

CIRCULAR 9/2022 • FISCAL

15 DE MARZO DE 2022

GUÍA DE AYUDA PARA LA ELABORACIÓN DEL CIERRE CONTABLE EJERCICIO 2021

IMPLICACIONES COVID-19, MODIFICACIONES IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y PGC

Muy señores nuestros,

Como en años anteriores les facilitamos a continuación esta guía de ayuda con los principales puntos, con impacto fiscal, a considerar al efectuar el cierre de la contabilidad, obligatorio a 31/12/2021 para aquellas empresas cuyo ejercicio coincida con el año natural. Este año debido a la continuidad de la crisis sanitaria y económica causada por el COVID-19 les mostramos al final de la circular las implicaciones más relevantes que pueden afectar al cierre del ejercicio y las principales modificaciones tanto en el Impuesto de Sociedades como en el Plan General Contable.

ÍNDICE

| | |
|--|-----------|
| CIRCULAR 9/2022 • FISCAL | 1 |
| ÍNDICE | 2 |
| 1 Amortizaciones Inmovilizado Material, Intangible e Inversiones Inmobiliarias. | 4 |
| 1.1 Depreciación efectiva. Métodos | 4 |
| 1.1.1 Amortización según tablas..... | 4 |
| 1.2 Otros supuestos de depreciación | 8 |
| 1.3 Inmovilizado Intangible | 8 |
| 1.3.1 Inmovilizado intangible: vida útil definida..... | 11 |
| 1.3.2 Inmovilizado intangible vida útil indefinida..... | 13 |
| 1.3.3 Inmovilizado intangible: vida útil estimada no fiable | 14 |
| 1.3.4 Fondo de comercio | 16 |
| 1.4 Libertad de amortización | 19 |
| 1.4.1 Libertad de amortización (Real Decreto-ley 12/2012). | 19 |
| 1.4.2 Libertad de amortización para bienes de escaso valor | 20 |
| 1.5 Empresas de Reducida Dimensión (ERD)..... | 20 |
| 1.5.1 Libertad de amortización para ERD..... | 20 |
| 1.5.2 Amortización acelerada para ERD | 22 |
| 1.5.3 Libertad de amortización para PYMES: bienes de escaso valor | 22 |
| 2 Pérdidas por deterioro de valor | 22 |
| 2.1 Insolvencias de deudores | 22 |
| 2.2 Deterioro de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible..... | 24 |
| 2.3 Deterioro de cartera de valores | 24 |
| 2.4 Deterioro de valores representativos de deuda (Renta fija) | 25 |
| 3 Plantilla | 25 |
| 4 Diferencias de cambio | 25 |
| 5 Periodificaciones | 26 |
| 6 Arrendamiento financiero | 27 |
| 7 Renting | 28 |

| | | |
|------------|---|-----------|
| 8 | Inversiones en el ejercicio | 29 |
| 9 | Deducciones..... | 30 |
| 9.1 | Deducción por creación de empleo..... | 30 |
| 9.1.1 | <i>Entidades que contraten a su primer trabajador menor de 30 años.....</i> | <i>30</i> |
| 9.1.2 | <i>Entidades que contraten desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo y tengan plantilla < 50 empleados.</i> | <i>30</i> |
| 9.1.3 | <i>Discapacitados</i> | <i>31</i> |
| 10 | Efectos descontados pendientes de vencimiento | 32 |
| 11 | Distribución de resultados..... | 32 |
| 12 | Cargo de Administrador retribuido | 32 |
| 13 | Entidades públicas..... | 32 |
| 14 | Retribuciones en especie | 34 |
| 15 | Operaciones vinculadas | 34 |
| 16 | Plazo de presentación del Impuesto sobre Sociedades..... | 37 |
| 17 | Plazo de mantenimiento de los libros contables y los soportes documentales de los mismos. | 37 |
| 18 | INFORMACIÓN COVID-19 Novedades e implicaciones más relevantes que pueden afectar al cierre contable | 40 |
| 18.1 | Deterioro de créditos comerciales..... | 40 |
| 18.1 | Préstamos ICO | 40 |
| 18.2 | Distribución de resultados durante el COVID-19..... | 40 |
| 18.3 | Amortizaciones durante el COVID-19 | 41 |
| 18.4 | Efectos del ERTE | 42 |
| 18.5 | Reducción y condonaciones en los arrendamientos durante el COVID-19 | 43 |
| 19 | PRINCIPALES NOVEDADES en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2021 | 45 |
| 20 | PRINCIPALES NOVEDADES de la reforma del Plan General Contable en el ejercicio 2021 | 48 |

1 Amortizaciones Inmovilizado Material, Intangible e Inversiones Inmobiliarias.

1.1 Depreciación efectiva. Métodos.

Cabe señalar que, como regla general, para la consideración como partida deducible de los ingresos, la amortización debe estar contabilizada, calculada elemento por elemento, no siendo válido el reflejo de un importe global a no ser que se lleve un detalle del mismo en un registro auxiliar.

La empresa podrá optar por uno de los siguientes métodos:

- Amortización lineal, según tablas:
 - Amortización de elementos patrimoniales usados.
 - Amortización de elementos utilizados durante más de un turno.
- Porcentaje constante sobre valor pendiente de amortización
- Método de números dígitos
- Plan de amortización previamente autorizado por la Administración.

1.1.1 Amortización según tablas

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del **1/1/2015** se estableció una **nueva tabla de amortización** más simplificada que la anterior, aplicable a todos los elementos patrimoniales.

| Tipo de elemento | Coefficiente lineal máximo | Período 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 |
| Resto instalaciones | 10% | 20 |
| Maquinaria | 12% | 18 |
| Equipos médicos y asimilados | 15% | 14 |
| Elementos de transporte | | |

| Tipo de elemento | Coefficiente lineal máximo | Período de años máximo |
|--|-----------------------------------|-------------------------------|
| Locomotoras, vagones y equipos de tracción | 8% | 25 |
| Buques, aeronaves | 10% | 20 |
| Elementos de transporte interno | 10% | 20 |
| Elementos de transporte externo | 16% | 14 |
| Autocamiones | 20% | 10 |
| Mobiliario y enseres | | |
| Mobiliario | 10% | 20 |
| Lencería | 25% | 8 |
| Cristalería | 50% | 4 |
| Útiles y herramientas | 25% | 8 |
| Moldes, matrices y modelos | 33% | 6 |
| Otros enseres | 15% | 14 |
| Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas | | |
| Equipos electrónicos | 20% | 10 |
| Equipos para procesos de información | 25% | 8 |
| Sistemas y programas informáticos | 33% | 6 |
| Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales | 33% | 6 |
| Otros elementos* | 10% | 20 |

**Según una interpretación razonable de la normativa, estos coeficientes deberían aplicarse a cualquier elemento que no se recoja de forma expresa en otra categoría.*

La Disposición Transitoria decimotercera de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, regula el régimen de aplicación de los coeficientes que varíen, a los elementos adquiridos con anterioridad a 01/01/2015 (en el caso de coeficientes que no varíen – que, de hecho, son la mayoría, nada cambia).

Para los **elementos adquiridos con anterioridad a 01/01/2015** en los que con la nueva tabla **varíe el “coeficiente lineal máximo”** y, por tanto, también su “período

de años máximo” de amortización, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

1.1.1.1 *Amortización de elementos patrimoniales usados.*

En cuanto a los **bienes** adquiridos que sean **usados**, la norma fiscal establece de forma expresa un régimen diferenciado.

El cálculo de la amortización se realizará según los criterios siguientes:

- a) Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.
- b) Aplicando el coeficiente de amortización lineal máximo sobre el precio de adquisición o coste de producción originario del elemento patrimonial, en caso de conocerse éste.
- c) Aplicando el coeficiente de amortización lineal máximo sobre el precio de adquisición o coste de producción originario del elemento patrimonial determinado de forma pericial, en caso de no conocerse aquél.

1.1.1.2 *Amortización de elementos utilizados durante más de un turno.*

Los bienes que se utilicen en más de un turno normal de trabajo, podrán amortizarse en función del coeficiente formado por la suma del coeficiente de amortización mínimo y el resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el mínimo por el coeficiente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.

Ejemplo:

Elemento de inmovilizado con un coeficiente máximo de amortización según tablas del 12 % y un período máximo de 18 años.

Coeficiente mínimo $100:18 = 5.56 \%$

Trabaja diariamente dos turnos de 8 horas.

Coeficiente máximo de amortización $5,56 + (12 - 5.56) 16/8 = 18.44 \%$

1.2 Otros supuestos de depreciación

- Amortización del inmovilizado intangible:
 - Amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida.
 - Deducibilidad fiscal del inmovilizado intangible con vida útil indefinida.
 - Fondo de comercio financiero.
- Libertad de amortización.
- Amortización de activos adquiridos mediante contrato de arrendamiento financiero.

1.3 Inmovilizado Intangible

De entre las novedades introducidas por la Ley 22/2015, de 20 de Julio, de Auditoría de Cuentas en el Código de Comercio y la Ley de Sociedades de Capital, se encuentra la modificación del apartado 4 del artículo 39 del C.Com, en materia del

tratamiento contable del inmovilizado intangible así como específicamente del fondo de comercio.

A raíz de dicha modificación, los inmovilizados intangibles, **incluido el fondo de comercio**, tendrán una única categoría, la de ser de **vida útil definida** (desaparecen los de vida útil indefinida)

Es por ello, que nace una nueva subcategoría, la de inmovilizado intangible cuya vida útil no puede estimarse de forma fiable.

| Activo | Tratamiento contable | | Tratamiento fiscal | | |
|--|--|--|---|---|---|
| | A partir de 1.1.2015 | A partir de 1.1.2016 | A partir de 1.1.2014 | A partir de 1.1.2015 | A partir de 1.1.2016 |
| INMOVILIZADO VIDA ÚTIL DEFINIDA | Amortización sistemática | Amortización sistemática | Amortización máxima 10% o en su vida útil si resultase inferior (con requisitos especiales), con principio de inscripción contable y deducibilidad del deterioro | Amortización durante la vida útil (sin requisitos especiales para nuevas adquisiciones), con principio de inscripción contable y no deducibilidad del deterioro | Amortización durante la vida útil (sin requisitos especiales para nuevas adquisiciones), con principio de inscripción contable y no deducibilidad del deterioro |
| INMOVILIZADO VIDA ÚTIL INDEFINIDA | No amortización. Sí deterioro. | Desaparece esta calificación de activos. | Amortización máxima 2% con requisitos especiales (excepción temporal para el período 2014 a la regla general del 10%), sin principio de inscripción contable y deducibilidad del deterioro | Amortización máxima 2% sin requisitos especiales para nuevas adquisiciones (excepción temporal para el período 2015 a la regla general del 5%), sin principio de inscripción contable y no deducibilidad del deterioro. | Desaparece esta calificación de activos. |
| INMOVILIZADO VIDA ÚTIL DEFINIDA CUYA VIDA ÚTIL NO PUEDE ESTIMARSE FIABLEMENTE | No existía esta calificación de activos | Amortización en un plazo de 10 años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente | No existía esta calificación de activos | No existía esta calificación de activos | Sin requisitos especiales para los adquiridos en períodos impositivos iniciados con posterioridad a 1/1/2015, máximo 5%, con necesidad de inscripción contable y no deducibilidad del deterioro |
| FONDO DE COMERCIO | No amortización sino deterioro, y obligación de dotar reserva indisponible anual del 5% del fondo de comercio. | Amortización en la vida útil, la cual se presumirá, salvo prueba en contrario, que es de 10 años. Desaparece la obligación de dotar la reserva indisponible, que se reclasifica a reservas voluntarias, si bien con limitaciones en cuanto a su distribución | Bajo dos requisitos especiales, y dotación de la reserva contable, amortización máxima 1% (excepción temporal para el período 2014 a la regla general del 5%), sin principio de inscripción contable, y deducibilidad del deterioro | Sin requisitos especiales para los adquiridos en dicho período, máximo 1% (excepción temporal para el período 2015 a la regla general del 5%), sin principio de inscripción contable, sin dotación de la reserva especial, y no deducibilidad del deterioro | Sin requisitos especiales para los adquiridos en períodos impositivos iniciados con posterioridad a 1/1/2015, máximo 5%, con principio de inscripción contable, sin dotación de la reserva especial, y no deducibilidad del deterioro |

1.3.1 Inmovilizado intangible: vida útil definida.

1.3.1.1 *Contablemente*

A partir de 1 de enero de 2016

A raíz de la referida modificación normativa, con efectos para el ejercicio **2016** y siguientes mercantilmente todos los elementos del inmovilizado intangibles son activos con vida útil definida, por lo que todos, pasan a ser **amortizables en esa vida útil**, siempre y cuando ésta pueda estimarse de manera fiable.

Con anterioridad a 1 de enero de 2016

Recordar que, en ejercicios iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016, los activos intangibles de vida útil definida se amortizaban de acuerdo con las tablas de amortización vigentes.

1.3.1.2 *Fiscalmente*

A partir de 1 de enero de 2016.

A efectos fiscales, se establece que, si la vida útil se ha determinado de **forma fiable**, el gasto por amortización contable practicado a lo largo de esa vida útil es **fiscalmente deducible, sin establecerse límite máximo anual alguno**, y todo ello con independencia de si se trata o no de elementos adquiridos a una entidad del grupo, siempre y cuando se trate de elementos adquiridos en periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

Por tanto, se eliminan los requisitos relativos a la relación que haya con la

entidad transmitente, incluso si ambas entidades están vinculadas por formar parte de un mismo grupo mercantil.

Asimismo, resulta **no deducible la pérdida por deterioro** del inmovilizado intangible de vida útil definida.

El nuevo régimen fiscal para estos intangibles requiere imputación contable del gasto por amortizaciones para su deducibilidad fiscal.

Con anterioridad a 1 de enero de 2016

Ejercicios a partir 1.1.2015

Recordar que, en ejercicios a partir de 1 de enero de 2015, los activos intangibles de vida útil definida debían amortizarse de acuerdo con lo previsto en la nueva tabla de amortización vigente a partir de 2015, con independencia de la relación que hubiera con la entidad transmitente, incluso si ambas entidades estaban vinculadas por formar parte de un mismo grupo mercantil.

Resultaba **no deducible la pérdida por deterioro** del inmovilizado intangible de vida útil definida.

Ejercicios a partir 1.1.2014

No obstante, para elementos adquiridos en periodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2015, la deducibilidad sí estaba supeditada a los requisitos de adquisición por personas o entidades que no fueran del mismo grupo mercantil, o en su caso, se probara su efectiva depreciación.

Resultaba **deducible la pérdida por deterioro** del inmovilizado intangible de vida útil definida.

Esta deducción no se encontraba condicionada a su imputación contable.

1.3.2 Inmovilizado intangible vida útil indefinida.

1.3.2.1 *Contablemente.*

A partir de 1 de enero de 2016

La calificación de este tipo de elementos desaparece.

Con anterioridad a 1 de enero de 2016

Recordar que, en ejercicios iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016, los activos intangibles de vida útil indefinida no se amortizaban contablemente.

1.3.2.2 *Fiscalmente*

A partir de 1 de enero de 2016

La calificación de este tipo de elementos desaparece.

Con anterioridad a 1 de enero de 2016

Elementos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2016

Ejercicios a partir 1.1.2015

Recordar que, en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, en el caso de elementos del inmovilizado intangible con **vida útil indefinida** podía deducirse de la base imponible hasta un límite anual de la cincuentava parte de

la inversión en inmovilizado intangible de vida útil indefinida (2%). Todo ello con independencia de que la adquisición del activo intangible hubiera sido a título oneroso o gratuito, y de la relación que hubiera con la entidad transmitente, incluso si ambas entidades estaban vinculadas por formar parte de un mismo grupo mercantil.

Resultaba **no deducible la pérdida por deterioro** del inmovilizado intangible de vida útil indefinida.

Esta deducción no se encontraba condicionada a su imputación contable

Ejercicios a partir 1.1.2014

No obstante, la deducibilidad máxima anual del 2% (cincuentava parte) para elementos adquiridos en periodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2015, la deducibilidad sí estaba supeditada a los requisitos de que fueran adquiridos a título oneroso, fueran adquiridos por personas o entidades que no fueran del mismo grupo mercantil.

Resultaba **deducible la pérdida por deterioro** del inmovilizado intangible de vida útil indefinida.

Esta deducción no se encontraba condicionada a su imputación contable.

1.3.3 Inmovilizado intangible: vida útil estimada no fiable

1.3.3.1 *Contablemente*

A partir de 1 de enero de 2016

Cuando la vida útil no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán contablemente en un **plazo de diez años** (10%) salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

Con anterioridad a 1 de enero de 2016

La calificación de este tipo de elementos no existía.

1.3.3.2 *Fiscalmente*

Elementos adquiridos a partir de 1 de enero de 2016

A efectos fiscales, se establece que, si la vida útil no es posible determinarla de **forma fiable**, la amortización fiscal tiene el límite anual máximo de la veintava parte del valor del intangible (5%).

Se eliminan los requisitos relativos a la adquisición del activo intangible sea a título oneroso o gratuito, y a la relación que haya con la entidad transmitente, incluso si ambas entidades están vinculadas por formar parte de un mismo grupo mercantil, siempre y cuando se trate de elementos adquiridos en periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

El nuevo régimen fiscal para estos intangibles requiere imputación contable del gasto por amortizaciones para su deducibilidad fiscal.

La diferencia entre el porcentaje existente en materia contable (salvo prueba en contrario, 10%) y en el ámbito fiscal (5%), determinará la práctica de ajustes en base imponible del IS.

Asimismo, resulta **no deducible la pérdida por deterioro** del inmovilizado intangible de vida útil definida, cuya vida útil no pueda estimarse fiablemente.

Elementos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2016

La calificación de este tipo de elementos no existía.

1.3.4 Fondo de comercio.

El fondo de comercio sale a relucir contablemente a través de una transmisión onerosa en combinaciones de negocios, con la particularidad de que este activo inmovilizado no se amortiza de forma sistemática a efectos contables (C.Com. Art.39 redacc. L 16/2007), sin perjuicio de que en cada ejercicio pueda valorarse el mismo para, en caso de su deterioro, dotar la pérdida de valor de ese activo, de manera que esa pérdida tiene siempre el carácter de irreversible y, por tanto, este activo no recupera su valor inicial incluso en el caso de que hayan desaparecido las causas que motivaron el deterioro.

1.3.4.1 *Contablemente*

A partir de 1 de enero de 2016

En ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, el fondo de comercio, que se considera un activo de vida útil definida, podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso.

Su importe será objeto de amortización, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la **vida útil** del fondo de comercio es de **diez años** (10%).

Se mantiene la obligación de realizar un test de deterioro anual, continuando sin ser reversibles las correcciones por deterioro en el fondo de comercio y se elimina la obligación de dotar la reserva por fondo de comercio en la aplicación del resultado.

A partir de 1 de enero de 2016, habrá que reclasificar la reserva por fondo de comercio a reservas voluntarias, siendo a partir de esa fecha, disponible en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

Con anterioridad a 1 de enero de 2016

En ejercicios anteriores a 1 de enero de 2016, no había amortización contable del fondo de comercio, y se establecía un procedimiento de medición y reconocimiento del deterioro anual de carácter no reversible, acompañado de la dotación de una reserva obligatoria e indisponible del 5% anual del importe del fondo de comercio registrado en balance.

1.3.4.2 *Fiscalmente*

Elementos adquiridos a partir de 1 de enero de 2016

En ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, el fondo de comercio es amortizable fiscalmente con el límite del 5% (veinteava parte de su importe).

Se eliminan los requisitos relativos a la adquisición del activo intangible sea a título oneroso o gratuito, y a la relación que haya con la entidad transmitente, incluso si ambas entidades están vinculadas por formar parte de un mismo grupo mercantil, siempre y cuando se trate de elementos adquiridos en periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

El nuevo régimen fiscal para estos intangibles requiere imputación contable del gasto por amortizaciones para su deducibilidad fiscal.

La diferencia entre el porcentaje existente en materia contable (salvo prueba en contrario, 10%) y en el ámbito fiscal (5%), determinará la práctica de

ajustes en base imponible del IS.

Asimismo, resulta **no deducible la pérdida por deterioro** del inmovilizado intangible de vida útil definida, cuya vida útil no pueda estimarse fiablemente.

Elementos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2016

Ejercicios a partir 1.1.2015

En ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, aunque no hubiera amortización contable del fondo de comercio, sin embargo, el importe del mismo podía amortizarse a efectos fiscales. Todo ello con independencia de que la adquisición del activo intangible hubiera sido a título oneroso o gratuito, y de la relación que hubiera con la entidad transmitente, incluso si ambas entidades estaban vinculadas por formar parte de un mismo grupo mercantil.

El límite anual de amortización del fondo de comercio para el **ejercicio 2015 era del 1%** (centésima parte de su importe).

Resultaba **no deducible la pérdida por deterioro** del fondo de comercio.

Esta deducción no se encontraba condicionada a su imputación contable.

Ejercicios a partir 1.1.2014

No obstante, para elementos adquiridos en periodos impositivos anteriores a 1 de enero de 2015, la deducibilidad sí estaba supeditada a los requisitos de que fueran adquiridos a título oneroso, fueran adquiridos por personas o entidades que no fueran del mismo grupo mercantil, y de que se dotara una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible. De no

poderse dotar, la deducción queda condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.

El límite anual de amortización del fondo de comercio para el **ejercicio 2014 era del 1%** (centésima parte de su importe).

Resultaba **deducible la pérdida por deterioro** del fondo de comercio.

Esta deducción no se encontraba condicionada a su imputación contable.

1.4 Libertad de amortización

Se mantienen los distintos supuestos tradicionales de Libertad de amortización (excepto activos mineros) de elementos de inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.

1.4.1 Libertad de amortización (Real Decreto-ley 12/2012).

Los contribuyentes que hubieran realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, a las que haya resultado de aplicación la Disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, y por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, y tengan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las condiciones allí establecidas.

Por tanto, continua vigente el **régimen transitorio** para las inversiones realizadas

en elementos nuevos del activo material fijo e inversiones inmobiliarias con anterioridad a 31 de marzo de 2012 con cantidades pendientes de aprovechar Libertad de Amortización (se excepcionan las ERD)

- LA con mantenimiento de empleo con cantidades pendientes de amortizar: aplicable, pero con un límite del 40% de la BI previa a la aplicación de ese incentivo y a BINS.
- LA sin mantenimiento de empleo con cantidades pendientes de amortizar: aplicable, pero con un límite del 20% de la BI previa a la aplicación de ese incentivo y a BINS.

1.4.2 Libertad de amortización para bienes de escaso valor

Desde el 1/1/2015 se generaliza la **libertad de amortización para bienes de escaso valor** para todas las sociedades (antes solo ERD) siempre que se trate de elementos de inmovilizado material nuevos con un valor unitario de adquisición inferior a 300 euros, con el límite global de 25.000 euros anuales.

1.5 Empresas de Reducida Dimensión (ERD)

1.5.1 Libertad de amortización para ERD.

Adicionalmente se establece que las sociedades que, en virtud del artículo 101 de la Ley sean consideradas de reducida dimensión (en adelante, PYMES), podrán aplicar los beneficios fiscales de **libertad amortización para las inversiones realizadas en elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones**

inmobiliarias siempre que dichas inversiones vayan acompañadas de creación de empleo.

Para ello, dicha inversión debe ir acompañada de un **incremento de la plantilla media** de la empresa referida a los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, en relación a la plantilla media de los 12 meses anteriores y dicho incremento ha de mantenerse durante un período adicional de otros 24 meses, todo ello condicionado a que se cumplan determinados requisitos que, por su complejidad, se analizarán conjuntamente en este despacho.

La cuantía máxima de la inversión que puede beneficiarse del régimen de libertad de amortización es la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento de plantilla calculado con dos decimales.

Esta libertad de amortización fiscal, se aplicará desde la entrada en funcionamiento del inmovilizado.

La normativa establece expresamente una incompatibilidad entre la libertad de amortización y los siguientes beneficios fiscales:

- Deducción por creación de empleo de trabajadores discapacitados.
- Deducción por creación de empleo a través del contrato de apoyo a emprendedores.
- Deducción por inversión de beneficios.

1.5.2 Amortización acelerada para ERD

Son susceptibles de amortización acelerada los elementos del inmovilizado material nuevo, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible (art.103 TRLIS) resultándoles de aplicación el coeficiente de amortización fiscal máxima multiplicado por dos.

No obstante lo anterior, para fondos de comercio, marcas, derechos de traspaso y demás bienes del inmovilizado inmaterial que no tuviesen vida útil definida el Coeficiente de amortización fiscal máxima estará multiplicado por 1,5.

1.5.3 Libertad de amortización para PYMES: bienes de escaso valor

Desde el 1/1/2015 se generaliza la libertad de amortización para bienes de escaso valor para todas las sociedades. (art.12.e LIS), no exclusivamente para PYMES.

2 Pérdidas por deterioro de valor

2.1 *Insolvencias de deudores*

En la actualidad, la dotación contable por insolvencias de deudores es considerada como **gasto fiscalmente deducible** siempre y cuando:

- Hayan transcurrido seis meses desde el vencimiento de la obligación de cobro;
- El deudor se encuentre en concurso de acreedores;
- Las deudas estén reclamadas judicialmente; o

- El deudor esté procesado por un delito de alzamiento de bienes,

No obstante, **no serán deducibles las pérdidas por deterioro de créditos:**

- Adeudados por entidades públicas.
- Adeudados por personas o partes vinculadas (salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de fase de liquidación por el juez).
- Correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias.

Si la empresa es una PYME podrá realizar una dotación adicional del 1 por 100 del saldo de deudores existente a la conclusión del período impositivo (excepto de aquellos deudores sobre los que se hubiera dotado pérdida, deducible o no, de acuerdo con el párrafo anterior).

Por todo ello, la Sociedad debe determinar la existencia de saldos de dudoso cobro e incobrables con el fin de darles el tratamiento contable y fiscal oportuno. Asimismo, se deberá verificar si de los importes dotados en ejercicios anteriores se ha efectuado algún cobro en el presente ejercicio con el fin de revertir la provisión correspondiente.

El Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre reducción tanto para el ejercicio 2020 como para el 2021 para este ejercicio 2021 la antigüedad exigida para deducir las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores de 6 meses a 3 meses para las entidades de reducida dimensión (ERD).

2.2 Deterioro de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible.

Desde 1 de enero de 2015, se estableció la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el Fondo de Comercio.

- El importe no deducido se integrará a ritmo de su amortización fiscal.
- Las pérdidas por deterioro que hubieran resultado fiscalmente deducibles en ejercicios anteriores se integrarán en la BI del periodo impositivo en que se produzca la recuperación de su valor contable.
- Las pérdidas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias a otra entidad del grupo mercantil no son deducibles. Si se trata de elementos amortizables, el importe no deducido se integrará a medida que el bien sea objeto de amortización en sede del adquirente.

Su deducibilidad se difiere al momento en que:

- Los elementos se den de baja en el balance de la adquirente.
- Los elementos se transmitan fuera del grupo.
- La entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo.

2.3 Deterioro de cartera de valores

Según la normativa contable, al cierre del ejercicio se deben calcular las correcciones valorativas por deterioro de las participaciones en cartera. Estas

correcciones negativas por deterioro se dan tanto en los activos financieros calificados como “Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas” como en los “activos financieros disponibles para la venta”.

Desde el ejercicio 2015, se establece la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de entidades.

2.4 Deterioro de valores representativos de deuda (Renta fija)

Se establece la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda.

3 Plantilla

Es conveniente hacer el estudio acostumbrado de jornadas completas de alta del personal para establecer la media de plantilla, distinguiendo entre hombres y mujeres y, a su vez, entre personal fijo y no fijo.

4 Diferencias de cambio

Los débitos y créditos en moneda extranjera se valorarán al tipo de cambio de cierre, entendiendo por éste el tipo de cambio existente en esa fecha. Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, originadas se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que se produzcan.

5 Periodificaciones

Como norma general, los ingresos se imputan al período en que se hubiesen devengado y los gastos al período en que se hubiesen producido, con independencia del momento en que se realizan los correspondientes cobros y pagos. Excepcionalmente y a efectos fiscales, se puede, a voluntad del contribuyente, modificar el criterio general cumpliendo una serie de requisitos.

Para cumplir con el principio anterior, es por lo que a continuación les relacionamos las periodificaciones más usuales que puede ser necesario efectuar al cierre del ejercicio:

- Gastos e ingresos financieros
- Subvenciones recibidas
- Rappels de compras y ventas
- Arrendamientos y cuotas de leasing
- Primas de seguros
- Suministros (teléfono, energía eléctrica, etc).
- Facturas pendientes de recibir o formalizar.
- Pagas extraordinarias.
- Comisiones venta.

La anterior relación no pretende ser exhaustiva, pero sí que sirva de recordatorio para que, en cumplimiento del principio de devengo, se contabilicen en el ejercicio

correspondiente todos aquellos gastos e ingresos que correspondan independientemente del momento en que se paguen.

6 Arrendamiento financiero

Los contratos de arrendamiento financiero representan una forma de **financiación de la adquisición** de elementos del inmovilizado de las empresas, en la que una entidad actúa como financiador ya que adquiere la propiedad de un elemento siguiendo las condiciones del sujeto financiado al cual se cede el uso del mismo.

A la **finalización del contrato**, este último tiene la opción de adquirir la propiedad de ese elemento, pues el prestamista se reserva la propiedad del elemento financiado en garantía de la devolución del principal y de los intereses.

En todo caso, de cara al cierre contable, los arrendatarios deberán comprobar las operaciones que han vencido durante el ejercicio y, en las operaciones vigentes, si se ha efectuado el traspaso contable de la deuda a largo a deuda a corto por las cuotas que venzan en el próximo ejercicio, así como la contabilización del gasto por intereses pagados durante el propio ejercicio.

El Régimen fiscal especial de los leasings viene regulado en el Art. 106 del TRLIS y está sometido a las siguientes normas

- Necesaria la opción de compra.
- Duración mínima del contrato: 2 años / 10 años para inmuebles.
- Cuotas: diferenciar carga financiera de coste de recuperación y opción de compra.

- Coste de recuperación: constante o creciente. No obstante, con la Ley 16/2013 se prorroga la excepción de exigir el requisito del carácter constante o creciente a las cuotas de arrendamiento financiero de los contratos iniciados en los años 2009 a 2015, incluidos.
- Coste de recuperación: Deducible con el límite del duplo del coeficiente lineal máximo según tablas de amortización oficialmente aprobadas. Para PYMES, este límite se eleva al triple del coeficiente lineal máximo.
- Carga financiera: deducible.

Si se hubiera realizado durante el ejercicio alguna operación de “lease-back”, el tratamiento contable de la misma sería objeto, dada su complejidad, de estudio detallado, por lo que deberán facilitarnos copia del contrato.

7 Renting

En principio el tratamiento contable deberá ser el registrar las cuotas satisfechas como gasto.

No obstante, se deberá contabilizar como un arrendamiento financiero cuando se cumplan cualquiera de las siguientes circunstancias, entre otras:

- a) Cuando no existan dudas de que se va a ejercitar la opción de compra.
- b) En los siguientes contratos:
 - Contratos de arrendamiento en los que el período de alquiler coincide con la vida útil del bien o cuando siendo menor aquél existe evidencia clara de que finalmente ambos períodos van a coincidir, no siendo significativo su

valor residual al finalizar su período de utilización, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de dicho arrendamiento (en particular, se puede predicar esta racionalidad en aquellos casos en los que el valor presente de las cantidades a pagar al comienzo del arrendamiento supongan la práctica totalidad del valor activo arrendado).

- Cuando las especiales características de los bienes objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

8 Inversiones en el ejercicio

Establecer relación detallada de bienes de Inmovilizado adquiridos durante el ejercicio, con indicación del Proveedor, N.I.F., nº de factura y fecha, descripción del bien, nuevo o usado, importe y fecha de entrada en funcionamiento. En esta relación se deberán incluir los contratos de leasing formalizados en el ejercicio.

- **MUY IMPORTANTE** – Deberán conservarse las facturas de compra del inmovilizado hasta cuatro años después de la última anotación contable de amortización o venta del mismo.

Efectuar un detalle de los gastos de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales.

9 Deducciones

9.1 Deducción por creación de empleo.

9.1.1 Entidades que contraten a su primer trabajador menor de 30 años

Las entidades que contraten **a su primer trabajador** a través de un contrato de trabajo **por tiempo indefinido** de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012 de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, **que sea menor de 30 años**, podrán **deducir de la cuota íntegra** la cantidad de **3.000 euros**.

En el caso de haber realizado contratación por tiempo indefinido de algún trabajador menor de treinta años, mantener y recopilar copia del contrato.

9.1.2 Entidades que contraten desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo y tengan plantilla < 50 empleados.

Las entidades que tengan una **plantilla inferior a 50 trabajadores** en el momento en que concierten contratos de trabajo **por tiempo indefinido** de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012 de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo regulada en el Título III del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, podrán deducir de la cuota íntegra el 50% del menor de los siguientes importes:

- a) El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.

- b) El importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

En el caso de haber realizado contratación por este concepto, mantener y recopilar copia del contrato.

Esta deducción, desde el año 2020 ya no es posible aplicarla, debido a que el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, en el que se regulaba la modalidad de contrato indefinido de apoyo a los emprendedores fue derogado desde el 1/09/2019 por la disposición Derogatoria Única. 2 a) del Real Decreto Ley 28/2018, de 28 de diciembre. No obstante la Ley del Impuesto de Sociedades continua recogiendo en su artículo 37, debido a que actualmente aún estamos en el periodo de cumplimiento del requisito de mantenimiento de plantilla de 3 años desde la fecha de su inicio para las empresas que la aplicarán en los ejercicios 2018 y 2019.

9.1.3 Discapacitados

Serán deducibles de la cuota íntegra 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65%, contratados por el contribuyente, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior.

La deducción será de 12.000 euros para el caso de trabajadores con discapacidad en un grado superior al 65%.

Los contratos de estos trabajadores pueden ser por tiempo indefinido o temporal, y a jornada completa o parcial. En caso de haber realizado la contratación de algún trabajador discapacitado, copia del contrato.

10 Efectos descontados pendientes de vencimiento

Cuantificar por cada entidad bancaria los efectos descontados en las mismas y cuyo vencimiento sea posterior al 31 de diciembre. Este saldo debe ser contrastado con el que figura en los estados financieros de la Entidad bancaria.

11 Distribución de resultados

Comprobar que se han contabilizado los acuerdos de distribución de resultados, o cualquier otro tomado en Junta General.

12 Cargo de Administrador retribuido

El cargo de Administrador debe constar como retribuido en los estatutos y ser aprobado en Junta General, a efectos de su deducibilidad en IS.

13 Entidades públicas

Verificar que los saldos que refleja la contabilidad coinciden con las declaraciones presentadas o a presentar a la Hacienda Pública con especial atención a los siguientes supuestos:

Caso de que la última declaración de I.V.A. resulte a ingresar, el importe de dicha declaración deberá figurar en la cuenta 4750 HACIENDA PÚBLICA ACREEDORA I.V.A.

Caso de que la última declaración de I.V.A. resulte a devolver o a compensar, el importe deberá figurar en la cuenta 4700 HACIENDA PÚBLICA DEUDORA I.V.A.

La cuenta 472 HACIENDA PÚBLICA I.V.A. SOPORTADO deberá figurar generalmente con saldo cero.

En el caso de que al efectuar la liquidación del Impuesto de Sociedades resulte una cuota a devolver, dicho importe deberá figurar en la cuenta 4709 HACIENDA PÚBLICA DEUDORA DEVOLUCIÓN IMPUESTOS.

Caso de que la liquidación del Impuesto de Sociedades hubiera sido positiva, el importe a ingresar deberá figurar en la cuenta 4752 HACIENDA PÚBLICA ACREEDORA IMPUESTO DE SOCIEDADES.

El importe a ingresar correspondiente a la última declaración del I.R.P.F. Retenciones a cuenta, deberá figurar en la cuenta 4751 HACIENDA PÚBLICA ACREEDORA POR RETENCIONES PRACTICADAS.

La seguridad social correspondiente al mes de Diciembre deberá figurar en la cuenta 476 ORGANISMOS SEGURIDAD SOCIAL ACREEDORES.

Si la empresa tiene pendiente de pago cualquier liquidación con alguna Entidad Pública no mencionada, por ejemplo, Ayuntamientos en el caso del Impuesto de Actividades Económicas, los importes correspondientes deberán figurar en la cuenta 478 OTRAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (esta cuenta no figura en el P.G.C. específicamente).

Caso que la empresa tuviera deudas pendientes por liquidaciones anteriores, verificar su correcta contabilización y situación (aplazamiento concedido, etc.).

Todo lo referente a las cuentas de Impuestos Diferidos, Impuestos Anticipados, Crédito por Pérdidas a Compensar, sería interesante lo trataran con nosotros dadas sus peculiaridades.

14 Retribuciones en especie

Se deberá efectuar un análisis de todas aquellas prestaciones a favor de cualquier persona que preste sus servicios en la empresa, que puedan suponer retribuciones en especie de su trabajo. Las más usuales son las siguientes:

- Vivienda
- Automóvil
- Préstamos sin interés o con interés inferior al de mercado.
- Seguros
- Estudios
- Planes de Pensiones

El criterio de la Administración a este respecto sigue siendo bastante restrictivo. De esta forma, corresponde a la Sociedad demostrar que las anteriores prestaciones no son susceptibles de uso particular puesto que en caso contrario la Administración procedería a imputar la correspondiente retribución en especie solicitando el ingreso a cuenta de la misma a la Sociedad y el simultáneo ingreso en la renta del trabajador de esta forma retribuido.

15 Operaciones vinculadas

Aun cuando contablemente las operaciones económicas puedan estar

contabilizadas por el valor convenido, existen determinadas operaciones que deben valorarse a efectos fiscales por su valor de mercado, con independencia del efectivamente convenido. Las operaciones a las que nos referimos son las realizadas entre sociedades y/o socios vinculados.

Se consideran personas o entidades vinculadas las siguientes:

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

en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 %. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a)** Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b)** Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c)** Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d)** Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

La Sociedad debería preparar un detalle de todas aquellas operaciones que, a la vista de lo anteriormente expuesto, fueran consideradas como vinculadas a efectos fiscales.

16 Plazo de presentación del Impuesto sobre Sociedades

Independientemente de cuándo se realice la Junta General que aprueba las cuentas anuales la declaración se presentará en el plazo de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Por ello, las sociedades que cierran el ejercicio económico a 31.12.2021 deberán presentar el Impuesto entre el 1 y el 25 de julio de 2022.

17 Plazo de mantenimiento de los libros contables y los soportes documentales de los mismos.

El plazo de obligación de mantener los libros contables y sus soportes

documentales lo analizaremos desde dos aspectos, el mercantil y el fiscal.

Desde el punto de vista mercantil, el Código de Comercio en su artículo 30 establece la obligación de conservar los documentos contables por un periodo de seis años.

Fiscalmente, deben distinguirse dos supuestos: a) que los datos contables afecten únicamente a la declaración del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio y b) que la contabilidad de un año afecte a las declaraciones de años posteriores, como es el caso de la compensación de bases imponibles negativas en ejercicios posteriores, las amortizaciones del inmovilizado, la valoración de existencias o en el supuesto de diferimiento por reinversión de bienes de inmovilizado.

En el supuesto de que los datos contables afecten únicamente a una declaración del Impuesto sobre Sociedades, la prescripción fiscal actúa a partir de los cuatro años posteriores a la finalización del plazo de su presentación.

En el supuesto de que la contabilidad de un año afecte a las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de años posteriores, puede darse el caso de que los datos contables de un año ya prescrito, afecten a los resultados impositivos de años que no lo están y en este caso, la Administración podría solicitar información contenida en la documentación del año prescrito pero que origina, por ejemplo, el derecho a la compensación de bases imponibles negativas o el hecho de dotar las correspondientes amortizaciones. Esto es, los documentos que dan origen a las correspondientes amortizaciones o valoración de existencias hay que conservarlos hasta, por lo menos, cuatro años después de la contabilización de la última cuota de amortización ó inclusión del documento en la valoración de existencias.

La regla mercantil del mantenimiento de la documentación contable por seis años, no implica que una vez transcurrido este periodo de tiempo pueda destruirse la

documentación si puede tener incidencia fiscal en un ejercicio no prescrito, lo que conllevará será que de no estar en posesión de la documentación contable no pueda sancionarse por ello.

En el caso concreto de la compensación de bases imponibles negativas, la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades establece que el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Una vez transcurrido dicho plazo de diez años, aunque prescribe la capacidad de la Administración para comprobar e investigar esas bases imponibles negativas, es decir, la Administración tributaria no puede modificar el importe de las bases imponibles negativas declaradas por el contribuyente, sin embargo, a efectos de consolidar la compensación de las mismas, está obligado a la **acreditación** de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda realizar. Para ello debe exhibir a la Administración tributaria la correspondiente liquidación o autoliquidación de la que haya resultado la base imponible negativa, así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el plazo de esos diez años en el Registro Mercantil.

18 INFORMACIÓN COVID-19 Novedades e implicaciones más relevantes que pueden afectar al cierre contable

18.1 Deterioro de créditos comerciales

Las empresas de reducida dimensión en los periodos impositivos que se inicien en 2020 y 2021, podrán deducir en dichos periodos, las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de deudores en plazo de 3 meses en vez de 6 como es habitual.

18.1 Préstamos ICO

En caso de que la entidad financiera suma el coste del aval y no lo repercute en el interés del préstamo y sea evidente que se obtiene un tipo de interés fuera de las condiciones de mercado, habría que contabilizar la diferencia entre el interés de mercado y el obtenido en condiciones ventajosas como una subvención siguiendo la consulta número 1 del BOICAC número 81/marzo 2010.

18.2 Distribución de resultados durante el COVID-19

Durante la crisis del COVID aquellas empresas que se acojan a un ERTE no podrán repartir los dividendos generados durante el ejercicio en el que se apliquen los ERTES, salvo que se proceda al abono de las cuotas de la seguridad social que hayan sido bonificadas. No habiendo limitación alguna al reparto de dividendos generados durante periodos previos a la aplicación del ERTE.

18.3 Amortizaciones durante el COVID-19

Debido a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en el ámbito de las amortizaciones se podrá modificar el coeficiente de amortización aplicado hasta ahora, siempre que el citado coeficiente esté incluido dentro del intervalo de coeficientes mínimos y máximos regulado en las tablas de amortización, pero en ningún caso se podrá prorratear dicho coeficiente por los meses en los que la actividad ha sido nula o menor de la habitual.

Ejemplo:

Una sociedad tiene unos inmovilizados amortizables a 31 de diciembre de 2021 por un importe total de 4.000.000 €, la amortización acumulada asciende a 2.500.000 euros. La amortización que normalmente se realiza es de 240.000€. Durante la crisis del Covid el inmovilizado ha estado inactivo durante 4 meses y ha estado funcionando al 50% durante dos meses más.

Respuesta.

En un primer momento se podría pensar que durante el periodo de inactividad del inmovilizado la amortización es 0 debido a que no ha estado en uso. No obstante, de acuerdo con la normativa contable, la amortización no cesa cuando el activo está sin utilizar o se ha retirado temporalmente del uso, por lo que, independientemente de que el inmovilizado haya estado sin utilizarse, deberá seguir amortizándose. Pese a ello, la norma contable y fiscal establecen que es posible modificar el coeficiente de amortización, pudiéndolo ajustar al uso realizado, siempre y cuando el citado porcentaje se encuentre dentro de los valores mínimos y máximos que contemplan la ley.

Caso distinto, es aquel en el que la amortización se calcule por otros métodos más realistas como puede ser por unidad producida o por km recorrido, en ese caso si que sería de aplicación una reducción en la dotación de la amortización debido al uso menor que se le haya podido dar.

18.4 Efectos del ERTE

Si la empresa se ha visto inmersa en un ERTE debido a que así lo ha requerido la situación. El estado ha exonerado a la empresa del abono de la aportación empresarial si esta tuviera menos de 50 trabajadores, y de un 75% si tuviera más de 50 trabajadores. Contablemente se debe de registrar como una bonificación o subvención debido a que la empresa se obliga a mantener al trabajador durante seis meses después de la finalización del ERTE.

Ejemplo:

Una empresa de menos de 50 empleados, solicita un ERTE de casi toda la plantilla debido a que va a permanecer inactiva durante un tiempo. El importe devengado de la empresa asciende a 100.000€ y la parte exonerada a 50.000€

CASO 1: EMPRESA SE COMPROMETE A MANTENER EL EMPLEO DURANTE 6 MESES MAS

Asiento contable para realizar:

| | DEBE | HABER |
|--|-------------|--------------|
| 642.X - SEGURIDAD SOCIAL A CARGO DE LA EMPRESA | 100.000,00 | |
| 476.X - ORGANISMOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL ACREEDORES | | 100.000,00 |
| 476.X - ORGANISMOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL ACREEDORES | 50.000,00 | |
| 740.X - SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS DE EXPLOTACIÓN | | 50.000,00 |

CASO 2: EMPRESA NO VE VIABLE EL MANTENIMIENTO DEL EMPLEO DURANTE 6 MESES MAS

| | DEBE | HABER |
|--|-------------|--------------|
| 642.X - SEGURIDAD SOCIAL A CARGO DE LA EMPRESA | 100.000,00 | |
| 476.X - ORGANISMOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL ACREEDORES | | 100.000,00 |
| 476.X - ORGANISMOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL ACREEDORES | 50.000,00 | |
| 740.X - SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS DE EXPLOTACIÓN | | 50.000,00 |

DOTACION DE LA PROVISION

| | DEBE | HABER |
|--|-------------|--------------|
| 678.X - GASTOS EXCEPCIONALES (POR INCUMPLIMIENTO DE ERTE) | 50.000,00 | |
| 142.X - PROVISION PARA OTRAS RESPONS | | 50.000,00 |

**La provisión no es deducible hasta que se reconozca la provisión*

18.5 Reducción y condonaciones en los arrendamientos durante el COVID-19

Durante la crisis del COVID los arrendadores pueden haberse visto en las siguientes situaciones:

1. Que se produzca un impago y no se haya recogido en el contrato de arrendamiento, en este caso el impago se considerará como una insolvencia y

se registrará un deterioro contable que será fiscalmente deducible si cumple alguno de los siguientes requisitos:

- Haya transcurrido un plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación (3 meses durante los ejercicios 2020 y 2021, RD35/2020)
- El deudor esté declarado en concurso de acreedores.
- El deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- Las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral.

2. Se alcanza un acuerdo con el arrendatario o arrendador:

- Reducción de rentas pactadas.
- Carencia: Si se estipulan unos meses de carencia.

En base a la consulta de 19 de febrero de 2021 el ICAC, se establece que aquellos contratos que incluyan la posibilidad de reducir las cuotas o carencia por la crisis sanitaria actual, el tratamiento contable será el previsto para las rentas contingentes regulando en la normativa contable. Es decir, se permite no periodificar la condonación o reducción de rentas pactadas y en consecuencia, no registrar el ingreso (o el gasto en caso del arrendatario).

En consecuencia, la existencia de un acuerdo y a su vez la capacidad de prueba de su contenido será muy relevante a los efectos de su contabilización y por tanto tributación en el Impuesto de Sociedades.

19 PRINCIPALES NOVEDADES en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2021

Las principales novedades para el Impuesto de Sociedades son las siguientes:

Artículo 21. Exención para evitar la doble imposición.

Anteriormente en el apartado a) del punto 1 se establecía que estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades cuando se cumplieran los requisitos siguientes:

- Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

Con la modificación, se elimina el requisito de la participación superior a 20 millones de euros, quedando como únicamente vigente el requisito del 5 por ciento de participación.

Sin embargo, en la **Disposición transitoria cuadragésima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades** establece para 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 millones y que no alcanzarán el requisito del 5 por ciento de participación establecido en artículo 21.1 a) de la LIS la posibilidad de aplicar la exención, siempre que cumplan el resto de requisitos previstos durante los periodos que se inicien en los ejercicios 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.

Por otra parte, se añade en el **artículo 21 el apartado 10** en el que se fija que no serán deducibles los gastos de gestión referidos a tales participaciones, fijándose que su cuantía sea del 5 por ciento del dividendo o renta positiva. Es decir, el importe que

resultará exento a partir de este ejercicio 2021 en el reparto de dividendos que cumplan los requisitos, será el 95% de la renta.

En este aspecto, cabe mencionar que se ha incorporado al **artículo 21 el apartado 11** en el que se contemplan una excepción a la limitación del 5 por ciento en la exención del reparto de dividendos. No obstante, va a ser difícil el cumplimiento de los requisitos que se exigen. Estos los detallamos resumidamente a continuación:

Se aplicará para los dividendos participaciones en beneficios que 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.

Estos dividendos se deberán percibir en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad que los distribuya.

Pero además se deberá cumplir adicionalmente:

- Los dividendos tienen que percibirse por una entidad cuya cifra de negocios en el ejercicio anterior sea inferior a 40 millones.
- La entidad no puede tener la consideración de entidad patrimonial a efectos del artículo 5 de esta Ley.
- No formar parte, con carácter previo a la constitución de la entidad, de un grupo de sociedades en virtud del artículo 42 del Código de Comercio.
- No tener con carácter previo a la constitución de la entidad un porcentaje de participación directa o indirecta en el capital o en los fondos propios de otra entidad igual o superior al 5 por ciento

Artículo 32. Deducción para evitar la doble imposición económica internacional.

- Se elimina el requisito de que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones.
- Se considera como único requisito para la deducción que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea al menos del 5 por ciento.

Para calcular la cuota íntegra de los dividendos o participaciones en los beneficios se reducirán en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. Dicha reducción no se practicará en el caso de los dividendos o participaciones en los beneficios de las sociedades que tengan un importe neto de su cifra de negocios inferior a 40 millones de euros y que además cumplan una serie de requisitos contemplados en el apartado 11 del artículo 21 que hemos comentado anteriormente. Solo aquellas sociedades que cumplan requisitos, podrán aplicar la exención del 100 por ciento.

Artículo 36. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

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

20 PRINCIPALES NOVEDADES de la reforma del Plan General Contable en el ejercicio 2021

El Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifica el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos entró en Vigor el día 31 de enero de 2021 y será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021.

Dentro de las modificaciones que se han realizado, les comentamos las de mayor relevancia:

1. **Se reducen las categorías de activos financieros**, pasando de las 6 categorías a 4 actualmente. Las cuales son:
 1. Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
 2. Activos financieros a coste amortizado.
 3. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.
 4. Activos financieros a coste.

La cartera de “Activos financieros disponibles para la venta” pasa a denominarse “Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto”. En esta categoría se incluirán los siguientes activos financieros:

- Los instrumentos de deuda cuando no se mantengan para negociar ni proceda valorarlos a coste amortizado.

- Los instrumentos de patrimonio que no se mantengan para negociar y que no haya que valorarlos a coste para los que en el momento de su reconocimiento inicial se opte de manera irrevocable por presentar los cambios posteriores de su valor razonable en el patrimonio neto.
2. **Se reducen las categorías de pasivos financieros**, se cambia de 3 categorías a 2 actualmente:
 1. Pasivos a coste amortizado.
 2. Pasivos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
 3. **Se modifica Norma de Valoración núm. 14 “Ingresos por ventas y prestación de servicios”.**

Se incorpora el principio en reconocer los ingresos cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y por el importe que se espera recibir de este último, siguiendo las etapas siguientes:

- Identificar el contrato con el cliente;
- Identificar las obligaciones separadas del contrato;
- Determinar el precio de la transacción;
- Distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones del contrato;
- Contabilizar los ingresos cuando (a medida que) la empresa satisface las obligaciones.

Como de costumbre, quedamos a su disposición para aclarar o ampliar cualquiera de los puntos comentados con anterioridad.

Sin otro particular y aprovechando la ocasión para saludarles.



www.varona.es

VARONA ASESORES, S.L.P. – C/ Pascual y Genís 17-1 Valencia 46002

Tel.: (+34) 96 337 43 65 // varona@varona.es