 100.

- Los dividendos o participaciones en beneficios procedan de una entidad constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021 en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios.
- Los dividendos o participaciones en beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad que los distribuya.

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

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

4.2.4. Eliminaciones de los grupos de consolidación

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

4.2.5. Transparencia fiscal internacional

- El importe de los dividendos de las participaciones en una filial en transparencia, que no se integra en la base imponible (porque se integraron los beneficios de la filial), se reducirá en un 5 por 100 en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. La reducción anterior no será de aplicación cuando concurren las circunstancias necesarias para aplicar la excepción a la reducción de la exención prevista para pymes con importe neto de la cifra de negocios inferior a 40.000.000€.
- Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, se correspondan con rentas que hubiesen sido imputadas a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido

entre su adquisición y transmisión. El importe de los beneficios sociales se reducirá en un 5 por 100 en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

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

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

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

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

5. 85 recomendaciones para el cierre contable y fiscal

1. Inmovilizado material (NRV 2 y 3 del PGC). Revisar valoración de inmovilizado en curso, y posibles activaciones de gastos (componentes de precio de adquisición). Revisar amortizaciones y registro de posibles deterioros. Ajustar amortizaciones futuras a nuevas estimaciones de vida útil, para evitar que existan inmovilizados totalmente amortizados y en funcionamiento. Distinguir y registrar correctamente las reparaciones, ampliaciones, mejoras y renovaciones.
2. Verificar contratos de alquiler, y distinguir entre arrendamientos financieros y operativos.
3. Inmovilizado Intangibles (NRV 5 y 6). Revisar los Gastos de I+D que cumplan las condiciones para ser activados. Revisar su amortización, así como su posible deterioro, con especial atención al Fondo de Comercio.
4. Realizar inventario de existencias, y regularizar las diferencias que puedan existir entre el inventario permanente y las existencias físicas reales, aplicando correctamente los métodos de valoración de existencias (precio de adquisición, coste de producción, FIFO, precio medio ponderado, etc.).
5. Registrar los posibles deterioros de existencias y documentar las pérdidas por deterioro.
6. Revisar si se ha realizado correctamente el corte de operaciones al cierre. Cuadre de las entradas en almacén en unidades físicas con las facturas recibidas, y las salidas con las facturas emitidas. Tener en cuenta las mercancías en tránsito (condiciones INCOTERMS, FOB, CIF, etc.).
7. Tener en cuenta las mercancías en depósito. Mercancías que no son de la empresa, pero se encuentran en depósito en nuestros almacenes y al revés.
8. Contabilizar los rapeles y descuentos devengados, tanto sobre compras, como sobre ventas.
9. Instrumentos financieros (NRV 9). Revisar la clasificación de los activos financieros, la aplicación del coste amortizado, del valor razonable, etc. Verificar la correcta periodificación de intereses y registrar y documentar posibles deterioros.
10. Revisar el saldo pendiente de clientes y otros deudores. En función de su importe, de su importancia relativa o de la composición del saldo, cotejar con los respectivos deudores y su coincidencia con este.
11. Realizar arqueo de las cajas, y ajustar las posibles diferencias que puedan existir entre el saldo de las cajas y los importes realmente existentes con la cuenta de resultados.
12. Realizar una conciliación de todos y cada uno de los bancos, ajustando los posibles errores que se puedan encontrar, como la contabilización de las comisiones bancarias, así como los posibles gastos o ingresos financieros y las retenciones correspondientes.
13. Debemos solicitar las facturas que nos falten de proveedores, así como escrituras públicas u otros documentos que prueben las operaciones realizadas a lo largo del año. Para ello es preciso conseguir de las entidades bancarias los saldos a 31 de diciembre de las cuentas y la valoración y rendimientos de los activos financieros, así como el importe de las retenciones que se nos hayan practicado.
14. Interesa conocer al cierre del ejercicio el tipo de cambio en vigor, lo cual es necesario para valorar las cuentas de tesorería, créditos y débitos y las diferencias con el valor contabilizado, para cargarlas o abonarlas a Pérdidas y Ganancias, de acuerdo con la valoración de partidas en moneda extranjera.
15. Revisar la situación patrimonial de la sociedad, en base al resultado del ejercicio, en aras de descartar posibles desequilibrios patrimoniales.

16. Revisar los importes resultantes del cierre del ejercicio, de acuerdo con los límites de auditoría así como el resto de obligaciones mercantiles.
17. Revisar otras aportaciones de socios, así como el saldo de la cuenta 551 “*Cuenta Corriente con Socios y Administradores*” y la cuenta 555 “*Partidas pendientes de aplicación*” y realizar los ajustes pertinentes, pues son cuentas que deberían tener un valor próximo a cero al cierre del ejercicio.
18. Instrumentos financieros (NRV 9). Revisar la clasificación de los pasivos financieros, revisar la aplicación del coste amortizado, del valor razonable, etc. Verificar la correcta periodificación de intereses.
19. Revisar el saldo pendiente de las deudas y otros acreedores. En función de su importe, de su importancia relativa o de la composición del saldo cotejar con los respectivos acreedores la coincidencia del mismo.
20. Solicitar certificados de deuda a las distintas administraciones públicas (AEAT, TGSS, Administraciones Autonómicas, entre otras) y cotejo con el saldo pendiente con las mismas, teniendo en consideración los impuestos corrientes devengados y pendientes de presentación (IVA, pagos a cuenta, etc.).
21. Revisar la correcta contabilizan del IVA y retenciones, y realizar cuadros con declaraciones fiscales.
22. Revisar hechos posteriores, (NRV 22^a) y verificar si existen cambios en las estimaciones, errores o cambios de criterio. Recordar que los errores y cambios de criterio tienen un efector retroactivo (cargo o abono a reservas) mientras que los cambios en las estimaciones tienen un efecto prospectivo (efecto en los años siguientes).
23. Revisar las subvenciones, donaciones y legados (NRV 18). Distinguir entre Subvenciones de capital, subvenciones de explotación y subvenciones recibidas de los socios.
24. Transferir subvenciones de capital al resultado en función de la amortización de los bienes subvencionados (cuenta 746 Subvenciones trasladadas a resultados del ejercicio).
25. Revisar las provisiones y si existen contingencias o litigios pendientes. Distinguir si se deben registrar y/o informar en la memoria.
26. Determinar el resultado antes de impuestos y registrar el gasto por Impuesto sobre beneficios, de conformidad con las normas fiscales.
27. Evaluar a cuánto ascenderá el importe neto de la cifra de negocios de este ejercicio y, si fuera a superar por poco 10.000.000€, podría diferirse la realización de algunos ingresos para el próximo año, a fin de no pasar ese límite y que ello nos pueda llevar a abandonar el régimen de empresas de reducida dimensión (ERD) o entrar en prórroga en el mismo.
28. Si la entidad se ha constituido en 2020, para determinar si una empresa es de reducida dimensión, el importe neto de la cifra de negocios (INCN) que ha de tener en cuenta es el correspondiente al tiempo en el que se ha desarrollado la actividad efectiva, pero elevándose al año.
29. Con la cifra anterior, también sabremos el límite al importe máximo deducible del gasto de atenciones a clientes y proveedores, que es el 1% precisamente del INCN. Si fuéramos a superar dicho límite, sería conveniente aplazar, en la medida de lo posible, ese tipo de gastos a 2021.
30. Si a la entidad le conviene obtener liquidez transmitiendo inmuebles con beneficio, le convendrá vender, en primer lugar, los adquiridos entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, ya que no tributará por la mitad del beneficio, salvo que lo hubiera adquirido o transmitido a una empresa del grupo.
31. Si se dedica al alquiler de inmuebles y quiere que estén afectos a la actividad económica de arrendamiento, de cara al siguiente ejercicio, puede convenir contratar a una persona con contrato laboral y a jornada completa que gestione el arrendamiento. Tenga en cuenta que, la administración le podría pedir que

- pruebe la existencia de una carga administrativa mínima de trabajo que justifique la necesidad de emplear a la persona.
32. Analizar las ventas o prestaciones de servicios de la sociedad que puedan acogerse a la regla especial de operaciones a plazo. En ese supuesto, se deberá hacer un ajuste negativo al resultado contable por la parte proporcional no cobrada. En sentido contrario, cuando se haya producido el vencimiento de un plazo de una operación de estas características, realizada en ejercicios anteriores, no se puede olvidar el necesario ajuste positivo por la parte proporcional de la renta que se corresponde con el plazo vencido.
 33. En caso de que la operación aplazada sea un servicio, será necesario conocer el beneficio neto del mismo (restando al ingreso los gastos asociados), porque no se fracciona el ingreso, sino el beneficio neto de la prestación de servicios.
 34. Si la empresa ha realizado una operación con precio aplazado, debe tener buen cuidado de que esto se pueda probar y que en el contrato se especifique cuándo vencen los plazos porque, en caso contrario, podría entenderse que no es una operación de esta naturaleza, sino que, simplemente, se han producido retrasos en el cobro.
 35. Si la entidad ha realizado una permuta inmobiliaria entregando terreno a cambio de recibir una edificación futura, en un plazo superior a un año, podrá acogerse a la regla de operaciones a plazo.
 36. Si la entidad ha contabilizado un deterioro de algún elemento de inmovilizado material o inmaterial, el gasto no es deducible, por lo que se tendrá que hacer un ajuste positivo, si bien podrá ir imputando el gasto fiscal a medida que lo vaya amortizando.
 37. Si la entidad está revertiendo, por quintas partes, el deterioro de participaciones de empresas no cotizadas, recuerde que este año debe de revertir la totalidad del importe pendiente.
 38. En caso de reversión contable del deterioro de un elemento del inmovilizado, habrá que analizar qué sucedió cuando se dotó: si fue gasto deducible fiscalmente, ahora habrá que integrarlo en la base imponible pero, si no se pudo deducir, en este ejercicio habrá que hacer un ajuste negativo para que no forme parte de la base imponible.
 39. Si durante este año ha contabilizado una pérdida por venta de acciones o participaciones a una entidad del grupo, hay que tener en cuenta que no se puede deducir hasta que se transmitan a un tercero fuera del grupo, siempre que no se trate de una participación significativa y, si es de entidad no residente, es preciso que, además, se cumpla el requisito de convenio o impuesto análogo con tipo mínimo del 10%. Por el contrario, si fue en este año cuando las participaciones transmitidas dentro del grupo con pérdidas salieron fuera del grupo, se podrá reconocer la pérdida no deducida, pero teniendo en cuenta que se habrá de minorar en las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros.
 40. Comprobar si se han transmitido con pérdidas elementos amortizables a una entidad del grupo. En este caso, lo recomendable es solicitar a la adquirente el cuadro de amortización que va a aplicar, ya que solo se puede deducir la pérdida al mismo ritmo que se amortiza el elemento transmitido.
 41. A final de año habrá que revisar si los ingresos y gastos contabilizados se han periodificado correctamente. En el caso de entidades concursadas que hayan aprobado una quita en 2020, deberán hacer un ajuste negativo al correspondiente ingreso contable que irá revertiendo en los siguientes años al ritmo en el que se devenguen los gastos financieros de la deuda.
 42. Revisar si a la sociedad se le produjeron gastos en ejercicios anteriores que no se hayan contabilizado ni deducido porque, si corresponden a un período no prescrito, en general, se podrán contabilizar y deducir en este ejercicio.

43. A final de año es un buen momento para analizar los métodos de amortización fiscal y aplicar el que mejor convenga para reducir la base imponible, e incluso aprovechar para solicitar un plan especial de amortización a la Administración.
44. Identificar los elementos del inmovilizado material nuevos con valor inferior a 300€ y aprovechar para amortizarlos libremente, aunque teniendo en cuenta el límite máximo anual de 25.000€.
45. Si la entidad se ha constituido en 2020 y aplica la libertad de amortización de elementos nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300€, el límite de 25.000€ para el conjunto de estos activos se prorrateará en función del número de días del período impositivo respecto al año.
46. Si la entidad va a deteriorar contablemente existencias, y a deducir fiscalmente este gasto, conviene ir preparando la prueba del deterioro, como puede ser el informe de un perito, porque es posible que la Administración se la exija.
47. Si a final de año tiene saldos de clientes dudosos y han transcurrido 6 meses desde el vencimiento hasta el 31 de diciembre, aún está a tiempo de reclamar al deudor el crédito para que no se considere que el gasto es una liberalidad. En principio, aunque haya transcurrido el mencionado plazo, no se van a poder deducir los créditos contra Administraciones Públicas, salvo que exista un procedimiento arbitral o judicial, ni cuando el deudor sea una persona vinculada, salvo que esté en concurso.
48. Aparte de la deducibilidad del gasto por insolvencias de créditos expuesto, las ERD, por el resto de créditos de su balance (excluidos los que tengan contra Administraciones Públicas y personas o entidades vinculadas) pueden deducir un gasto de deterioro de hasta el 1% de la suma de esos saldos. Si la entidad dejara de ser ERD, habrá que tener en cuenta en las dotaciones individuales la anterior dotación global.
49. Además del gasto por deterioro de créditos derivados de posibles insolvencias de deudores, hay que separar los créditos que definitivamente no se cobrarán. Si se ha reflejado la correspondiente pérdida contable, ese gasto será deducible sin más requisitos aunque, naturalmente, habrá que justificar la irreversibilidad de la pérdida.
50. No se olvide de hacer un ajuste negativo al resultado contable por el importe de los cargos a reservas que sean considerados gastos fiscalmente deducibles, como los contabilizados por error que se produjeron en ejercicios pasados.
51. Si la entidad ha ampliado capital, no debe olvidar hacer un ajuste negativo por los gastos de ampliación que se habrán contabilizado con un cargo a reservas.
52. Chequear determinados gastos como los de regalos a los socios que asisten a la Junta de accionistas o los dividendos a acciones sin voto, contabilizados como gastos financieros, ya que no son deducibles fiscalmente por tratarse de retribuciones a los fondos propios.
53. Preste especial atención a los intereses de demora. Los devengados por aplazamientos o fraccionamientos serán deducibles, y los de actas de inspección solo si se han devengado en 2015 y siguientes. En ambos casos son deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo, junto con el resto de los gastos financieros. Tampoco olvide realizar el ajuste positivo al resultado contable correspondiente a los gastos de multas y sanciones, pues no se pueden deducir.
54. Conviene analizar operaciones societarias y permutas que, sin haber tenido incidencia en el resultado contable, haya que valorar a valor de mercado y, por lo tanto, originen una diferencia entre la base imponible y aquél.
55. Identificar si durante el ejercicio la sociedad ha realizado operaciones con partes vinculadas, porque habrán de valorarse a valor normal de mercado y conviene ir preparando la documentación sobre las mismas que, salvo exoneración de esta obligación, pueda exigir la Administración.
56. Si es socio profesional de una sociedad con actividad profesional y le presta servicios profesionales, la entidad tiene medios materiales y humanos y no

- quiere que se discuta la valoración de las retribuciones a los socios por esos servicios, debe saber que las retribuciones de los socios profesionales tienen que alcanzar, como mínimo, el 75% de la diferencia entre los ingresos y gastos antes de deducir sus retribuciones. Además, también es necesario que la retribución de cada socio iguale o supere la retribución media de los trabajadores que presten servicios similares multiplicada por 1,5. En caso de que no tenga esos trabajadores, el mínimo será 5 veces el IPREM.
57. Si la sociedad ha transmitido participaciones de otra en la que tenía un 5% o más, obteniendo plusvalías, tiene que averiguar si dicha sociedad es patrimonial porque, en ese caso, la exención de esa renta solo alcanzará a la parte de la misma que se corresponda con el incremento de beneficios no distribuidos generados durante la tenencia de la participación, y no a la plusvalía tácita.
 58. En el supuesto de que la entidad haya percibido dividendos, es preciso conocer el organigrama empresarial y detectar el origen último de los mismos. La exención dependerá de si la participada es holding y del grado de participación indirecta que se tenga en las subfiliales de segundo o ulterior nivel.
 59. Si la entidad ha transmitido con beneficio participaciones de una entidad radicada en el extranjero, para aplicar la exención, además de que se trate de una participación significativa, hay que verificar si se trata de un país que tenga convenio con España para evitar la doble imposición. En caso contrario, habrá que ver si en dicho país existe un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a nuestro impuesto con un tipo nominal, en el ejercicio de la venta de, al menos, el 10%.
 60. Si la entidad ha transmitido participaciones con pérdidas y son deducibles por tener una participación inferior al 5%, debe de tener en cuenta que tendrá que minorar dicha pérdida –haciendo el correspondiente ajuste positivo- en los dividendos cobrados de esa participada desde 2009, salvo que hubiera tributado por ellos.
 61. Si se trata de una sociedad socio de otra que se va a liquidar con pérdidas, no olvide que, desde el punto de vista fiscal, tendrá que minorarlas en los dividendos que haya recibido en los últimos 10 años si no tributaron en su día.
 62. Si la entidad va a vender participaciones con pérdidas de una sociedad de la que posee más de un 5% del capital, no podrá deducirlas, pero se puede plantear efectuar la venta en dos fases: primero, las participaciones hasta dejar la cartera por debajo de un 5% (sin que pueda deducir las pérdidas), y segundo, transcurrido un año, el resto (siendo esa última pérdida deducible).
 63. Si la sociedad tiene en su balance una cartera de negociación, a final de año habrá de ponerla a valor razonable y, cuando se trate de participaciones no significativas, tanto las pérdidas como los beneficios formarán parte de la base imponible (en caso de acciones de entidades no residentes para integrar las pérdidas, además, se deben cumplir requisitos de convenio o impuesto análogo y tipo mínimo del 10%).
 64. Conviene comparar el importe de los fondos propios de la entidad, a final del ejercicio, sin tener en cuenta los resultados del año, con los fondos propios al inicio, sin tener en cuenta los beneficios del año anterior (y sin considerar otras partidas que la ley del impuesto establece). Si existe incremento, podremos reducir la base imponible con la reserva de capitalización, siempre con el límite del 10% de la base imponible previa a esta reducción y a la compensación de BIN's.
 65. Si en un ejercicio anterior se redujo la base por la reserva de capitalización y dicha reducción se vio limitada por el 10% de la base imponible, conviene ver si en este ejercicio la entidad puede reducir el resto, además de lo que, en su caso, proceda por el incremento de fondos propios del ejercicio, siempre con el límite conjunto del 10% de la base imponible.

66. Si en ejercicios anteriores aplicó la reducción por reserva de capitalización, no olvide comprobar que se ha cumplido el requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios porque, en caso contrario, deberá tener en cuenta que en la autoliquidación del impuesto habrá de añadirse a la cuota de este año el importe correspondiente de cuota ahorrada más los intereses de demora.
67. A efectos de reducir la base imponible utilizando la reserva de capitalización, conviene dotar la reserva legal por el mínimo que establece la norma mercantil. De esta manera la sociedad podrá dotar más reserva voluntaria y, por lo tanto, podrá reducir la base con la reserva de capitalización por un importe superior.
68. En caso de que la entidad traiga muchas reservas acumuladas del pasado, quizás sea conveniente repartirlas este año y dotar al siguiente la reserva de capitalización. De esta forma el cumplimiento del requisito de mantenimiento le obligará a inmovilizar menos fondos propios con el mismo beneficio fiscal.
69. Revisar los Estatutos de la sociedad para comprobar que el cargo del administrador es remunerado y poder deducir el gasto contable por su retribución. En el caso de los administradores con funciones ejecutivas, también deberá de figurar en Estatutos la remuneración.
70. Tratándose de una ERD que está incrementando plantilla (su plantilla media de 2020-21 se incrementará respecto a la de 2019, y supone que mantendrá el incremento otros 2 años a partir de 2021), si invierte antes de fin de año en elementos nuevos del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, podrá diferir el impuesto aplicando libertad de amortización a esos elementos a razón de 120.000€ por cada persona/año de incremento de plantilla.
71. Otra posibilidad de diferimiento para una ERD puede ser dotar la reserva de nivelación, con ello se logrará, como poco, un diferimiento de hasta el 10% de la cuota que se corresponda con el 10% de la base imponible (que se puede reducir hasta un máximo absoluto de 1.000.000 euros).
72. Tenga en cuenta que si es una empresa de nueva creación y ha obtenido beneficio y aplica este año el tipo reducido del 15% no podrá aplicar la reserva de nivelación.
73. Si la sociedad, en un ejercicio anterior, redujo la base imponible por aplicar la reserva de nivelación, si en este ejercicio tiene una base imponible negativa, deberá compensarla hasta el importe de dicha base negativa con la reserva de nivelación de los ejercicios anteriores.
74. Si en 2015 aplicó la reserva de nivelación y aún tiene pendiente saldo por adicionar a la base, en este ejercicio deberá realizar el correspondiente ajuste positivo por la totalidad aún pendiente porque ya se cumplen los 5 años que marca el legislador para integrar el importe reducido.
75. Si es el primer año en que una nueva sociedad obtiene beneficios y, por lo tanto, puede aplicar el tipo de gravamen del 15%, es posible que interese no compensar las bases imponibles negativas que tenga pendientes, aunque no exista un límite temporal para ello, y empezar a compensarlas cuando el tipo sea el general del 25%. De esta forma se aprovechará el beneficio fiscal del tipo reducido.
76. Si se ha constituido en 2020 recuerde que el importe de la reserva de nivelación no podrá superar el resultado de multiplicar 1.000.000€ por la proporción existente entre la duración del periodo impositivo respecto del año.
77. Chequear las deudas de la entidad anteriores al 7 de octubre de 2015 porque habrán prescrito en este ejercicio. Si opta por cancelarlas tenga en cuenta que el abono a reservas debe de tributar.
78. Si la sociedad, en 2013 y 2014, por su INCN vio limitado el gasto por amortización, pudiendo deducir un máximo del 70% de la amortización contabilizada, sobre el 30% que esté recuperando con ajustes negativos podrá

- aplicar una deducción del 5%, para compensar que la recuperación del gasto se efectúa a un tipo de gravamen inferior.
79. Si la sociedad va a efectuar donativos, desde el punto de vista fiscal será mejor hacerlo a la misma entidad que ya se donó en los últimos dos años, pues podrá beneficiarse de un 5% más de deducción, siempre que las cuantías hayan sido iguales o superiores cada año. No se puede olvidar de hacer el ajuste positivo para anular el gasto que se habrá contabilizado y que no es deducible.
 80. Si ha incrementado la plantilla de trabajadores con discapacidad, podrá aplicar la deducción por creación de empleo por ello, si bien se ha de tener en cuenta que ese incentivo es incompatible con la libertad de amortización con creación de empleo que pueden aplicar las empresas de reducida dimensión.
 81. Si la entidad ha realizado o está pensando en invertir en actividades de I+D+i, es conveniente que vaya solicitando un informe motivado al Ministerio de Economía y Competitividad u órgano adscrito a éste, o bien que presente consulta a la Dirección General de Tributos que será vinculante, e incluso que llegue a un acuerdo con la Administración tributaria sobre los gastos e inversiones a realizar.
 82. Si está aplicando el régimen especial de arrendamiento financiero confirme que el importe de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien permanece igual o es creciente a lo largo del período contractual porque, en caso contrario, deberá ingresar las cuotas correspondientes al exceso del gasto fiscal aplicado sobre el contabilizado por amortización.
 83. Antes de que finalice el año le conviene que sus filiales, en las que tenga una participación significativa, le repartan dividendos, porque así podrá aplicar la exención por la totalidad del ingreso financiero. Si lo percibe a partir de 2021 solo podrá aplicar la exención por un 95 por 100.
 84. Si está pensando en transmitir alguna participación significativa con beneficio podrá dejar exento la totalidad del mismo si la operación se realiza antes de que finalice el año. A partir de 2021 la exención solo la podrá aplicar en un 95 por 100.
 85. Si está pensando en adquirir participaciones de sociedades, en un porcentaje inferior al 5 por 100 del capital, le conviene que el coste de adquisición de la cartera supere los 20.000.000€ y comprarlas antes de que finalice el año. De esta manera durante los próximos 5 años podrá aplicar la exención plena por los dividendos o por el beneficio producido en la venta de dichas participaciones.

ANEXO: Cuestiones contables y fiscales controvertidas derivadas de la COVID-19

Como se ha indicado en la introducción, este año, la pandemia está provocando un gran deterioro en la economía en general y en las cuentas anuales de las compañías, por lo que los economistas deberán prestar especial atención a una serie de cuestiones que pueden afectar a este ejercicio. Todas estas cuestiones han sido analizadas en el documento **“Cuestiones contables, fiscales y auditoría controvertidas derivadas del COVID-19⁷⁵”**:

- **NRV 23 “sobre hechos posteriores”**: Tal como define el PGC⁷⁶ en esta Norma de Registro y Valoración: *“los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre de este, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación”*.

Pues bien, a nuestro entender, tal como hemos explicitado en el documento referenciado¹, *“en este contexto, en nuestra opinión, resulta muy difícil encontrar situaciones relacionadas con el COVID 19 que se puedan vincular con condiciones que ya existían al cierre del ejercicio 2019 en relación con el incremento de los pasivos o en la valoración de los activos a dicha fecha, considerándose por ello como un hecho posterior del tipo 2, es decir, un acontecimiento que deberá informarse en la memoria, en el informe de gestión y en el estado de información no financiera, tanto de su ocurrencia como de sus efectos, sin que ello precise de ajustes adicionales en el resto de las cuentas anuales del 2019”*. Conviene resaltar que este posicionamiento ha sido refrendado por el ICAC en la *Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 121 (marzo de 2020)*⁷⁷. Siendo este el escenario en las Cuentas Anuales del ejercicio 2.020, se deben revisar, especialmente, aquellas cuestiones o partidas referenciadas en el Cuentas Anuales del 2.019 las cuales podrían verse afectadas por los efectos de la COVID-19 en el 2.020.

- **Posibles efectos en el cálculo de las amortizaciones**. El establecimiento del estado de alarma ha afectado sensiblemente a algunos sectores empresariales, como pueden ser el de restauración, hostelería, aeronáuticas, transporte, etc. obligando a mantener cerrados determinados negocios por el cese de su actividad durante un determinado periodo, normalmente más de dos meses, y al

⁷⁵ Consejo General de Economistas de España (CGE), (2020): “Cuestiones contables, fiscales y auditoría controvertidas derivadas del COVID-19” recuperado de: https://ec.economistas.es/wp-content/uploads/sites/5/2020/05/Cuestiones_Contables-Fiscales-y-de-auditor%C3%ADa-controvertidas-derivadas-del-COVID-19-22-05-2020.pdf.

⁷⁶ Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, publicado en el BOE núm. 278 de 20 de noviembre de 2007, recuperado de: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/11/16/1514>.

⁷⁷ Consulta núm. 3 del BOICAC núm. 121, ICAC, 2020, recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=625>.

mantenimiento posteriormente de una actividad restringida para el cumplimiento de ciertos parámetros de la desescalada posterior al periodo de alarma. Tal como se ha expuesto en documento¹, *“en todas las normas analizadas se sostiene que, la amortización tanto del inmovilizado material como del intangible debe responder al consumo efectivo del activo debido a su uso obsolescencia, etc. que represente el deterioro calculado de una forma sistemática a lo largo de su vida útil estimada”*. La existencia de un periodo de inactividad no es motivo para no calcular el deterioro producido en el activo, pero sí que puede influir en el patrón de consumo del mismo siempre que este periodo de inactividad haya afectado de forma sensible a la evolución normal de los negocios, por tanto, en estos casos el gasto por amortización debe adaptarse al consumo que realmente ha tenido como consecuencia de su uso. De tal modo que, al cierre del ejercicio, la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, sin perjuicio de la necesidad de revisar su patrón de consumo siempre que el cambio sea significativo ajustándolo al importe estimado que realmente corresponda al deterioro sufrido.

Todas las normas nacionales o internacionales estudiadas tratan los cambios en el patrón de consumo, que implican un cambio en el método contable, como un cambio en las estimaciones, de modo que puede tener repercusión contable en el ejercicio que se efectúa y en los siguientes, pero no en los anteriores.

- **NRV 23 “Flexibilización de los ERTES”**: El *Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19*⁷⁸, adoptó una serie de medidas las cuales persiguen, tal como se manifiesta en la justificación del propio RDL:

“evitar que una situación coyuntural como la actual tenga un impacto negativo de carácter estructural sobre el empleo. A la luz de la experiencia internacional, este tipo de medidas que tienen por objetivo la flexibilización y agilización de los procedimientos de regulación de empleo y la mejora de la cobertura, tanto para los trabajadores como para los empresarios, contribuye a aminorar el impacto negativo sobre el empleo y la actividad económica, dado que se priorizará el mantenimiento del empleo sobre la extinción de los contratos”.

Siendo este mecanismo —el ERTE— menos utilizado o conocido por los empresarios históricamente, frente a medidas como los despidos —ya fuesen individuales o colectivos— lo cierto es que la coyuntura actual impulsada por modificaciones, como la de este *RDL*⁴, han puesto en boga y en el foco de la opinión pública este procedimiento laboral, tanto por la utilización extensiva por parte de las empresas, como por el número de trabajadores afectados.

Además de las medidas recogidas en el *artículo 23 de este RDL 8/2020*⁴, referente a la flexibilización de estos procedimientos, así como las recogidas en su *artículo. 25*, respecto a la protección de desempleo de los trabajadores afectados por ERTES, en su art. 24 se han recogido ciertas exoneraciones sobre las aportaciones empresariales a la Seguridad Social, las cuales pueden tener su impacto en la contabilidad. Pues bien, tal como se ha justificado en el

⁷⁸ Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, publicado en el BOE núm. 73 de 17 de marzo de 2020, recuperado de: <https://www.boe.es/eli/es/rdl/2020/03/17/8>.

documento de análisis¹, a nuestro entender, cuando una empresa haya tramitado un ERTE y haya sido exonerada por la Tesorería General de la Seguridad Social de la totalidad o parte de la aportación empresarial, en virtud del art 24 *del RDL 08/2020*⁴, la parte exonerada —atendiendo a su importe y de acuerdo con el principio contable de importancia relativa— puede ser contabilizada como una subvención de acuerdo a lo estipulado en la *NRV 18ª* en materia de subvenciones o, por otra parte, si su importe es no es significativo puede minorar directamente el gasto ocasionado por este concepto. Este posicionamiento, ha sido sustentado por la Consulta núm. 1 del BOICAC núm.122 (junio 2020)⁷⁹.

⁷⁹ Consulta núm. 1 del BOICAC núm. 122, ICAC, 2020, recuperado de: <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=627>.

III. DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

Cómputo, en el IRPF, del módulo “personal asalariado” en caso de ERTE

En esta consulta se analiza el caso de un empresario que determina el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva. Debido a la crisis sanitaria ha tenido a trabajadores en expedientes temporales de regulación de empleo (ERTE), y se plantea cómo se computan estos trabajadores para la cuantificación del módulo “personal asalariado”.

De acuerdo con la instrucción que regula esta cuestión, el personal asalariado se cuantifica en función del número de horas efectivamente trabajadas anualmente por cada trabajador en la actividad. En el caso de los ERTES, el personal asalariado deberá valorarse exclusivamente por las horas de trabajo efectivo que realicen de acuerdo con las condiciones individuales que afecten a cada trabajador.

Por tanto, a los efectos de la cuantificación del módulo “personal asalariado”, el personal asalariado deberá valorarse, trabajador por trabajador, en función de las condiciones en que se encuentren en el ERTE, computándose, exclusivamente, las horas que deba prestar de trabajo efectivo, no computándose la parte del contrato de trabajo que se encuentre suspendida temporalmente.

[DGT N° V2500-20, de 22 de julio de 2020](#)

Deducibilidad, en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, del gasto producido por un vehículo que se usa pagando un renting

Una entidad se dedica a la inversión e intermediación en la compra y venta de propiedades inmobiliarias de todo tipo. Su campo de acción territorial está en la práctica totalidad del Pirineo Aragonés y la provincia de Huesca, así como en provincias limítrofes. Debido a la dispersión territorial de su actividad, los comerciales que trabajan para la entidad deben desplazarse continuamente.

Dicha entidad se está planteando el uso de un vehículo turismo mediante la fórmula de renting, que estará a disposición de los trabajadores comerciales para realizar sus funciones, y se rotulará con los logotipos, nombre, teléfono y web de la entidad. Se plantea la posibilidad de deducir en el Impuesto sobre Sociedades como gasto las cuotas satisfechas y, en el IVA, el impuesto soportado.

A efectos del Impuesto sobre Sociedades, el gasto contable relativo al renting será fiscalmente deducible siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la Ley del Impuesto.

A efectos del IVA, según ha interpretado el Tribunal Supremo en relación con la presunción de afectación al 100% del vehículo a la actividad en caso de representantes o agentes comerciales, no es necesario que los representantes o agentes comerciales actúen como personal autónomo, pues ha de acudirse a una interpretación teleológica de la norma, que tenga en cuenta que el propósito del legislador ha sido aceptar la presunción de una afectación del 100% en los desplazamientos que conllevan las actividades comerciales y de representación, con independencia de que las mismas

sean realizadas por personal autónomo o por trabajadores por cuenta ajena de una entidad mercantil. Por tanto, las cuotas del renting serán deducibles en su totalidad, al presumirse que el vehículo está afecto a la actividad al 100%.

[DGT N° V2014-20, de 18 de junio de 2020](#)

El modelo 347 no constituye un documento de valor esencial a los efectos de la interposición de un recurso de revisión

Como sabemos, la interposición de un recurso extraordinario de revisión solo procede en los supuestos tasados en la Ley General Tributaria, entre ellos, cuando aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto, que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

Para el Tribunal, una declaración que modifica el modelo 347, que presenta un obligado tributario, no constituye un documento de valor esencial para la decisión del asunto que fuera posterior al acto recurrido y que evidencie el error cometido. Por tanto, no procede la interposición del recurso extraordinario de revisión.

[TEAC, Resolución nº 6014/2017, de 17 de julio de 2020](#)

La extinción del condominio permite, en el IRPF, ampliar la deducción por inversión en vivienda habitual al comunero comprador del 100%

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio consiste en determinar, en el caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes obtiene el 100% de la vivienda, tiene derecho a aplicarse el 100% de la deducción por adquisición de vivienda habitual, o si únicamente puede aplicarla en el mismo porcentaje que hubiera aplicado antes del 1 de enero de 2013.

El Tribunal interpreta, en contra del criterio sentado por la Dirección General de Tributos -por ejemplo, en consulta V2394-20- que nada impide que el contribuyente pueda, una vez completado a partir de 1 de enero de 2013 el 100% del dominio del inmueble, aplicar la deducción por el 100% de la vivienda, según el tenor literal de la Disposición Transitoria 18ª de la Ley del IRPF.

La aplicación de la deducción en relación con la parte del inmueble que a partir de 1 de enero de 2013 se adquiere, estará en todo caso condicionada por el hecho de que el comunero que deja de ser propietario se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio y no se le hubiera agotado, a la fecha de extinción del condominio, la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual.

[TEAC, Resolución nº 561/2020, de 1 de octubre de 2020](#)

No hay ganancia patrimonial, en el IRPF, en la extinción de un condominio sobre un bien indivisible que se adjudica a un comunero compensando en metálico al otro

La cuestión controvertida consiste en determinar si la extinción de un condominio sobre un bien inmueble, mediante adjudicación de éste en su totalidad a uno de los comuneros a cambio de una compensación en metálico al otro, determina o no la existencia de una ganancia patrimonial para este.

Según alega el contribuyente, la acción de división de la cosa común no puede generar una alteración en la composición de su patrimonio, ya que su finalidad es únicamente especificar la participación indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios o comuneros.

La Administración entiende que, dado que el bien ha experimentado un aumento de valor desde el momento de la constitución del proindiviso (año 1983) hasta su extinción (año 2012), el contribuyente experimenta una ganancia patrimonial sujeta al Impuesto.

Según interpreta el Tribunal, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de la cosa común no implica una alteración en la composición del patrimonio, ya que su finalidad es únicamente especificar la participación indivisa que correspondía a cada uno de los partícipes. No obstante, para ello será preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión se correspondan con la cuota de titularidad, ya que, en el caso de que se atribuyan a uno de los copropietarios bienes o derechos por mayor valor al que corresponda a su cuota de titularidad, existirá una alteración patrimonial en el otro u otros copropietarios, pudiéndose generar, en su caso y en función de las variaciones de valor que hubiera podido experimentar el inmueble, una ganancia o una pérdida patrimonial.

Sin embargo, en el caso analizado esta circunstancia no se aprecia, pues la Administración establece la ganancia patrimonial sobre el presupuesto del aumento de valor del bien, desde la fecha de adquisición hasta la de disolución de la comunidad. Siendo así, se estima el recurso del contribuyente.

[Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Recurso nº 2003/2018, sentencia de 15 de junio de 2020](#)

Aplicación, en el Impuesto sobre Sociedades, de la reducción por arrendamiento de vivienda aunque no se hayan incluido esos rendimientos del capital inmobiliario en la autoliquidación

Como sabemos, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda el rendimiento neto positivo se reduce en un 60 por ciento, siempre respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

En esta ocasión, la Administración, tras iniciar un procedimiento de verificación de datos al contribuyente, incorpora a la base imponible un rendimiento de capital inmobiliario de un inmueble que el contribuyente incluyó en el apartado de imputación de rentas. La Administración minoró la imputación de renta inmobiliaria consignada en la declaración por el tiempo en que dicho inmueble había estado arrendado y denegó la reducción del rendimiento neto positivo del alquiler por cuanto el obligado tributario no había declarado rendimiento del capital inmobiliario alguno en relación con dicho inmueble.

El Tribunal interpreta que la norma del Impuesto para aplicar la reducción citada exige la declaración de rentas, pero en ningún caso su autoliquidación, puesto que son conceptos diferentes. Por este motivo es conforme a derecho aplicar la reducción al contribuyente que, aunque no incluyó en su autoliquidación los rendimientos de alquileres, sí que los declaró, al contestar al requerimiento realizado por la Administración. Se concluye que la Administración, cuando realiza una comprobación, debe proceder a una regularización íntegra de la situación de los contribuyentes. Por tanto, está obligada a incluir tanto aquello que les beneficia como todo lo que les perjudica.

[Tribunal Supremo, Recurso nº 1434/2019, sentencia de 15 de octubre de 2020](#)

IV. NOTICIAS DE PRENSA

4 de noviembre de 2020

El Economista

Las aportaciones al fondo público de pensiones ahorrarán IRPF al trabajador

Los empresarios podrán desgravarse el Impuesto sobre Sociedades si la contribución es compartida. El sector privado aguarda a la aprobación del proyecto del instrumento para pujar por su gestión.

El TS facilita la suspensión de deudas tributarias recurridas

La sentencia dice que basta con que el abogado del Estado conozca el recurso para que Hacienda paralice el apremio.

6 de noviembre de 2020

El Economista

El TS avala el veto a la deducción del IVA por atención a clientes

La prohibición de rebajar la tributación en los casos de autoconsumo se ajusta a la Sexta Directiva comunitaria.

El arrendador ‘pillado’ sin declarar puede reducir el 60% de la renta liquidada

El fallo distingue entre ‘declarar’, que incluye lo que se reconoce ante Hacienda, y ‘autoliquidar’.

El primer caso por IRPH tras el fallo del Supremo obliga a indemnizar al cliente

Un juzgado ve opacidad en la hipoteca y sustituye el índice por el euribor.

12 de noviembre de 2020

Expansión

El Gobierno bajará el IVA de las mascarillas tras asegurar que era ilegal

Anuncia ahora que rebajará el IVA de las mascarillas del 21% al 4% en el Consejo de Ministros del martes y estará “vigilante” para que “se traduzca en una rebaja del precio para el consumidor”.

14 de noviembre de 2020

El Economista

El Supremo frena que Hacienda investigue dos veces lo mismo

Amplía el límite a las comprobaciones, aunque no se hayan llegado a regularizar.

19 de noviembre de 2020

Expansión

El Supremo dicta que no se debe pagar bonus al directivo que deja la empresa

El Supremo advierte de que si el directivo es despedido, la empresa sí debe pagarle el bonus.

23 de noviembre de 2020

El Economista

La valoración de bienes no interrumpe el plazo de inspección tributaria

El fallo limita el cómputo cuando la información del valor es el objeto del proceso.

27 de noviembre de 2020

Expansión

Hacienda seguirá entrando por sorpresa en las empresas

La Agencia Tributaria promueve una reforma que permita mantener las entradas sin aviso, un cauce intermedio entre la vía penal y los preavisos que exige el Supremo, que ve “ineficaces”.

V. CALENDARIO DEL CONTRIBUYENTE

Diciembre

L	M	X	J	V	S	D
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
<u>21</u>	22	23	24	25	26	27
28	29	<u>30</u>	<u>31</u>			

- **21-12-2020** Hasta el 21 de diciembre
 - Renta y Sociedades
 - IVA
 - Impuesto sobre las Primas de Seguros
 - Impuestos Especiales de Fabricación
 - Impuesto Especial sobre la Electricidad
 - Impuestos Medioambientales
- **30-12-2020** Hasta el 30 de diciembre
 - IVA
- **31-12-2020** Hasta el 31 de diciembre
 - Renta
 - IVA