

SUMARIO

fiscal

- I. Declaración del Impuesto sobre Sociedades 2020
- II. Impuesto sobre Transacciones Financieras

legal-mercantil

- III. Normativa y resoluciones relevantes en el ámbito legal
- IV. Reseña de interés: análisis de la sentencia del Tribunal Supremo que determina el momento en que debe fijarse la retribución anual de los administradores y el posible conflicto de interés del socio/administrador en el marco del ejercicio de su derecho de voto en la Junta.

miscelánea

- V. Calendario fiscal: junio

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.

EDITORIAL

El próximo 1 de julio se inicia el periodo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades para todas aquellas sociedades que cierran su ejercicio económico en fecha 31 de diciembre. Constituyen la gran mayoría de las sociedades de nuestro país, que presentarán la liquidación del Impuesto sobre Sociedades 2020.

Con motivo del inicio de esta campaña habitualmente publicamos un artículo en el que resumimos diferentes aspectos del impuesto que consideramos interesantes. En el artículo de este año nos referimos a los siguientes:

- Novedades 2020
- Aspectos relevantes (INCN, actividad de arrendamientos de inmuebles, sociedades patrimoniales, imputación temporal, operaciones vinculadas, diferencias temporarias y permanentes, bases imponibles negativas, deducciones de la cuota)
- Información fiscal a incluir en la Memoria
- Gestión del Impuesto

El segundo artículo del ámbito fiscal se dedica al Impuesto sobre Transacciones Financieras. El pasado mes de mayo se publicó el Real Decreto 366/2021 en el que desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autiquidaciones de dicho impuesto. Nuestro artículo resume los principales aspectos del Impuesto.

En el ámbito legal, el primer artículo resume la principal normativa y las resoluciones en materia mercantil y laboral publicadas durante el pasado mes de mayo.

Por último, en la reseña de interés se analiza la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 13 de mayo de 2021 en la que se pronuncia sobre la aprobación por la Junta de la remuneración de los administradores en aquellas sociedades donde el cargo de administrador sea retribuido.

I. DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2020

1. Introducción

Como otros años por estas fechas, cuando se va acercando el comienzo del plazo para presentar la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, elaboramos un artículo dedicado al Impuesto.

Por un lado, en esta declaración de 2020 concurren varias situaciones a las que debemos de prestar especial atención. Por ejemplo, es el último ejercicio para integrar en la base imponible el saldo pendiente de los deterioros fiscales de las participaciones de empresas no cotizadas anteriores a 2013; también habrá que cancelar, efectuando un ajuste positivo, el saldo que aún tengamos pendiente de la reserva de nivelación dotada en 2015, por cumplirse el plazo de 5 años desde la reducción y, desde luego, la reserva de 2015 o posteriores deberá adicionarse a la base de 2020 si esta fuera negativa; los saldos de las reservas dotadas en 2015, por la reducción de capitalización y de nivelación, ya son disponibles, por lo que se podrá acordar, en la Junta General celebrada en 2021, repartir los importes como dividendos a los socios.

En este ejercicio puede que tengamos que tributar por la cancelación de las deudas civiles anteriores a 2016 y no pagadas. Recordamos que el Código Civil, tras su modificación en 2015, rebajó, con carácter general, de 15 a 5 años la prescripción de las deudas civiles, regulando un régimen transitorio para las anteriores al 7 de octubre de 2015, cuya prescripción se estableció a los 5 años a contar desde la fecha anterior. Estas deudas deben darse de baja en 2020 con abono a un ingreso excepcional que también lo es fiscal.

Por otro lado, dada la situación actual de crisis económica, derivada de la crisis sanitaria por la COVID-19, tenemos que prestar especial atención a posibles incumplimientos de los requisitos para gozar de ciertos beneficios fiscales condicionados al mantenimiento de empleo. Así ocurre con la libertad de amortización que pueden aplicar las empresas de reducida dimensión, la deducción por contratar a trabajadores con discapacidad o la monetización de los gastos de I+D. Si en 2020 hemos incumplido el requisito de mantenimiento de empleo, en la autoliquidación que ahora presentamos, habrá que adicionar, a la cuota del ejercicio, la cuota dejada de ingresar junto con los intereses de demora que correspondan. Recordamos que el ICAC ha interpretado que los trabajadores en ERTE deben computarse, a efectos del cálculo del número medio de trabajadores, haciendo un promedio según el tiempo durante el cual hayan prestado efectivamente sus servicios en la empresa durante el ejercicio.

Si aplicamos el régimen especial de arrendamiento financiero tenemos que chequear si se cumple el requisito de que la parte de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien, en cómputo anual, sea constante o creciente. De no ser así, por ejemplo, porque se ha pactado con la entidad de leasing un alargamiento de la duración del contrato a cambio de reducir las cuotas en 2020, es posible que tengamos que sumar en esta declaración la cuota dejada de ingresar en ejercicios anteriores más los intereses de demora.

En cuanto a novedades, se han aprobado pocas normas. Algunas de carácter extraordinario, como las relativas a los pagos fraccionados y, otras, de carácter permanente, como las que afectan a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales. También se han regulado medidas temporales para los años 2020 y 2021, unas para el sector de la automoción, relacionadas con la innovación tecnológica y la libertad de amortización, y otras que solo afectan a las empresas de reducida dimensión, como es la disminución del plazo de 6 a 3 meses que ha de transcurrir desde el vencimiento de la obligación hasta el devengo del impuesto para poder deducir el gasto por deterioro de créditos. Finalmente, destacamos la ampliación en un año de los plazos para efectuar la materialización de la reserva para inversiones en Canarias dotada con beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados en el año 2016 y la dotación a dicha reserva relativa a las inversiones anticipadas

realizadas en 2017 y consideradas como materialización de la misma, así como la incorporación al Impuesto de las normas sobre asimetrías híbridas.

2. Novedades 2020

Real Decreto-ley 15/2020 de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo

- Pago fraccionado micropymes: los contribuyentes con un volumen de operaciones inferior a 600.000€ -y que no tributen por el régimen de consolidación de este Impuesto ni por el REGE en IVA- pudieron optar por realizar el primer pago fraccionado del ejercicio 2020 por el sistema de porcentaje sobre la base de los meses transcurridos del ejercicio, de enero a marzo, si el ejercicio coincide con el año natural.
- Pago fraccionado pymes: los contribuyentes con volumen de operaciones inferior a 6.000.000€, que no hubieran podido optar al cambio de modalidad como las micropymes, y que no tributan por el régimen especial de grupos en este impuesto, pudieron cambiar a la opción de porcentaje sobre base, pero en el segundo pago fraccionado del ejercicio. De esta manera pudieron recuperar, al menos en parte, el exceso de adelanto de impuesto que se pudo haber producido en el primer pago fraccionado.

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

Respecto a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, en el caso de producciones españolas, se establecen numerosas modificaciones como las siguientes:

- Se amplía la posibilidad de deducir por las inversiones en cortometrajes cinematográficos que antes no se contemplaba.
- Se incrementan los porcentajes de deducción del 25 al 30% por el primer millón de base de deducción, y del 20 al 25% para el exceso.
- Aumenta el límite absoluto de la deducción de 3 a 10 millones de euros.
- Se amplían las excepciones -y en algún caso se amplía el porcentaje- al límite máximo de la suma de esta deducción y del resto de ayudas percibidas que, en general, no puede exceder del 50% del coste de producción. Así, por ejemplo, el límite será del 85% para cortometrajes, 80% cuando se ruede en lenguas cooficiales distintas del castellano y cuando el director sea una persona con discapacidad, el 75% para producciones realizadas exclusivamente por directoras, cuando se trate de una producción de especial valor cultural, si es un documental o si se trata de una obra de animación con presupuesto inferior a 2,5 millones de euros, y el 60% cuando sean coproducciones con países iberoamericanos -ya se establecía ese límite en coproducciones con países de la UE-.
- El límite especial que ya existía para directores noveles, que era del 70%, se incrementa hasta el 80%, y también aumenta el límite máximo de la producción, que pasa de 1 a 1,5 millones de euros.

También en lo que afecta a esta deducción, pero por lo que se refiere a la aplicable a los productores que ejecuten una producción extranjera, se modifica lo siguiente:

- Se incrementa el porcentaje, del 20 al 30%, de los gastos realizados en territorio español sobre el primer millón de base de deducción y, también como novedad, se podrá aplicar una deducción del 25% sobre el exceso.
- Como antes, para aplicar la deducción, los gastos han de alcanzar, como mínimo, 1 millón de euros. Ahora se establece una excepción en el caso de gastos de preproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales realizados en territorio español, para los que el límite se reduce a 200.000 euros.

- Se amplía el límite máximo de la deducción, que pasa de 3 a 10 millones de euros.

Se establecen los siguientes acontecimientos de excepcional interés público:

- Plan Berlanga, con duración desde 1/04/2020 a 31/03/2023.
- Alicante 2021. Salida Vuelta al Mundo a Vela, con duración desde 7/05/2020 al 31/12/2022.
- España País Invitado de Honor en la Feria del Libro de Fránfort en 2021, con duración desde 7/05/2020 al 30/11/2021.
- Plan de Fomento de la ópera en la Calle del Teatro Real, con duración desde 1/07/2020 hasta 30/06/2023.
- 175 Aniversario de la construcción del Gran Teatro del Liceu, con duración desde 1/12/2020 hasta 30/11/2023.

Además, se amplía el período de duración de los siguientes:

- Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Tokio 2020: duración desde 1/01/2017 a 31/12/2021.
- V Centenario de la expedición de la primera vuelta al mundo de Fernando de Magallanes y Juan Sebastián Elcano: duración desde 8/05/2017 al 31/12/2022.
- Andalucía Valderrama Masters: duración desde 1/07/18 al 30/12/2021.
- Año Santo Jacobeo 2021: duración desde 1/10/18 al 30/09/2022

Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19

Presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2019:

- No se alteró el plazo para autoliquidar el Impuesto por lo que siguió siendo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
- La novedad fue que, si a 25 de julio de 2020 la entidad no había aprobado cuentas, tenía que presentar la declaración con las "cuentas anuales disponibles" que, en cotizadas, eran las cuentas auditadas y, para todas las demás, las cuentas auditadas –si fuera el caso- o las cuentas formuladas.
- Si las cuentas de 2019, que se aprobaron finalmente, diferían de las utilizadas en la declaración, la entidad tenía que presentar una nueva autoliquidación, hasta el 30 de noviembre de 2020.

Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica

Se recogen dos medidas relativas al sector de la automoción:

- En primer lugar, respecto a la deducción por actividades de innovación tecnológica (i) y con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, el porcentaje de deducción del 12% 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 segundo lugar, para inversiones realizadas en 2020, se establece la posibilidad de amortizar libremente 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 -las empresas de reducida dimensión pueden optar entre este incentivo y la libertad de amortización con creación de empleo-, con los siguientes requisitos:

- Puestos a disposición del contribuyente en 2020.
- En los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en el que entren en funcionamiento se mantenga la plantilla media respecto a la del año 2019.
- No se aplica a los inmuebles.
- La cuantía máxima de la inversión a la que se aplica el incentivo es de 500.000 euros.
- Se puede aplicar la libertad de amortización desde la entrada en funcionamiento de los elementos, que tiene que producirse, como tarde, antes de que finalice 2021.
- Se exige la presentación de informe motivado emitido por el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, que se debe de solicitar dentro del mes siguiente a la puesta a disposición del elemento, y que debe de ser emitido en los 2 meses siguientes a la solicitud. En caso de haberlo solicitado en plazo, pero no disponer todavía de él cuando se presente la autoliquidación del impuesto, se podrá aplicar el incentivo y, si finalmente se deniega, en el ejercicio en el que se notifique el informe se debe de ingresar la cuota correspondiente más los intereses de demora.
- Si se incumple el requisito de mantenimiento de plantilla, se regularizará en el ejercicio del incumplimiento, debiendo añadir, a la cuota del mismo, la cuota correspondiente a la cantidad amortizada en exceso más intereses de demora.

Real Decreto-ley 26/2020, de 7 de julio, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del COVID-19 en los ámbitos de transportes y vivienda

- Se modifica el artículo 9 de la LIS para excluir a las autoridades portuarias del catálogo de entidades parcialmente exentas. Como las Autoridades Portuarias dejan de considerarse entidades parcialmente exentas, se suprimen las referencias a las mismas en el artículo 110 de la LIS.
- Se incluyen, entre los gastos no deducibles en base -art. 15- los que se puedan deducir en cuota, incluyendo los de amortización de activos cuya inversión haya generado derecho a la deducción en cuota.
- Se añade un artículo 38 bis para regular la deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias. En el mismo se recogen los importes correspondientes a determinados conceptos deducibles en la cuota:
 - Inversiones y gastos relacionados, por ejemplo, con infraestructuras y servicios de control del tráfico marítimo, a mejorar la seguridad en la navegación, de accesos terrestres viarios y ferroviarios, infraestructuras de protección y resistencia contra condiciones climáticas, infraestructuras para seguridad, para vigilancia de contaminación, servicios de alumbrado de zonas comunes o de corrección de la deriva litoral cuando los beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto, siendo en este caso la deducción íntegra, no un porcentaje.
 - Inversiones y gastos realizados para la construcción, sustitución o mejora de las infraestructuras de los puertos, para mejora de accesos o para actividades de dragado. En este caso la deducción será el resultado de aplicar el porcentaje de intensidad máxima de ayuda permitida por el Reglamento (UE) Nº 651/2014.
 - Estas inversiones habrá que minorarlas en el importe de las subvenciones percibidas a la hora de aplicar la deducción.

- Se exigen registros contables específicos.
- Esta deducción queda fuera del límite de las deducciones por incentivos del art. 39.1 de la LIS.
- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán deducirse en los 15 ejercicios siguientes.

Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia

Se regula el régimen especial aplicable a la final de la "UEFA Women´s Champions League 2020" y de los equipos participantes (DA 6ª): exención de las personas jurídicas residentes constituidas con motivo de este evento por la entidad organizadora. Afecta a las rentas obtenidas durante la celebración del campeonato, siempre que estén relacionadas con el mismo.

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

- Se adapta la deducción por inversiones en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales a la Comunicación de la Comisión Europea sobre ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual, incorporándose la fase de producción para la aplicación del incentivo en las producciones de animación y manteniéndose la aplicación de dicho incentivo a la ejecución en España de la parte de las producciones internacionales relacionada con los efectos visuales, siempre que el importe de dicha deducción no supere la cuantía establecida en el Reglamento (UE) 1407/2013 de la Comisión relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas *de minimis*.
- Se modifica la Disposición adicional 16ª en la LIS por la que se regula la libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible y conectada al Marco nacional temporal relativo a las medidas de ayuda destinadas a respaldar la economía en el contexto del actual brote de COVID-19 cuya última modificación ha tenido lugar en octubre de 2020. Así, el incentivo se aplicará a las inversiones en elementos nuevos de inmovilizado material a que se refiere esa disposición efectuadas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que concluyan entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021.
- Se adapta el incremento de la deducción en innovación en procesos en la cadena de valor de la industria del automóvil en el Impuesto sobre Sociedades a lo dispuesto en el Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, introduciéndose así las diferencias exigidas por esa norma comunitaria en el diseño del incentivo según afecte a pequeñas y medianas empresas o a grandes empresas.

Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria

Esta norma regula para 2021 un aplazamiento del ingreso de las deudas tributarias de declaraciones y autoliquidaciones cuyo plazo de declaración e ingreso finalice durante el mes de abril de 2021. Las características se comentan en el apartado de novedades 2021.

Para los ejercicios iniciados durante 2020 y 2021, y para los contribuyentes de este impuesto que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión, se reduce de 6 a 3 meses el plazo que ha de transcurrir desde el vencimiento de la obligación hasta el devengo del impuesto, para poder deducir el gasto por deterioro de créditos por la posible insolvencia de los deudores.

Real Decreto 1178/2020, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio

Con efectos para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido el 31 de diciembre de 2020:

- Se adaptan los artículos 8 y 9 del Reglamento, que se refieren a la deducibilidad de las dotaciones por deterioro de créditos y otros activos derivados de las posibles insolvencias de deudores de las entidades financieras, y las concernientes al importe de las pérdidas para la cobertura del citado riesgo, a los nuevos términos contables que utiliza la Circular 4/2017 del Banco de España.
- Se modifica el artículo 13.1 del Reglamento para efectuar una serie de precisiones, en la información "país por país" que han de suministrar los grupos multinacionales, especialmente en cuanto a la obtención de información por las entidades residentes en España de sus matrices extranjeras, con el objetivo de completar la regulación ya existente. De esta manera, se ajusta nuestra norma reglamentaria a la normativa comunitaria en la materia.

Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre, de medidas financieras de apoyo social y económico y de cumplimiento de la ejecución de sentencias

Se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, añadiendo una disposición transitoria octava para ampliar en un año los plazos para efectuar la materialización de la reserva para inversiones en Canarias -dotada con beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados en el año 2016- y para dotar dicha reserva por las inversiones anticipadas realizadas en 2017 y consideradas como materialización de la misma, por los graves efectos que la pandemia ha producido en la realización de las inversiones y los resultados económicos en el año 2020.

Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas

Se incorporan al Derecho español las normas sobre asimetrías híbridas de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Las modificaciones tienen efectos para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020 y que no hayan finalizado el 11 de marzo de 2021.

Lo que se trata es de evitar situaciones de dobles deducciones, de conflictos en la calificación de los instrumentos financieros, pagos y entidades, o de la atribución de pagos. Dado que las asimetrías híbridas podrían dar lugar a una doble deducción o a una deducción sin inclusión, se pretende establecer normas en virtud de las cuales se deniegue la deducción de un pago, unos gastos o unas pérdidas, u obligue al contribuyente a incluir el pago en su renta imponible, según sea adecuado, regulando determinadas excepciones.

Para aplicar esta norma es preciso que medie relación de asociación entre las partes, influencia significativa o que actúen conjuntamente -más allá de los supuestos de vinculación regulados en el artículo 18 de la LIS- o cuando la asimetría tenga lugar en el marco de un mecanismo estructurado.

Detallamos los gastos que no se consideran deducibles:¹

¹ No resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando la asimetría híbrida se deba a que el beneficiario esté exento del Impuesto, se produzca en el marco de una operación o transacción que se base en un instrumento o contrato financiero sujeto a un régimen tributario especial, ni cuando la diferencia en el valor imputado se deba a diferencias de valoración, incluidas las derivadas de la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas.

- Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente del contribuyente en dicho país o territorio, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron, en la medida en que se compense con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión².
- Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente de estas en dicho país o territorio y en el de su partícipe o inversor, no generen un ingreso.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con o por personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de la diferente calificación fiscal de estas, sean, asimismo, gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades vinculadas, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos de la persona o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.
- Los correspondientes a operaciones realizadas por el contribuyente cuando tengan, asimismo, la consideración de fiscalmente deducibles en el país o territorio de una persona o entidad vinculada como consecuencia de una diferente calificación fiscal del contribuyente, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una entidad vinculada, o con una entidad vinculada que tenga establecimientos permanentes, cuando como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimientos permanentes, no generen un ingreso.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una persona o entidad vinculada que, como consecuencia de que dicho establecimiento no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación, no generen un ingreso.
- Los estimados en operaciones internas realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente, en aquellos supuestos en que así estén reconocidos en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación, cuando, debido a la legislación del país o territorio del establecimiento permanente, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los 3 años siguientes, en la

² Se considera que un ingreso genera renta de doble inclusión cuando esté sometido a tributación con arreglo a esta ley y a la legislación del otro país o territorio.

medida en que se integren en la base imponible del contribuyente con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión.

- Los correspondientes a operaciones realizadas con o por un establecimiento permanente del contribuyente que sean, asimismo, fiscalmente deducibles en dicho establecimiento permanente o en una entidad vinculada con él, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión. Estos gastos podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.
- Los correspondientes a una transacción o serie de transacciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio, cuando financien, directa o indirectamente, gastos deducibles realizados en el marco de operaciones que generen los efectos derivados de las asimetrías híbridas a que se refieren los apartados anteriores de este artículo, excepto cuando uno de los países o territorios afectados haya realizado un ajuste para evitar la deducción del gasto o someter el ingreso a tributación, en los términos expuestos en dichos apartados.
- Los gastos o pérdidas que resulten fiscalmente deducibles en otro país o territorio en el que el contribuyente sea, asimismo, residente fiscal, en la parte que se compense con ingresos que no generen renta de doble inclusión.

3. Algunos aspectos significativos

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

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

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

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	

Debe tenerse en cuenta que:

- Es la magnitud que va a determinar si procede aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión (ERD).
- Va a determinar si se aplica el límite a la compensación de determinados créditos fiscales como las bases imponibles negativas pendientes, DTA's o las deducciones por doble imposición interna e internacional generadas en el ejercicio o pendientes de períodos anteriores.
- Es la referencia que determina si se deben documentar las operaciones realizadas entre partes vinculadas y si esa documentación ha de ser íntegra, simplificada o aportar la información país por país.
- Es la cuantía sobre la que se fija el importe total de los gastos por atenciones a clientes o proveedores que son deducibles.
- Las subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios, salvo cuando la subvención se otorga en función de unidades de producto vendidas y forma parte del precio de venta de los bienes y servicios ([BOICAC nº 122/2020, consulta nº 3](#)).

3.2. Arrendamiento de inmuebles

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

Debe tenerse en cuenta que:

- La persona es requisito necesario para calificar tal actividad como actividad económica, pero no sería suficiente si la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y que, por lo tanto, la actividad económica solo existe en apariencia (TEAC, [4909/09, de 28 de mayo de 2013](#) y [Tribunal Supremo, 5566/16 sentencia de 7 de diciembre de 2016](#)).
- El requisito de la persona se puede alcanzar subcontratando con un tercero el servicio de gestión de los arrendamientos. Lo relevante no es el personal que el subcontratado tenga en nómina, sino qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplea en la gestión de la actividad de la entidad que subcontrata ([DGT V0133-16](#)).
- No se entenderá cumplido este requisito por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que, al menos, uno de ellos ha de tener contrato laboral a jornada completa ([DGT V1437-18](#)) y ([DGT V1188-20](#)).
- Aunque dentro del ejercicio existan períodos de tiempo en los que los inmuebles se queden vacíos, son deducibles los gastos de suministros, reparaciones, mantenimiento de jardines, piscinas y zonas interiores, limpieza, gastos de agentes inmobiliarios encargados de publicitar y gestionar los alquileres, los intereses de préstamos, el IBI, las tasas de basura, etc. ([DGT V1928-18](#)).
- No procede la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento cuando las mismas no han sido pagadas, salvo que el obligado al pago de las rentas, una vez hayan sido exigibles las mismas, hubiese ingresado en el Tesoro el importe correspondiente a dichas retenciones ([TEAC de 29 de junio de 2020](#)) y ([Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2021](#)).
- Respecto a las reducciones de las rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio, por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del COVID-19, cabría aplicar los dos siguientes tratamientos contables con efecto fiscal ([BOICAC nº125/2001, consulta n.º1](#)):
 - Distribuir las rentas que se vayan a cobrar entre los meses pendientes para finalizar el contrato de arrendamiento existiendo, por lo tanto, devengo contable en esos meses de carencia o reducción de rentas por la parte proporcional, aunque no se produzca el pago.
 - Optar por considerarlo como una renta contingente y, por lo tanto, el arrendador no reconocería ingresos y el arrendatario no reconocería gastos por arrendamiento durante los meses afectados.

3.3. Entidad patrimonial

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

Para determinar si una entidad tiene o no la condición de patrimonial en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se tendrá en cuenta la suma agregada de los balances anuales de los períodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la

participación, con el límite de los iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2009, salvo prueba en contrario ([DGT V5088-16](#)).

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

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

Recogemos en 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	

3.4. Imputación temporal de gastos e ingresos

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

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

Cambio de estimación contable: se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación, como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto

Cambio de criterio contable: la aplicación será retroactiva, y consiste en aplicar el nuevo criterio como si éste se hubiese aplicado siempre. En este caso se realizan cargos o abonos a reservas

Errores contables: si el gasto se contabiliza en un momento anterior o el ingreso en un momento posterior al devengo se debe de regularizar la situación. Cuando el gasto se contabiliza en un momento posterior o el ingreso en un momento anterior a devengo, se deja como está, salvo que exista perjuicio económico para la Hacienda Pública

Debe tenerse en cuenta que:

- Respecto de la imputación temporal de los gastos e ingresos, el Tribunal Supremo 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 ([Tribunal Supremo, de 17 de junio de 2020](#)).
- Si se han transmitido activos amortizables con pérdidas y éstas son consecuencia de que el bien no se amortizó en algún ejercicio durante su vida útil, o de que se hizo por debajo de la amortización mínima, para que la pérdida sea fiscalmente deducible es necesario que no se haya producido perjuicio económico para la Hacienda Pública. Esta circunstancia puede darse, y el gasto no sería deducible según criterio administrativo, por la parte del gasto que corresponda a ejercicios prescritos (DGT [V2425-16](#)).
- Si se ha registrado contablemente un deterioro deducible, como puede ser el de insolvencias de crédito o de existencias, en un año posterior al devengo, será fiscalmente deducible en ese año, siempre que de ello no se derive una menor tributación, lo que ocurrirá, por ejemplo, si dicho gasto está ya prescrito ([DGT V3873-16](#)).
- En el siguiente cuadro recogemos como hay que proceder cuando se contabilizan ingresos o gastos en ejercicios distintos al del devengo en las siguientes situaciones:

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

3.5. Casos especiales de imputación

Operaciones a plazo

Si la sociedad ha obtenido algún beneficio derivado de una transmisión patrimonial o un ingreso derivado de una venta o de prestación de servicios, en las que el devengo y el vencimiento del último o único plazo están distanciados en más de 1 año, la renta se entiende obtenida proporcionalmente a medida que sean exigibles los cobros³, salvo que la entidad decida aplicar la imputación según devengo.

Para que se deba aplicar la regla especial de operaciones a plazo es necesario que en el contrato se especifique el momento temporal en que se percibirá el precio. No se aplica cuando el precio se condiciona a hechos contingentes futuros. El interés implícito resultante de registrar la operación por el método de coste amortizado no puede acogerse a la regla especial de operaciones a plazo.

Debe tenerse en cuenta que:

³ Recordamos que antes de 2015 la renta fiscal se imputaba a medida en que se producían los cobros.

- Si se imputa el ingreso fiscal por la operación a plazo, pero no se ha cobrado y se ha realizado la dotación por deterioro del derecho de crédito, será fiscalmente deducible si se cumplen los requisitos generales para que lo sea.
- Si la sociedad descuenta, endosa o cobra anticipadamente algún importe pendiente de imputar, porque la operación se ha realizado a plazos, en dicho período impositivo se entiende obtenida la renta fiscal, originando el ajuste positivo correspondiente.
- Si lo que se acoge a esta regla especial es una prestación de servicios, hay que tener especial cuidado porque, al igual que ocurre con las ventas, no se corrige el ingreso contable que documenta la operación, sino que, lo que se difiere es la renta obtenida y, por consiguiente, es necesario conocer los costes asociados al servicio prestado.
- La imputación según el cobro se ha de realizar respecto a la exigibilidad, sin incluir el IVA de los cobros ([TEAC, de 4 de abril de 2017](#)).
- La regla especial de operaciones a plazo debe ejercitarse en el periodo voluntario de presentación de la declaración y no se puede modificar la opción por una autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo. Esta opción sólo puede ejercitarse cuando se declara fiscalmente dentro del periodo reglamentario de declaración ([TEAC, de 14 de mayo de 2019](#)).

Reversión de pérdidas de elementos transmitidos y recomprados

Si la entidad ha vuelto a comprar el mismo activo que con anterioridad transmitió con pérdida, deberá revertir dicha pérdida como ajuste positivo, cualquiera que sea el plazo que medie entre la transmisión y la recompra.⁴

Reversión de pérdidas de elementos transmitidos a entidad vinculada

Si alguna entidad vendió un activo a otra vinculada, por el que se dedujo fiscalmente un gasto por deterioro, si en 2020 el activo recupera su valor, la entidad adquirente deberá realizar un ajuste extracontable positivo por el valor recuperado (DGT V4560-16).

La Resolución del TEAC 05079/12, de 2 de marzo de 2016 interpreta que la recuperación de valor debe realizarla la entidad transmitente y no la adquirente, pero esto ha sido zanjado definitivamente por el Tribunal Supremo en sentencia nº 630/2021, de 6 de mayo de 2021, en la que se establece el criterio de que, en caso de transmisión de un activo a una entidad vinculada, después de que la entidad transmitente hubiera deducido una pérdida por deterioro del mismo, si se produce la recuperación de su valor, la reversión de la pérdida habrá de realizarse en la entidad que sea su titular cuando se produzca dicha reversión.

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

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

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

⁴ Recordamos que antes de 2015 esta regla solo se aplicaba cuando se volvía a comprar el activo antes de los 6 meses desde la transmisión.

Rentas negativas generadas en transmisiones de valores a empresas del grupo

Cuando se transmitan participaciones a empresas del grupo y la pérdida sea deducible⁵ se imputarán fiscalmente cuando la adquirente las transmita fuera del grupo, o bien cuando la adquirente o la transmitente dejen de formar grupo.

Debe tenerse en cuenta que:

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

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

Si una entidad ha transmitido en 2020 un inmueble de naturaleza urbana, que adquirió a título oneroso, entre el 12 de mayo y el 31 de diciembre de 2012, podrá reducir la renta positiva obtenida en un 50%.

No resultará de aplicación esta exención parcial cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad que forme parte del grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Ingresos procedentes de reclamaciones

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

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

Subvenciones, donaciones y legados

Si un socio o propietario entrega a la sociedad una donación no reintegrable, deberá contabilizarse en los fondos propios de la perceptora (cuenta 118 PGC) no tributando por dicha cuantía⁶. Para el socio, tanto si es persona física como jurídica, el importe aportado aumentará el precio de adquisición de la participación. No obstante, si la aportación no es proporcional, por la parte que no corresponde al porcentaje de participación, será un ingreso contable y fiscal para la sociedad, y para el socio un gasto no deducible, al considerarse una liberalidad.

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

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

⁶ Esto es así porque el criterio del ICAC es que, en las relaciones entre socio-sociedad, no caben liberalidades, sino que dichas operaciones responden siempre a aportaciones de los socios a la entidad o a distribuciones de la sociedad al socio (BOICAC Nº 79, consulta 7).

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.

Debe tenerse en cuenta que:

- El ingreso recibido por la ayuda asociada al aval del préstamo concedido por el ICO, al tratarse de una subvención de terceros, se irá contabilizando a medida que se va devengando el gasto del aval.

No obstante, en aquellos supuestos en que el aval esté directamente relacionado con una operación financiera, por ejemplo, cuando el tipo de interés dependa del otorgamiento del aval, la obtención del préstamo y la formalización del aval pueden considerarse una sola operación de financiación para la empresa y, en estos casos, el importe avalado se reconocerá como un menor valor de la deuda con abono a una subvención que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias ([BOICAC nº 125/2001, consulta nº 2](#)).

- Cuando se concedan las subvenciones para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
- Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica, se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan ([DGT V4233-16](#)).

Ingresos sujetos a retención, pero contabilizados por su importe neto

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

A tener en cuenta que:

- Cuando el arrendatario no satisface la renta al arrendador y, por lo tanto, no le practica retención, el arrendador no puede deducirse la retención no practicada, ni, claro está, podrá obtener la correspondiente devolución ([Tribunal Supremo, de 10 de marzo de 2021](#)).

Ingreso de una sociedad en concurso por una quita o espera

Si la entidad entra en concurso y se aprueba una quita, surge un ingreso contable y fiscal por diferencia entre los importes de la deuda antigua y la nueva actualizada. Desde el punto de vista fiscal se podrá imputar el ingreso a medida que se contabilicen los gastos financieros correspondientes a la nueva deuda.

Si el importe de los gastos financieros es inferior a la cuantía del ingreso contable se imputará este último según el porcentaje que resulte de prorratear los gastos financieros⁷.

⁷ Las limitaciones para la compensación de bases imponibles negativas no aplican a las rentas correspondientes a quitas y esperas, consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

A tener en cuenta que:

- El ingreso de las quitas o esperas no es un régimen opcional, por lo que deberá de aplicarse de manera obligatoria (DGT [V2932-15](#)).
- En la medida en que el gasto por las sanciones impuestas no fue fiscalmente deducible, el ingreso que se origine como consecuencia de la quita de la deuda frente la Hacienda Pública que se corresponda con esas sanciones no se integrará en la base imponible. En el caso de que los tribunales anularan la sanción, el ingreso derivado de dicha anulación tampoco sería objeto de integración en la base imponible, en la medida en que supone la reversión de un gasto que no fue fiscalmente deducible ([DGT V1940-19](#)).

3.6. Valoración especial de determinadas operaciones

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

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

Debe tenerse en cuenta que:

- En caso de reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación. Sin embargo, el [ICAC, en la Resolución de 5 de marzo de 2019](#) establece que el 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. Desde el punto de vista fiscal se realizará un ajuste negativo.

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

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

VM: valor de mercado

VF: valor fiscal

FEAC: Régimen especial de fusiones, escisiones, aportación no dineraria y canje de valores

3.7. Operaciones vinculadas

Chequee si la entidad ha realizado alguna operación con las personas que enumeramos a continuación, puede que tenga que valorarla a valor de mercado y, en su caso, documentar la misma⁸.

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

⁸ No hay que documentar las operaciones realizadas entre partes vinculadas si han sido valoradas conforme al art. 17 de la Ley, como se ha expuesto en el apartado anterior, por aplicarse dicho precepto como norma especial (DGT [V0607-11](#)).

Norma de seguridad para sociedades profesionales

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

Más del 75% de los ingresos procedan del desarrollo de actividades profesionales
Cuente con los medios materiales y humanos adecuados
Retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad \geq 75% del resultado previo a la deducción de dichas retribuciones
La cuantía percibida por cada socio-profesional se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables
Para que se pueda aplicar por un socio determinado, lo percibido por este no puede ser inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales y, si la entidad no dispone de esos asalariados, las retribuciones no pueden ser inferiores a cinco veces el IPREM

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

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

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

Ajuste secundario

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

Consecuencias del ajuste secundario

Desplazamiento patrimonial a favor del socio		
	Socio	Sociedad
Parte que corresponde al % de participación	Participación en beneficios (exención DDI)	Retribución fondos propios
Parte que no corresponde al % de participación	Utilidad por condición de socio (no exención DDI)	

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

A tener en cuenta que:

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

3.8. Gastos con límite o no deducibles

Retribución de fondos propios

Los gastos ocasionados por la retribución de fondos propios no son deducibles. Enumeramos algunos de ellos:

Los correspondientes a dividendos en especie, como es el gasto de compra de regalos que se entregan a los socios el día de la Junta general
Los pagos del alquiler al socio de una vivienda o de un vehículo, son retribuciones de fondos propios al accionista
Los gastos financieros derivados de la remuneración a los titulares de acciones sin voto o de acciones rescatables
La remuneración de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Su remuneración se considera como un dividendo, con derecho a la exención para evitar la doble imposición interna o internacional en el socio

Cuentas en participación

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

Tener en cuenta que:

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

Préstamos participativos

En general, la remuneración por la entidad prestataria constituye un gasto financiero para esta y un ingreso para la prestamista.

No obstante, cuando se trata de préstamos participativos entre empresas del grupo mercantil, siendo ambas residentes en España, la contraprestación se considera retribución de fondos propios, por lo que la prestataria deberá realizar un ajuste positivo -para anular el gasto contable que no es gasto fiscal- y, la prestamista, aplicará la exención al ingreso realizando un ajuste negativo para evitar la doble imposición y con independencia de la participación entre ellas.

En el supuesto de que la prestataria resida en el extranjero, si por la retribución del préstamo se le genera un gasto deducible, la prestamista residente no podrá dejar exento el ingreso. En cambio, si para la prestataria extranjera no es deducible la retribución, la prestamista sí podrá aplicar la exención.

Si es la entidad prestataria la que reside en nuestro país, en ningún caso será deducible la retribución del préstamo participativo satisfecha a una entidad no residente del grupo mercantil.

Gastos derivados del Impuesto sobre Sociedades

No es deducible el gasto derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades español o extranjero.

No obstante, sí es deducible la parte del impuesto pagado en el extranjero que no se pueda deducir en cuota⁹ siempre que el ingreso provenga de realizar actividades económicas en el extranjero y el impuesto que hubiera correspondido pagar en España fuera inferior que el pagado en el extranjero. ([DGT V3960-16](#)).

Tener en cuenta que:

- El impuesto soportado que no se corresponda con las previsiones del Convenio para evitar la doble imposición (CDI) no puede tener, en ningún caso, la consideración ni de gasto en base imponible ni de deducción en cuota ([DGT V1637-16](#)) y ([Nota AEAT sobre los criterios para la deducción por doble imposición](#)).

Multas y sanciones

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

Si un contribuyente contabilizó una sanción de un ejercicio pasado y realizó un ajuste positivo al resultado contable por el importe de la misma pero, posteriormente, es indemnizado por la aseguradora de su asesor fiscal, debe contabilizar ese ingreso y, por el mismo no puede realizar un ajuste negativo ([DGT V0501-20](#)).

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

Intereses de demora

El Tribunal Supremo fija el criterio de que los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación o los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades ([Tribunal Supremo, 8 de febrero de 2021](#)).

⁹ Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se podrá deducir de la cuantía íntegra la menor de las dos cantidades: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o el importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por dichas rentas.

Gastos por donativos y liberalidades

No se permite la deducibilidad de estos gastos, pero existen algunos expresamente excluidos de este concepto de liberalidad. Así ocurre con las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Tampoco se considera liberalidad los gastos por atenciones a clientes y proveedores, aunque se limita el importe del gasto deducible al 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio ejercicio en que se contabilizan¹⁰. Es importante no confundir estos gastos con los de promoción de ventas, pues estos no tienen un límite concreto.

Tener en cuenta que:

- Para que la retribución que cobra un administrador sea deducible es necesario que los estatutos recojan que el cargo es remunerado. Lo que cobra un administrador por ejercer su cargo no se considera una operación vinculada, por lo que esa retribución no habrá que valorarla, necesariamente, a valor de mercado.
- Conforme a la Resolución del [TEAC nº 3295/2016, de 9 de abril de 2019](#), las retribuciones de los administradores serán deducibles cuando, además de que los estatutos de la entidad recojan que el cargo es remunerado, la remuneración se establezca con el suficiente grado de certeza y, si el sistema es variable, no basta con fijar un límite máximo, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los Estatutos.
- No se considera liberalidad la retribución que cobra un administrador por el desempeño de funciones de alta dirección, por ejemplo, por ser Consejero Delegado, pero esta sí que habrá de valorarse a mercado, al ser una operación vinculada.
- La Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de febrero de 2018, interpreta que desde el punto de vista mercantil es necesario que en los estatutos de la empresa figure el carácter remunerado del cargo y la forma de retribución, pudiendo dejar a la Junta General la determinación de la cuantía de retribuciones total, también por funciones ejecutivas, sin que sea preciso aprobar la retribución de otras labores comunes.
- La cuantía que percibe el administrador en contraprestación por una relación laboral común es deducible, sin que sea necesario que dicha retribución figure en Estatutos.
- Si los miembros del Consejo de Administración incurrir en gastos para realizar su labor, tales como gastos de desplazamiento o alojamiento, y estos son abonados por la entidad, serán deducibles cuando esta ponga a disposición de cada uno los medios para asistir a las reuniones del órgano del que forma parte, por ejemplo, satisfaciendo el desplazamiento o el alojamiento o cuando se compense al consejero estrictamente por el gasto en que haya incurrido.
- Para que el 1% de los gastos de atenciones a clientes y proveedores se pueda deducir, es preciso que primero se acredite que corresponden precisamente a ese tipo de gastos. En un caso en el que la entidad dedujo facturas o tickets de restaurantes y, para justificar la correlación con los ingresos, aportó un cuadro en el que se limitaba a consignar que se trataba de comidas con clientes y proveedores, sin identificarlos o, cuando lo hace, no aportaba ninguna prueba, el TEAC afirma que solo se aporta dicho cuadro explicativo, sin probar que en realidad se ha comido con los clientes. Además, habiendo comprobado la Inspección que dentro de los justificantes aportados había varios que no se correspondían con comidas, acepta que eso supone un indicio de duda sobre la veracidad de lo afirmado. La recurrente hace referencia al límite del 1% que

¹⁰ En caso de grupos fiscales, el límite se aplica sobre la cifra consolidada del grupo (DGT V1474-16).

establece actualmente el art. 15.e) LIS, pero para que opere dicho límite es preciso que se acredite que los gastos se refieren a atenciones a clientes ([Audiencia Nacional, 21 de noviembre de 2019, recurso n.º 388/2016](#)).

- Para determinar si un gasto es considerado como donativo o liberalidad hay que comprobar varias circunstancias: si se trata de un gasto que tiene un reflejo directo y fiel en la contabilidad empresarial; si tiene relación directa con el beneficio empresarial presente o futuro; y si existe un "animus donandi", o que su aplicación subjetiva no recaiga sobre los accionistas o partícipes de la sociedad, puesto que esto determinaría que sean siempre considerados como gastos no deducibles ([Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2021](#)).

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

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

Tener en cuenta que:

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

Gastos financieros

Los gastos financieros netos serán deducibles, con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio¹¹, aunque en todo caso son deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1.000.000€¹². Es importante chequear las siguientes cuentas contables: (661), (662), (664) y (665) para detectar cuáles son los gastos financieros del ejercicio.

Debe tenerse en cuenta que:

- No se incluyen a efectos del límite los gastos financieros correspondientes al deterioro de valor de créditos, los que surgen por las diferencias de cambio y coberturas financieras, salvo que se encuentren directamente vinculadas con el endeudamiento, ni los derivados de contratos de cuentas en participación.
- En las entidades holding, los ingresos financieros correspondientes a la financiación de las filiales como son los cupones o los intereses devengados, no se considerarán parte integrante del beneficio operativo, sino que minorarán los gastos financieros de la entidad a los efectos de determinar el importe de los gastos financieros netos.

¹¹ Beneficio operativo es el resultado de explotación de la cuenta de Pérdidas y Ganancias – amortizaciones del inmovilizado – imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras – deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado + ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio (si la participación es, al menos, del 5% o el valor de adquisición es superior a 20.000.000€).

¹² Son gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos los ocasionados por compra de participaciones que no son deducibles.

- No son deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo que procedan de deudas con otras entidades del grupo mercantil cuando el importe obtenido se hubiera destinado a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones al capital o a los fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que se acredite la existencia de motivos económicos válidos.
- Existe una regla especial cuando se adquieren entidades y, en un plazo inferior a cuatro años, se fusionan. En estos casos no se incluye el beneficio operativo de la entidad adquirida y absorbida durante los cuatro periodos impositivos posteriores a la adquisición, salvo en los casos en que la deuda no supera el 70% del precio de adquisición y, durante los 8 años siguientes, se va amortizando de manera proporcional hasta alcanzar el 30% del precio.

3.9. Diferencias permanentes o temporarias

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

Ajustes positivos

Gastos que representen una retribución de fondos propios, tales como los gastos por adquisiciones de regalos para los accionistas
Gastos contables derivados de multas y sanciones
Gasto por el Impuesto sobre Sociedades, salvo el satisfecho en el extranjero si se puede aplicar la deducción para evitar la doble imposición jurídica por la renta que provenga de actividades económicas, y solo por la diferencia entre el Impuesto pagado en el extranjero y el que hubiera pagado en España si fuera inferior
Gasto por el importe satisfecho por el prestamista correspondiente a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la constitución de préstamos hipotecarios (pero solo para ejercicios iniciados a partir del 10 de noviembre de 2018)
Gasto del administrador cuyo cargo no figure en estatutos como retribuido
Las pérdidas del juego
Gastos por liberalidades
Donativos y donaciones
Gastos por atenciones a clientes y proveedores que excedan del 1% del importe neto de la cifra de negocios
Gastos por servicios prestados en Paraísos fiscales, salvo prueba en contrario
Gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico
Deterioros contables, a excepción de los correspondientes a existencias e insolvencias de deudores, ya que estos últimos sí serán deducibles cuando se cumplan determinados requisitos

Gastos derivados del exceso pagado con motivo de la extinción de una relación laboral o mercantil (que exceda de 1.000.000€ o del importe exento si es superior a esa cifra)
Provisión por devoluciones de ventas
Provisión por contratos onerosos
Provisión por planes internos de pensiones a los trabajadores
Excesos de amortizaciones o provisiones
Imputación temporal de gastos e ingresos antes o después de su devengo, respectivamente, si no lo permite la norma fiscal
Operaciones que a efectos fiscales deben valorarse a valor normal de mercado y a efectos contables no
Amortizaciones contables de activos totalmente amortizados fiscalmente por haberles aplicado una libertad de amortización o una amortización acelerada
Integración de rentas en el ejercicio en el que sea exigible el cobro de operaciones con pago aplazado imputadas fiscalmente según la regla especial prevista para las mismas
Rentas correspondientes a quitas y esperas en los ejercicios posteriores al que se aprobaron
Elementos del inmovilizado transmitidos con pérdidas y recomprados con posterioridad
Gastos financieros no deducibles en grupos mercantiles y el exceso de gastos financieros sobre el límite del 30% del beneficio operativo si superan el 1.000.000€
Rentas negativas derivadas de transmisiones de acciones y participaciones, en la parte correspondiente a dividendos recibidos desde enero de 2009
La integración de reserva de nivelación por el saldo pendiente después de que transcurran 5 años desde su constitución o, antes, por su adición a la base imponible para absorber bases negativas
Gastos imputables exclusivamente a actividades exentas y la parte correspondiente de los imputables solo parcialmente a las actividades no exentas, en el régimen especial de entidades parcialmente exentas
Abonos a reservas por errores o cambios de criterio contable que constituyan ingresos fiscales

Ajustes negativos

Libertad de amortización
Reversión de la parte correspondiente del 30% de amortización contable no deducida fiscalmente por determinadas empresas en 2013 y 2014
Exceso de amortizaciones contabilizadas en ejercicios anteriores que no fueron deducibles en aquellos y sí en este
Pérdidas por deterioro de inmovilizado contabilizadas en ejercicios anteriores, que no se pudieran deducir, y que revierten en el ejercicio al ritmo de la amortización del activo, porque se transmiten o porque se produce la pérdida definitiva
Operaciones que tengan que valorarse a valor de mercado fiscalmente y no según la norma contable, por ejemplo, en operaciones de reestructuración
Reversión de pérdidas no deducidas en la transmisión de elementos a empresas del grupo
Deducción de gastos financieros que vieron limitada su deducción en ejercicios anteriores
Determinadas rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas
Rentas generadas en operaciones con pago aplazado en el ejercicio en el que se produce la transmisión, por la parte no cobrada, cuando se aplica la regla especial de imputación
El 50% de las rentas positivas derivadas de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo y 31 de diciembre de 2012
Dividendos y plusvalías exentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes
Reducción por los ingresos obtenidos de determinados activos intangibles (Patent Box)
Las reducciones por las reservas de capitalización o de nivelación
Las rentas por quitas y esperas que no se imputen fiscalmente en el ejercicio en el que se aprobó el acuerdo
Los gastos de ampliación de capital que se contabilizan con cargo a reservas y son deducibles
Los cargos a reservas por errores o cambios de criterio contable que constituyan gastos deducibles fiscalmente

3.10. Bases imponibles negativas

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

Limitación a la compensación de bases imponibles negativas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Limitación de la compensación de bases imponibles negativas cuando se realiza una operación de reestructuración empresarial

Se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, cuando se transmita una rama de actividad cuyos resultados hayan generado bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente.

Cuando 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.

A tener en cuenta que:

- La Audiencia Nacional considera que, cuando las pérdidas se han producido antes de efectuarse la adquisición de la participación, el antiguo socio habría deducido fiscalmente tales pérdidas, como provisión o pérdida generada en la transmisión, bien mediante la dotación de la oportuna provisión por depreciación de la cartera de valores, bien como pérdida generada en el momento de la transmisión de la participación. Si efectuada la fusión se permite que los beneficios obtenidos por la sociedad resultante de dicho proceso se compensen con bases imponibles negativas pendientes de la sociedad transmitente, las pérdidas de la sociedad transmitente se estarían utilizando dos veces, que es precisamente lo que trata de impedir la normativa del Impuesto ([Audiencia Nacional, de 12 de diciembre de 2019](#)).
- No obstante, como a partir de 2017 la pérdida originada por la transmisión de participaciones significativas -porcentaje de participación cualquier día anterior a la transmisión de al menos del 5 por 100- no es deducible, debería de admitirse que la adquirente deduzca la totalidad de las bases imponibles negativas.

Comprobación de las bases imponibles por la Administración

Si se tienen bases imponibles negativas pendientes de compensar susceptibles de aplicarse en este ejercicio, pueden ser comprobadas por la Administración en los 10 años siguientes al final del período de declaración del ejercicio en el que se generaron¹³.

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

¹³ El mismo plazo de comprobación se aplica a las deducciones.

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 contribuyente rectificara su autoliquidación del impuesto por haber prescrito el derecho a hacerlo por el transcurso del plazo de 4 años. Considera el Tribunal que el obligado tributario debe poderse beneficiar también de la extensión del plazo de prescripción, pues, según señala la exposición de motivos de la Ley 34/2015 que modificó el artículo 66 bis de la Ley General Tributaria, *"...con estas modificaciones se posibilita no solo garantizar el derecho de la Administración a realizar comprobaciones investigaciones, sino que también se asegura el del obligado tributario a beneficiarse de los créditos fiscales ..., así como el correcto ejercicio de otros derechos como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación de la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de lo que se produjo la prescripción del derecho a liquidar"*.

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

Opción para compensar las bases imponible negativas

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

Si la base imponible de un ejercicio es nula o negativa, se considera que la base imponible negativa pendiente de aplicar no pudo ser compensada, por lo que no se ha ejercido ninguna opción y, por lo tanto, posteriormente el contribuyente podrá optar por compensar la base negativa pendiente bien a través de declaración complementaria, rectificación de la autoliquidación o comprobación administrativa, en la cuantía que considere oportuno

Si en un ejercicio se tiene una base imponible previa positiva y se decide compensar toda con bases imponible negativas, se entiende implícitamente que se optó por compensar por el importe máximo y, por consiguiente, si posteriormente se incrementa la base por el propio contribuyente o en una comprobación, mantendrá el derecho a compensar el saldo compensable y no compensado

Si en un ejercicio se tiene una base imponible previa positiva y se decide no compensarla en absoluto o hacerlo por un importe menor a la base previa, se entiende que el contribuyente optó por no compensar la base imponible negativa o hacerlo solo en parte, por lo que, posteriormente y fuera del plazo de autoliquidación, no podrá aprovechar el saldo de las bases compensables en una declaración complementaria o en un procedimiento de comprobación, y no podrá rectificar la autoliquidación presentada para compensar más bases negativas

Si el contribuyente no declaró en el plazo voluntario, estando obligado a ello, se entiende que no ejercitó el derecho a compensar la base imponible negativa por lo que, posteriormente, ni mediante la presentación de autoliquidación fuera de plazo ni en una comprobación podrá compensar las bases negativas pendientes

La Resolución del [TEAC 6356/2013, de 16 de enero de 2019](#) interpreta que sí es posible compensar un importe superior a la compensación de bases negativas aplicadas en autoliquidaciones cuando, con posterioridad a la presentación de las mismas, se produzca un aumento de las bases imponibles negativas de periodos anteriores susceptibles de compensación como consecuencia de una resolución de un órgano revisor económico o contencioso-administrativo

Sin embargo, la [Audiencia Nacional en sentencia de 11 de diciembre de 2020](#), interpreta que el artículo 119 de la LGT se refiera a las declaraciones tributarias, mientras que es el 120 el que se refiere a las autoliquidaciones, por lo que es indiferente si estamos ante una opción o no, al tratarse de la rectificación de una autoliquidación, sin que el artículo 120 limite dicha rectificación. Es decir que, aunque se presente fuera de plazo la autoliquidación del Impuesto, se podrán compensar las bases imponibles negativas pendientes.

3.11. Deduciones en la cuota

Doble imposición jurídica y económica internacional

Si en la base imponible de la entidad se integran rentas positivas del extranjero y gravadas allí, se deduce de la cuota íntegra la menor de dos cantidades, el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por impuesto similar, o la parte de la cuota íntegra que habría que pagar por esas rentas si se hubieran obtenido en nuestro país, siempre que no se haya aplicado la exención.

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

Debe tenerse en cuenta que:

- Para aplicar la deducción jurídica internacional es necesario acreditar el pago efectivo de la retención en el otro Estado. La retención exigida en el otro Estado debe ser la que se derive del Convenio para evitar la doble imposición suscrito con el mismo. Siendo de aplicación un convenio, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél al tipo de renta de que se trate ([Nota AEAT sobre los criterios para la deducción por doble imposición](#)).
- Habrá que tener en cuenta que, si el impuesto pagado en el extranjero se ha contabilizado como gasto, se debe de hacer un ajuste positivo por ese importe, y solo se podrá deducir como gasto la parte del impuesto satisfecho que no se pueda deducir en cuota.
- Para calcular la cuota íntegra que correspondería pagar en España, debe tenerse en cuenta la renta neta obtenida en el otro Estado (ingresos brutos obtenidos menos todos los gastos asociados, incluidos gastos directos e indirectos, en España o en el Estado de la fuente) ([Nota AEAT sobre los criterios para la deducción por doble imposición](#)).

Limitación de las deducciones para evitar la doble imposición internacional

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

Dicha limitación solo se aplica a los contribuyentes con un INCN de al menos 20.000.000€ en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, siendo el 50% de la cuota íntegra previa a la aplicación de dichos importes.

Deducciones para incentivar determinadas actividades y por donaciones

En el siguiente cuadro recogemos las vigentes:

Concepto de deducción	% / importe
Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%
Inversiones en inmovilizado material o intangibles afectos (I+D+i)	8%
Innovación tecnológica (i)	12%
Innovación tecnológica (i) para sector automoción	50-15%
Producción cinematográfica española y extranjera	30%-25%
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%
Por contrato a trabajadores discapacitados	9.000-12.000€
Gastos o inversiones en conservación, mantenimiento, mejora, protección y acceso al monte por sociedades forestales	10%
Actividades portuarias	variable
Donativos a entidades sin ánimo de lucro (ley 49/2002)	35-40%

Deducción por creación de empleo

Actualmente solo existe para contratos a trabajadores discapacitados.

Contratación de trabajadores	Deducción	Requisitos
Trabajadores discapacitados con grado \geq 33% < 65%	9.000 €	Se aplica por el incremento del promedio de plantilla
Trabajadores discapacitados con grado \geq 65%	12.000 €	Se aplica por el incremento del promedio de plantilla

Por actividades de investigación y desarrollo (I+D)

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

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

Los gastos incurridos en proyectos de I+D realizados en ejercicios prescritos podrán aplicarse en las declaraciones-liquidaciones posteriores siempre que no hubiera transcurrido el plazo de 18 años a contar desde la conclusión del periodo impositivo en el que se realizaron dichos gastos ([DGT V0163-17](#)).

Investigación y Desarrollo (I+D)
<p>Porcentaje de deducción: 25% de los gastos ó 42% cuando superan la media de los efectuados en los 2 años anteriores, más el 17% del importe de los gastos del personal investigador adscrito exclusivamente a la actividad de I+D, más el 8% por las inversiones en Inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos</p>
<p>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</p> <p>No formarán parte de la base de deducción los gastos vinculados a tareas administrativas como asesoría laboral y jurídica, gastos de local, maquinaria o mobiliario de oficina del equipo administrativo (DGT V3217-16).</p>

Innovación (i)¹⁴
Porcentaje de deducción: 12% de los gastos efectuados en el período impositivo
<p>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</p> <p>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</p> <p>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</p> <p>Gastos por la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares</p>

A tener en cuenta que:

- Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.
- Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.
- La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.
- El Tribunal se posiciona a favor de la Administración, interpretando que la vinculación del informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología a efectos de la deducción por actividades de investigación y desarrollo no se extiende a la determinación y concreción de la base de la deducción ([TEAC, de 21 de julio de 2020](#)).

¹⁴ Respecto a la deducción por actividades de innovación tecnológica (i) para el sector de automoción y con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, el porcentaje de deducción del 12% 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 el caso de contribuyentes que no tengan la consideración de pequeñas o medianas empresas el incremento será de 3 puntos porcentuales.

Inversión en producciones cinematográficas y series audiovisuales

Largometrajes cinematográficos, cortometrajes y series audiovisuales españolas		
Base de la deducción	% deducción	Requisitos
Coste total	30% primer 1.000.000€ y 25% sobre el exceso	Importe deducción ≤ 10.000.000€
+ Gastos obtención de copias		Obtención certificado correspondiente
+ Gastos de publicidad y promoción		Depósito de copia en la Comunidad Autónoma
- Subvenciones		Importe de la deducción + ayudas recibidas ≤ 60,75, 80 o 85% coste de la producción
		≥ 50% de la base de deducción corresponda a gastos realizados en territorio español

Producciones extranjeras de largometrajes y series audiovisuales		
Base de la deducción	% deducción	Requisitos
Gastos de personal creativo, límite 100.000€ por persona	30% primer 1.000.000€ y 25% sobre el exceso	Productores registrados en Registro M ^o Cultura
+ Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores		Importe deducción ≤ 10.000.000€
		Los gastos en España ≥ 1.000.000€ y 200.000€ para gastos de reproducción y postproducción destinados a animación y efectos visuales
		Importe deducción + ayudas recibidas ≤ 50% coste de la producción
		Esta deducción queda excluida del límite conjunto de cuota íntegra (25-50%)
		Posibilidad de monetización por insuficiencia de cuota

Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales		
Base de la deducción	% deducción	Requisitos
Costes directos de carácter artístico, técnico y promocional	20% de la base	Importe deducción ≤500.000€
+ Gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores		Importe deducción + ayudas recibidas ≤ 80% de los gastos
- Subvenciones		Obtención de certificado
		Destinar de los beneficios ≥ 50% a la realización de estas actividades en plazo de 4 años

Reducción del límite conjunto de deducciones empresariales

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

Si la empresa es de nueva creación, puede diferir el cómputo del plazo para la aplicación de las deducciones pendientes hasta el primer ejercicio, dentro del período de prescripción, en el que se produzcan resultados positivos.

Especialidad para gastos de I+D+i

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

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

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

Plazo para aplicar las deducciones

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción por I+D+i podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

A tener en cuenta que:

- El cómputo de los plazos podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos, si se trata de entidades de nueva creación o entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

Comprobación administrativa de las deducciones empresariales

El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones aplicadas o pendientes de aplicar 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 aplicación.

A tener en cuenta que:

- Transcurrido el plazo de los 10 años el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación 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.
- Atendiendo a una interpretación razonable y sistemática de la norma, el plazo de 10 años empezará a computarse el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de presentación correspondiente a la autoliquidación en que se consigne la deducción incrementada como consecuencia de los mayores gastos, siempre que sea posible justificarlos ([DGT V0163-17](#)).

Deducción por reversión de medidas temporales

Si en los años 2013 y 2014 fue uno de los contribuyentes que solo pudo deducir el 70% de la amortización contable que hubiera sido fiscalmente deducible, podrá aplicar una deducción del 5% de las cantidades que no se pudieron deducir entonces y que ahora reducen la base imponible¹⁵.

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

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

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

¹⁵ Esto es así porque en los años 2013 y 2014 la sociedad realizó un ajuste positivo al tipo del 30%. Sin embargo, dicho ajuste revierte a partir de 2015 y en los años siguientes a los tipos de gravámenes actuales (28% en 2015 y 25% a partir de 2016). Ante este perjuicio, el legislador reacciona regulando esa deducción.

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

En los donativos dinerarios, su importe
En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio
En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo
En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo
En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución, conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refiere el artículo 17 de la Ley 49/2002, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra

Debe tenerse en cuenta que:

- Se podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15% de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento excepcional interés público. Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.
- El importe de la deducción anterior no puede exceder del 90% de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento.

4. Información fiscal a incluir en la Memoria

Concepto	Precepto	Menciones	Durante
Deducción por reinversión beneficios extraordinarios de norma anterior	Art. 42.10 TRLIS D.T. 24 ^a .7	Renta acogida a la deducción y fecha de reinversión	Plazo de mantenimiento del bien en el que se materializó la reinversión
Agrupaciones de Interés Económico y UTE'S	Art. 46.3 RIS	Beneficios aplicados a reservas en ejercicios que tributaron por régimen general y los correspondientes a ejercicios que tributaron por régimen especial, distinguiendo entre los que correspondieron a socios residentes y no residentes; y designación de las reservas de las que se reparten dividendos entre las 3 anteriores	Mientras existan reservas de las generales en ejercicios en que tributaron por el régimen especial
Régimen de reestructuración empresarial	Art. 86.1 LIS	Entidad adquirente: período en que la transmitente adquirió los bienes transmitidos; último balance cerrado por la transmitente; relación de bienes adquiridos incorporados a balance por valor diferente al que figuraban en la transmitente; y beneficios fiscales disfrutados por la transmitente que exigen cumplir requisitos a adquirente	Mientras permanezcan en el inventario los elementos patrimoniales o valores, o se deban cumplir requisitos
Régimen de reestructuración empresarial	Art. 86.2 LIS	Socios personas jurídicas: valor contable y fiscal de los valores entregados; y valor por el que se contabilizaron los valores adquiridos	Mientras permanezcan en el inventario los elementos patrimoniales o valores, o se deban cumplir requisitos

Concepto	Precepto	Menciones	Durante
Deducción por inversión de beneficios	Art. 37 TRLIS D.T. 24.5ª	Importe de los beneficios acogidos a la deducción y ejercicio en que se obtuvieron, reserva indisponible dotada, identificación de los elementos y fecha de adquisición y aceptación.	Mientras se cumpla el plazo de mantenimiento de 5 años de los bienes en los que se invirtió
Régimen especial de la minería	Art. 93.4 LIS	Importe de las reducciones de la BI de cantidades destinadas a factor agotamiento: importe de la reducción, inversiones con la misma, amortizaciones realizadas, y cualquier disminución en las reservas que se incrementaron por el factor agotamiento	10 años siguientes a la reducción
Entidades de tenencia de valores extranjeros	Art. 108.3	Rentas exentas y los impuestos pagados por ellas en el extranjero	
Entidades Navieras en función del tonelaje	Art. 114.2	Cuando se acceda al régimen teniendo buques o se adquieran usados, y no se dote la reserva prevista, se debe de especificar en Memoria la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable de cada buque separadamente para cada uno	En el primer ejercicio de aplicación del régimen o en el de adquisición del buque usado, y durante todos los ejercicios en los que se mantenga su titularidad
Revalorizaciones contables voluntarias no incluidas en la BI	Art. 122	Importe de la revalorización, elementos afectados y período o períodos en los que se practicaron	Mientras los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del contribuyente

Concepto	Precepto	Menciones	Durante
Elementos actualizados por Ley 16/2012	Art. 9.12 Ley 16/2012	Criterios empleados en la actualización con indicaciones de los elementos patrimoniales afectadas de las cuentas afectadas; importe de las actualizaciones y efecto de las mismas en las amortizaciones; y movimientos en el ejercicio de la cuenta de Reserva de revalorización, explicando la causa	Ejercicio en los que los elementos revalorizados se encuentran en el patrimonio de la entidad
SOCIMIS	Art. 11 Ley 11/2009	Reservas anteriores al régimen, reservas de ejercicios con régimen especial, diferenciando los puntos que tributaron a tipos especiales, 0%, 19% o general, dividendos repartidos con cargo a rentas que tributaron a los diferentes tipos, fecha del acuerdo de distribución, de adquisición de inmuebles, etc.	
Entidad que tributó por el antiguo régimen especial de sociedades patrimoniales	Disposición Transitoria 10ª.3 LIS	Beneficios aplicados a reservas de períodos impositivos en los que la entidad no tributó por el régimen especial; beneficios aplicados a reservas en los que la entidad sí tributó por el régimen especial; y, si se reparten beneficios, han de identificar las reservas de las que proceden.	Cuando tenga reservas sin repartir procedentes de ejercicios en que tributó como patrimonial.
Entidades de crédito	Disposición Transitoria 39ª añadida a la LIS por el art. 2. Dos del Real Decreto-ley 27/2018	Las cantidades integradas en base y las pendientes de integrar correspondientes a los ajustes de primera aplicación de la Circular 4/2017 del Banco de España.	Esta integración se ha de producir por partes iguales en la base imponible de los 3 primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018.

Concepto	Precepto	Menciones	Durante
Situación fiscal	Apdo. 12º del contenido de la Memoria según PGC	Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios.	Siempre
Deducción rentas obtenidas en Ceuta y Melilla	Arts. 58 y 59.2b RIRPF	Beneficios aplicados a reservas con rentas que procedan o no con derecho a la aplicación de la bonificación, los beneficios distribuidos entre los socios especificando el importe que corresponde a rentas con derecho a la bonificación. En caso de distribución de dividendos con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada de entre las dos a las que, por la clase de beneficios procedan o no de rentas bonificadas	Mientras existan las reservas

Concepto	Precepto	Menciones	Durante
Reserva para Inversiones en Canarias	Arts. 27.13 de la Ley 19/1994, de modificación del REF. Canarias	El importe de las dotaciones efectuadas a la reserva con indicación del ejercicio en que se efectuaron; el de la reserva pendiente de materialización, con indicación del ejercicio en que se hubiera dotado; el importe y la fecha de las inversiones, con indicación del ejercicio en que se produjo la dotación de la reserva, así como la identificación de los elementos patrimoniales en que se materializa; el importe y la fecha de las inversiones anticipadas a la dotación, lo que se hará constar a partir de la memoria correspondiente al ejercicio en que las mismas se materializaron; el importe correspondiente a cualquier otro beneficio fiscal devengado con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo; y el importe de las subvenciones solicitadas o concedidas por cualquier Administración pública con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo	Mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento

5. Gestión del Impuesto

5.1. Novedades

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

Según la Orden Ministerial de aprobación de los modelos del impuesto, la principal novedad de gestión consistirá en que este año se mejorarán y completarán los datos fiscales que ya se facilitaron en la anterior campaña a los contribuyentes, datos que se pueden trasladar a la autoliquidación.

Según la misma Orden, para poder asistir a los contribuyentes en el cumplimiento de la obligación de declarar este impuesto, se modifica el modelo para requerir un detalle mayor sobre determinados aspectos.

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

Por otra parte, para obtener un mayor detalle de la información, se modifica la página 2 para completar la información sobre las participaciones en entidades que puedan dar derecho a la exención de dividendos o de rentas obtenida por la transmisión de participaciones. También se han introducido cambios relacionados con el Régimen económico y fiscal de Canarias en relación con las deducciones por inversiones en Canarias con límites incrementados, deducción por producciones cinematográficas extranjeras en Canarias, así como relacionados con las inversiones anticipadas que se considerarán como materialización de la Reserva para inversiones en Canarias.

Se incorpora un nuevo formulario (anexo V) relacionado, precisamente, con la Reserva para inversiones en Canarias con el fin de realizar la comunicación de la materialización de las inversiones anticipadas y su sistema de financiación, que deberá presentarse previamente a la declaración del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

5.2. Modelos de declaración

- **Modelo 200:** para todos los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes obligados a presentar y suscribir la declaración (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).
- **Modelo 220:** a presentar por los grupos fiscales, incluidos los de cooperativas que tributen por el régimen fiscal especial de consolidación fiscal.
- Las declaraciones que se deban presentar ante la Administración del Estado por contribuyentes sometidos a la normativa foral podrán utilizar, bien los modelos 200 ó 220, bien el modelo aprobado por la normativa foral correspondiente.

5.3. Forma de presentación

- Modelo 200: será obligatoria su presentación por vía electrónica utilizando certificados electrónicos reconocidos emitidos para la identificación y autenticación del contribuyente.
- Modelo 220: será obligatoria su presentación por Internet utilizando certificados electrónicos reconocidos para la identificación y autenticación del contribuyente.

5.4. Documentos a incorporar junto con la declaración

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

- Contribuyentes que incluyan rentas positivas obtenidas por entidades no residentes en aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional: deberán presentar, de cada entidad no residente, los siguientes documentos:
 - Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
 - Relación de administradores y lugar de su domicilio social.
 - Balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.
 - Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.
 - Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva incluida en la base imponible.
- Contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes: la memoria informativa de los gastos deducibles de dirección y generales de administración de la casa matriz que correspondan al Establecimiento Permanente.
- Contribuyentes con una propuesta aprobada de valoración de operaciones vinculadas: el escrito, al que hace referencia el Reglamento del Impuesto, sobre la aplicación de la propuesta.
- Contribuyentes acogidos a operaciones de reestructuración empresarial:
 - Identificación de las entidades participantes en la operación y descripción de la misma.
 - Copia de la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación.
 - En el caso de que las operaciones se hubieran realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también deberá aportarse copia del correspondiente folleto informativo.
 - Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial de reestructuración empresarial.
- Los contribuyentes que deban presentar una comunicación de la materialización de inversiones anticipadas y de su sistema de financiación, realizadas con cargo a dotaciones futuras a la reserva para inversiones en Canarias, conforme dispone el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- Cuando se haya consignado una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000€, en el apartado denominado "otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias" el contribuyente deberá, previamente a la presentación de la declaración, describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura como Anexo III de la Orden de aprobación del modelo.
- Se solicita información adicional, previamente a la presentación de la declaración, cuando el importe de cualquiera de las siguientes deducciones sea igual o superior a 50.000€:

- Por reinversión de beneficios extraordinarios: identificación de los bienes transmitidos y en los que se materializa la inversión.
- Por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: identificación de las inversiones y los gastos que dan derecho a esta deducción.
- Las pymes, en los supuestos en que además del régimen de deducción por actividades de I+D+i hayan podido aplicar la bonificación en la cotización de la Seguridad Social, deberán cumplimentar el formulario que figura en el Anexo IV de la Orden de aprobación del modelo, debiéndose recoger en dicho Anexo la Memoria anual de actividades, proyectos ejecutados e investigadores.
- Para la presentación de los modelos de declaración en los supuestos en que, de acuerdo con lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco o en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, el declarante se encuentre sometido a la normativa del Estado o el grupo fiscal se encuentre sujeto al régimen de consolidación fiscal correspondiente a la Administración del Estado y deban tributar conjuntamente a ambas Administraciones, estatal y foral, se seguirán las siguientes reglas:
 - Para la declaración a presentar ante la Administración del Estado la forma y lugar de presentación serán los que correspondan, según el modelo de que se trate, de los que se regulan en esta Orden. Para la declaración a presentar ante las Diputaciones Forales del País Vasco o ante la Comunidad Foral de Navarra, la forma y lugar serán los que correspondan de acuerdo con la normativa foral correspondiente, debiéndose efectuar, ante cada una de dichas Administraciones, el ingreso o solicitar la devolución que proceda, utilizando los documentos de ingreso y devolución aprobados por la normativa foral, sin perjuicio de que, en su caso, se puedan presentar los modelos de declaración aprobados en esta Orden.
 - Si se trata de grupos fiscales, las sociedades integrantes del mismo presentarán electrónicamente a través del modelo 200, a su vez, la documentación regulada en el artículo 2.5 de esta Orden, ante cada una de dichas Administraciones tributarias, estatal o foral, de acuerdo con sus normas de procedimiento.

5.5. Plazo y presentación

- Modelo 200
 - En el plazo de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Para entidades con ejercicio coincidente con el año natural, el plazo finaliza el 26 de julio, por ser inhábil el 25.
 - Si el pago se domicilia en una entidad de crédito colaboradora con la AEAT, el plazo será desde el 1 de julio hasta el 21 de julio de 2021, ambos inclusive.
 - Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de julio de 2021, deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a dicha fecha, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando el modelo aprobado para el ejercicio 2019.
 - En los 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, atendiendo al trimestre en que se produce cualquiera de las siguientes circunstancias respecto al establecimiento permanente (EP) (si el plazo de declaración se hubiera iniciado antes del 1 de julio, deberán presentar la declaración hasta el 26 de julio, salvo que hubieran optado por utilizar los modelos aprobados para 2019, en cuyo caso los plazos serán aquellos).

- Cuando concluya el período impositivo por el cese en la actividad de un EP.
 - Se realice la desafectación de la inversión realizada en el EP.
 - Se produzca la transmisión del EP.
 - Se produzca el traslado de residencia de la casa central o el fallecimiento del titular del establecimiento permanente.
 - El mismo plazo anterior se aplica a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, a contar desde dicho cese.
- Modelo 220

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

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

Modelos	Puede utilizar	Forma de presentación	Plazos
200	Con carácter general todos los sujetos pasivos del Impuesto y los no residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español	Vía electrónica	<p>En los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo</p> <p>Si el plazo de declaración se inició antes del 1 de julio de 2021 deberán presentar la declaración antes del 26 de julio, salvo que se hubiera presentado utilizando los modelos para ejercicios iniciados en 2019</p> <p>Por cese en la actividad, transmisión EP, traslado de la casa central o fallecimiento del titular del EP, el plazo es de 20 primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero</p>
220	Grupos fiscales y cooperativas que tributen por el régimen de consolidación fiscal	Vía electrónica	Dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la sociedad dominante o entidad cabecera del grupo

II. IMPUESTO SOBRE TRANSACCIONES FINANCIERAS

La [Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras](#), publicada en el BOE el 16 de octubre de 2020, estableció su entrada en vigor a los tres meses de su publicación en el BOE, esto es, el pasado 16 de enero de 2021.

Hecho imponible

Estarán sujetas al impuesto las **adquisiciones a título oneroso de acciones representativas del capital social de sociedades de nacionalidad española**,

- No estarán sujetas las adquisiciones de acciones que deriven de un split o de un contra-split, ya que no constituyen adquisiciones a título oneroso.
- No estarán sujetas las adquisiciones de acciones resultantes de ampliaciones de capital totalmente liberadas, ni las resultantes de programas de retribución a los accionistas (scrip dividend)

Cuando se cumplan determinadas condiciones:

- a) Que estén admitidas a negociación en un mercado español, o de otro Estado de la UE, o en un mercado considerado equivalente de un tercer país.
 - No estarán sujetas las adquisiciones que no estén admitidas a negociación en un mercado regulado o equivalente, sino en un sistema multilateral de negociación español (por ejemplo, BME, Growth) o de otro Estado de la UE, o equivalente de un tercer país.
- b) Que el valor de capitalización bursátil de la sociedad sea, a 1 de diciembre del año anterior a la adquisición, superior a 1.000 millones de euros.¹⁶
 - Durante el período comprendido entre la fecha de entrada en vigor de la Ley del Impuesto y el 31.12.2021, el requisito de capitalización bursátil superior a 1.000 millones de € se referirá al valor de capitalización a 16.12.2021.
 - Las sociedades que cotizan en Bolsa por primera vez en 2021 no quedarán sujetas hasta el año natural siguiente.

Asimismo, quedan sujetas al impuesto:

- a) Las adquisiciones onerosas de los valores negociables constituidos por certificados de depósito representativos de las acciones a que se refiere el apartado anterior, cualquiera que sea el lugar de establecimiento de la entidad emisora de dichos valores.
- b) Las adquisiciones de los valores que deriven de la ejecución o liquidación de obligaciones o bonos convertibles o canjeables, de instrumentos financieros derivados, así como de cualquier instrumento financiero, o de los contratos financieros
 - No se entienden incluidos en el ámbito de aplicación del Impuesto la adquisición de
 - a) Bonos y obligaciones convertibles
 - b) Instrumentos financieros derivados sobre las acciones,
 - c) Warrants
 - d) Derechos de suscripción preferente
 - e) Participaciones preferentes

¹⁶ La AEAT publicará la relación de sociedades españolas cuyas acciones, a fecha 16 de diciembre de 2020, tienen un valor de capitalización bursátil superior a 1.000 millones de euros. [[Acceder a la publicación](#)]

- Quedarán sujetos en el momento de su ejecución o liquidación si da lugar a una entrega de acciones o de valores negociables constituidos por certificados de depósito representativos de esas acciones.

Exenciones

Estarán exentas del impuesto, **entre otras**

- a) Las adquisiciones derivadas de la emisión de acciones, así como las adquisiciones derivadas de la emisión de los certificados de depósito emitidos exclusivamente para crear dichos valores
- b) Las adquisiciones derivadas de una oferta pública de venta de acciones, en su colocación inicial entre inversores.
- c) Las adquisiciones que en el contexto de la admisión de acciones a bolsa realicen los intermediarios financieros encargados de la estabilización de precios en el marco de un encargo de estabilización conforme a las previsiones contenidas en el Reglamento (UE) 596/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre el abuso de mercado y por el que se derogan la Directiva 2003/6/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, y las Directivas 2003/124/CE, 2003/125/CE y 2004/72/CE de la Comisión.
- d) Las adquisiciones derivadas de las operaciones de compra o de préstamo y demás operaciones realizadas por una entidad de contrapartida central o un depositario central de valores sobre los instrumentos financieros sujetos a este impuesto, en el ejercicio de sus respectivas funciones en el ámbito de la compensación o en el de la liquidación y registro de valores.
- e) Las adquisiciones realizadas por intermediarios financieros por cuenta del emisor de las acciones en el ejercicio de sus funciones de proveedores de liquidez, en virtud de un contrato de liquidez que cumpla los requisitos exigidos por la Circular 1/2017, de 26 de abril, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que tengan como único objetivo favorecer la liquidez de las operaciones y la regularidad de la cotización de sus acciones, en el ámbito de las prácticas de mercado aceptadas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores en virtud de lo previsto en el Reglamento 596/2014 (UE) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre el abuso de mercado.
- f) Las adquisiciones realizadas en el marco de las actividades de creación de mercado.
 - No será de aplicación la exención a los miembros de mercado por el solo hecho de que utilicen un servicio de acceso electrónico directo al mercado proporcionado por el miembro.
- g) **Las adquisiciones de acciones entre entidades que formen parte del mismo grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.**
- h) **Las adquisiciones a las que sea susceptible de aplicación el Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea regulado en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.**
 - Para la aplicación de la exención no resultará necesaria la aplicación efectiva del régimen especial. Bastará con que las operaciones puedan encuadrarse en los supuestos de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores en los términos de la LIS.
- i) **Las adquisiciones de acciones propias, o de acciones de la sociedad dominante efectuadas por cualquier otra entidad que forme parte de su grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, realizadas en el marco de un programa de recompra que tenga como único propósito alguno de los objetivos siguientes:**

1. La reducción del capital del emisor.
2. El cumplimiento de las obligaciones inherentes a los instrumentos financieros de deuda convertibles en acciones.
3. El cumplimiento de las obligaciones derivadas de los programas de opciones de acciones u otras asignaciones de acciones para los empleados o los miembros de los órganos de administración o supervisión **del emisor o de una entidad del grupo.**
 - La exención no será aplicable a las adquisiciones posteriores de las acciones por parte de los empleados, aunque tengan su origen en un plan retributivo de su empresa.

Devengo

El impuesto se devenga en el momento en que se efectúa la anotación registral de los valores a favor del adquirente en una cuenta o registro de valores, ya sea en una entidad que preste el servicio de custodia o en el sistema de un depositario central de valores.

- Teniendo en cuenta que las adquisiciones que se efectúan en centros de negociación, generalmente, se liquidan el segundo día hábil posterior a la fecha de ejecución, las primeras adquisiciones gravadas corresponderán a las ejecutadas en los dos días hábiles anteriores al de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto.

Base imponible

La base imponible estará constituida por el importe de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto, sin incluir los costes de transacción derivados de los precios de las infraestructuras de mercado, ni las comisiones por la intermediación, ni ningún otro gasto asociado a la operación.

Contribuyentes

Es contribuyente del impuesto el adquirente de los valores.

Sujetos pasivos

Es sujeto pasivo del impuesto, con independencia del lugar donde esté establecido:

- a) La empresa de servicios de inversión o entidad de crédito que realice la adquisición por cuenta propia.
- b) En el caso de que la adquisición no se realice por una empresa de servicios de inversión o entidad de crédito que actúe por cuenta propia, serán sujetos pasivos como sustitutos del contribuyente:
 1. En el caso de que la adquisición se realice en un centro de negociación → el miembro del mercado que la ejecute.
 2. Si la adquisición se ejecuta al margen de un centro de negociación, en el ámbito de la actividad de un internalizador sistemático → el propio internalizador sistemático.
 3. Si la adquisición se realiza al margen de un centro de negociación y de la actividad de un internalizador sistemático → el intermediario financiero que reciba la orden del adquirente de los valores, o realice su entrega a este último en virtud de la ejecución o liquidación de un instrumento o contrato financiero.
 4. En el caso de que la adquisición se ejecute al margen de un centro de negociación y sin la intervención de ninguna de las personas o entidades a que se refieren los párrafos anteriores, → la entidad que preste el servicio de depósito de los valores por cuenta del adquirente.

Responsable

Será responsable solidario de la deuda tributaria el adquirente de los valores que haya comunicado al sujeto pasivo información errónea o inexacta determinante de la aplicación indebida de exenciones, o una menor base imponible

La responsabilidad alcanzará a la deuda tributaria correspondiente a la aplicación indebida o incorrecta de las exenciones o de las reglas especiales de determinación de la base imponible.

Tipo impositivo

El impuesto se exigirá al tipo impositivo del 0,2%.

Declaración e ingreso

El procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras se ha desarrollado en el [Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo](#), publicado el pasado 26 de mayo de 2021, tanto en los supuestos en que las autoliquidaciones se presenten e ingresen a través de un depositario central de valores establecido en territorio español como en aquellos en que la presentación e ingreso se realice directamente por los sujetos pasivos ante la Administración tributaria.

- El depositario central de valores deberá presentar en el **plazo comprendido entre los días diez y veinte del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual**, en nombre y por cuenta de cada sujeto pasivo que hubiera efectuado la comunicación y el abono una autoliquidación del impuesto.
- En los supuestos en los que no proceda realizar la presentación e ingreso de la autoliquidación, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, por un depositario central de valores establecido en territorio español, el sujeto pasivo deberá presentar en el **plazo comprendido entre los días diez y veinte del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual** una autoliquidación del impuesto e ingresar la deuda tributaria.

Disposición transitoria única. Primeras autoliquidaciones del Impuesto.

La presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo y abril de 2021, así como el ingreso de las respectivas deudas tributarias, se efectuará en el plazo para la presentación e ingreso de la autoliquidación correspondiente al mes de mayo de 2021.

La [Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo](#), por la que se aprueba el **modelo 604** "Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación, ha sido publicada en el BOE del 28.05.2021. **La presentación se efectuará de forma obligatoria por vía electrónica a través de Internet, en la sede electrónica de la AEAT.**

III. NORMATIVA Y RESOLUCIONES RELEVANTES EN EL ÁMBITO LEGAL

A continuación, les señalamos la normativa relevante dictada y/o publicada durante el mes de mayo:

- *Ley Orgánica 7/2021, de 26 de mayo, de protección de datos personales tratados para fines de prevención, detección, investigación y enjuiciamiento de infracciones penales y de ejecución de sanciones penales.* Establece las normas relativas a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de los datos de carácter personal por parte de las autoridades competentes, con fines de prevención, detección, investigación y enjuiciamiento de infracciones penales o de ejecución de sanciones penales, incluidas la protección y prevención frente a las amenazas contra la seguridad pública.
- *Ley 6/2021, de 28 de abril, por la que se modifica la Ley 20/2011, de 21 de julio, del Registro Civil.* Entre otras medidas, se llevan a cabo mejoras técnicas como la asignación del código personal por el sistema informático del Registro Civil con la colaboración del Ministerio del Interior en su confección, al cual se asociará de forma inmediata el número del DNI cuando la persona tenga nacionalidad española, o cualquier otro documento identificativo oficial en otro caso, siendo único e invariable durante toda la vida del sujeto.
- *Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climática y transición energética.* Recoge las políticas de adaptación y la necesidad de definir un sistema de indicadores de impactos y adaptación al cambio climático, que facilite un seguimiento y evaluación de las políticas públicas, así como la necesidad de elaborar informes de riesgos. Además, fija un marco para facilitar la equidad en la transición a una economía descarbonizada.
- *Real Decreto-ley 8/2021, de 4 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes en el orden sanitario, social y jurisdiccional, a aplicar tras la finalización de la vigencia del estado de alarma declarado por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2.* Norma que regula el modelo de cogobernanza a través del Consejo Interterritorial del Sistema Nacional de Salud una vez concluido el segundo estado de alarma, unido a las previsiones contenidas en el resto de la normativa sanitaria, junto con las modificaciones puntuales introducidas en esta norma, lo que constituye un marco jurídico suficiente en las actuales circunstancias epidemiológicas y de control de la enfermedad.
- *REAL DECRETO-LEY 9/2021, de 11 de mayo, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, para garantizar los derechos laborales de las personas dedicadas al reparto en el ámbito de las plataformas digitales.* Coloquialmente conocida como "Ley Rider", la norma viene a implantar la presunción de laboralidad de las personas que presten servicios de reparto para empleadoras que operen mediante gestión algorítmica del servicio o a través de plataformas digitales.

De igual modo, se otorga a la representación legal de los trabajadores de este tipo de empresas la capacidad de ser informada de los parámetros, criterios y, en general, el funcionamiento de los algoritmos que rijan el acceso al reparto y las condiciones de trabajo. Hasta la fecha, el funcionamiento de los algoritmos de este tipo de empresas resultaba secreto para los repartidores. En base a criterios hasta ahora desconocidos, la empresa adjudicaba al repartidor una puntuación. Cuanto más alta fuera, el trabajador podía acogerse a unas condiciones de reparto más favorables (en cuanto a turnos o a número de repartos, por ejemplo).

En conclusión, a través de la norma, se impone a las empresas la obligación de facilitar a la representación legal de los trabajadores los criterios de funcionamiento de dichos algoritmos.

- *Real Decreto 327/2021, de 11 de mayo, por el que se modifica el Real Decreto 181/2008, de 8 de febrero, de ordenación del diario oficial "Boletín Oficial del Estado", para adaptarlo al Tablón Edictal Judicial Único.* El objeto del presente real decreto es regular la publicación del Tablón Edictal Judicial Único por parte de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. De entre las distintas opciones posibles, el real decreto establece un modelo paralelo al del Tablón Edictal Único, ya existente en el ámbito de los anuncios de notificación que realizan las administraciones públicas, si bien incorporando características propias, atendida la singularidad de la actividad jurisdiccional. El presente real decreto entró en vigor el pasado 1 de junio de 2021.
- *Real Decreto 341/2021, de 18 de mayo, por el que se regula la concesión directa de ayudas para la restauración ambiental de zonas afectadas por la transición energética en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia correspondiente a proyectos de zonas degradadas a causa de la minería del carbón.* Publicado en el BOE núm. 119/2021, el 19 de mayo de 2021.
- *Real Decreto 368/2021, de 25 de mayo, sobre medidas de acción positiva para promover el acceso al empleo de personas con capacidad intelectual límite.* Establece un conjunto de medidas de acción positiva dirigidas a promover el acceso al empleo ordinario de las personas con capacidad intelectual límite que tengan reconocida oficialmente esta situación.
- *Real Decreto-ley 11/2021, de 27 de mayo, sobre medidas urgentes para la defensa del empleo, la reactivación económica y la protección de los trabajadores autónomos.* Incluye la prórroga de los expedientes de regulación temporal de empleo (ERTE) hasta el 30 de septiembre de 2021.

Prorroga la aplicación de las medidas de flexibilidad que se han adoptado desde el comienzo de la crisis sanitaria y en los términos previstos en el Real Decreto-ley 2/2021 y las medidas extraordinarias en materia de exoneraciones en las cotizaciones a la Seguridad Social de las empresas. También prorroga las medidas extraordinarias en materia de protección por desempleo de las personas trabajadoras recogidas en el Real Decreto-ley 30/2020, de medidas sociales en defensa del empleo y, por último, prorroga todas aquellas medidas complementarias de protección necesarias para garantizar la estabilidad en el empleo, evitando despidos y destrucción de puestos de trabajo.

Mantienen su vigencia las medidas extraordinarias recogidas en el Real Decreto-ley 30/2020, relacionadas con extinciones y despidos, la interrupción del cómputo de los contratos temporales, la salvaguarda de empleo, así como los límites relacionados con el reparto de dividendos y transparencia fiscal y el uso de horas extraordinarias y nuevas externalizaciones.

- *Circular informativa 4/2021, de 5 de mayo, de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, de petición de información a las empresas titulares de instalaciones de transporte de energía eléctrica para la supervisión y cálculo de la retribución de la actividad:* Establece los criterios que deberán seguir las empresas propietarias de instalaciones de transporte de energía eléctrica para la remisión del inventario auditado de instalaciones de transporte de energía eléctrica cuya puesta en servicio haya sido anterior al 1 de enero del año posterior al que se refiere la información.
- *Resolución de 12 de mayo de 2021, de la Secretaría de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 11 de mayo de 2021, por el que se aprueba el Código de Buenas Prácticas para el marco de renegociación para clientes con financiación avalada previsto en el Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19.*
- *Resolución de 12 de mayo de 2021, de la Secretaría de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 11 de mayo de 2021, por el que se extiende el plazo de solicitud y se adaptan las condiciones de los avales regulados por los Reales Decretos-leyes 8/2020, de 17 de marzo, y 25/2020, de 3 de julio, y se desarrolla el régimen de*

cobranza de los avales ejecutados, establecido en el artículo 16 del Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo.

- *Orden TED/456/2021, de 29 de abril, por la que se determina el contenido y las condiciones de remisión al Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico de la Información sobre los precios aplicados a los consumidores finales de electricidad.* Determina el contenido y las condiciones en que las comercializadoras de energía eléctrica que se determinen, deben remitir al Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico la información sobre los precios aplicados a los consumidores finales de electricidad que adquieren la energía para su uso propio, tanto domésticos como no domésticos, teniendo en cuenta lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/1952, relativo a las estadísticas europeas sobre los precios del gas natural y la electricidad y por el que se deroga la Directiva 2008/92/CE, relativa a un procedimiento comunitario que garantice la transparencia de los precios aplicables a los consumidores industriales finales de gas y de electricidad. Fue publicado en el BOE núm. 113/2021, el 12 de mayo de 2021.
- *Resolución de 13 de mayo de 2021, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores.* Ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 7/2021, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores.
- *Orden TMA/498/2021, de 21 de mayo, por la que se modifican los plazos para solicitar y formalizar los préstamos avalados y subvencionados por el Estado establecidos en la Orden TMA/378/2020, de 30 de abril, por la que se definen los criterios y requisitos de los arrendatarios de vivienda habitual que pueden acceder a las ayudas transitorias de financiación establecidas en el artículo 9 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19.*
- *Resolución de 20 de mayo de 2021.* Ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 8/2021, por el que se adoptan medidas urgentes en el orden sanitario, social y jurisdiccional, a aplicar tras la finalización de la vigencia del estado de alarma declarado por el Real Decreto 926/2020, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2.

A continuación, les relacionamos una serie de resoluciones judiciales y administrativas en los ámbitos mercantil y laboral dictadas y/o publicadas durante el mes de mayo que consideramos de especial interés:

1. Mercantil

- **Sentencia del Tribunal Supremo. Sala de lo Civil, de fecha 29 de abril de 2021, sobre el concepto de consumidor de una entidad deportiva sin ánimo de lucro que solicita la declaración de nulidad por abusiva de una cláusula de limitación de la variabilidad del tipo de interés en un préstamo hipotecario.** El Alto Tribunal se remite a la sentencia 230/2019, de 11 de abril, para determinar los criterios de Derecho comunitario para calificar a una persona como consumidora han sido resumidos por la STJUE de 14 de febrero de 2019, C-630/17: "el concepto de "consumidor" [...] debe interpretarse de forma restrictiva, en relación con la posición de esta persona en un contrato determinado y con la naturaleza y la finalidad de este, y no con la

situación subjetiva de dicha persona, dado que una misma persona puede ser considerada consumidor respecto de ciertas operaciones y operador económico respecto de otras". Por consiguiente, solo a los contratos celebrados fuera e independientemente de cualquier actividad o finalidad profesional, con el único objetivo de satisfacer las propias necesidades de consumo privado de un individuo, les es de aplicación el régimen específico establecido [...] para la protección del consumidor como parte considerada más débil, mientras que esta protección no se justifica en el caso de contratos cuyo objeto consiste en una actividad profesional. En el caso que nos ocupa, la prestataria era una asociación deportiva y que dedicara el préstamo a la mejora de sus instalaciones no implica ánimo de lucro, pues entraba dentro de sus finalidades no lucrativas el mantenimiento de sus propiedades, y, por lo tanto, actúa en calidad de consumidora en la operación enjuiciada.

- **Sentencia del Tribunal Supremo. Sala de lo Civil, de fecha 4 de mayo de 2021, por la que se cambia las reglas de caducidad de anotaciones preventivas de embargo.** La cuestión se suscita en torno al efecto que puede tener la certificación de cargas, solicitada en el curso de la ejecución de un determinado embargo objeto de anotación preventiva y de la que se deja constancia mediante una nota marginal, respecto de la vigencia de la anotación preventiva y su oponibilidad frente a derechos inscritos o anotados con posterioridad a la anotación preventiva de embargo. Sobre todo cuando el plazo de cuatro años de la anotación preventiva se cumple después de que se hubiera emitido la certificación de cargas y antes de que se hubiera solicitado la inscripción registral del decreto de adjudicación con el que concluye la ejecución del bien embargado. El Tribunal Supremo establece que la registradora puede acceder a la cancelación de las cargas posteriores, dejando únicamente a salvo las eventuales inscripciones de derechos adquiridos después de que en el registro ya no constara la anotación de embargo por haberse cancelado el asiento.
- **Sentencia del Tribunal Supremo. Sala de lo Civil, de fecha 4 de mayo de 2021, relativa a los arrendamientos o cesión de uso en el marco de un concurso de acreedores.** El litigio trata de determinar la calificación de los créditos derivados de los arrendatarios o cesionarios de plazas de atraque que hubieran adelantado desde el principio el importe correspondiente a todas las anualidades para financiar al Club Náutico, si al declararse el concurso del arrendador quedaran varias anualidades pendientes de iniciarse, las obligaciones correspondientes a estas anualidades no habrían surgido todavía. A los efectos de su tratamiento concursal, podría entenderse que estaban pendientes de cumplimiento, sin perjuicio de que los arrendatarios ya hubieran adelantado el dinero que se debía aplicar a cada una de esas anualidades conforme surgiera la obligación de pago con el comienzo de cada anualidad. Finalmente, el Tribunal Supremo considera que la obligación del Club Náutico de mantener a cada una de los arrendatarios o cesionarios de las plazas de atraque en las anualidades contratadas, tras la declaración de concurso, debe satisfacerse con cargo a la masa y no es propiamente un crédito concursal, en aplicación a la regla contenida en el art. 62.1 LC.
- **Sentencia del Tribunal Supremo. Sala de lo Civil, de fecha 25 de mayo de 2021, relativa a la revocación del apoderamiento de un administrador mancomunado de la sociedad.** El litigio trata de determinar si uno de los dos administradores mancomunados puede solicitar judicialmente se revoque el poder solidario conferido al otro administrador solidario por parte del consejo de administración de la citada sociedad en su momento. Tras desavenencias entre los dos administradores mancomunados, se interpone demanda por uno de ellos al entender que si el poder se otorgó por el anterior consejo de administración a favor de la demandada, la existencia del nuevo régimen de administración (administradores mancomunados), suponía una revocación tácita del poder. El TS interpreta que no puede depender la subsistencia del poder conferido de la exclusiva voluntad del propio apoderado, porque estaría privando al órgano de administración de la posibilidad de revocar la representación voluntaria. En consecuencia, el Tribunal Supremo falla en igual sentido que la Audiencia Provincial, revocando, en consecuencia el poder.

- **Sentencia del Tribunal Supremo. Sala de lo Civil, de fecha 28 de mayo de 2021, relativa al diez a quo para el cómputo del plazo de impugnación de acuerdos sociables inscribibles.** El litigio versa sobre respecto a la demanda interpuesta por los socios titulares de la nuda propiedad del 30% del capital social de una sociedad por la que solicitaban la declaración de nulidad de los acuerdos sociales adoptados por la junta general por los que se aprobaron las cuentas anuales de tres ejercicios. En primera y segunda instancia, se interpreta que la acción se encontraba caducada por el transcurso del plazo anual, al entender que debe computarse desde la fecha de adopción de los acuerdos y no desde el depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil. El Tribunal Supremo, contrariamente a lo interpretado en instancias inferiores, establece que, al no quedar acreditado que los demandantes hubieran asistido a la junta general en que se adoptaron los acuerdos impugnados, el cómputo del plazo de ejercicio de la acción impugnativa no debería comenzar en la fecha de la adopción de los acuerdos, sino en la fecha en que el depósito de las cuentas resulta oponible a terceros. Para ello, equipara el depósito de las cuentas al término "amplio" de inscripción, a que se refiere el art. 205 LSC.
- **Auto 193/2021, de fecha 18 de mayo de 2021, dictado por el Juzgado de lo Mercantil N.º2 de Barcelona, por el que se autoriza la venta en sede pre-pack de la unidad productiva de la concursada.** El Magistrado autoriza a la Administración concursal de una sociedad para que proceda a la venta de la unidad productiva de la concursada puesto que cumple con los requisitos establecidos en el TRLC. El Juzgado, constató que se cumplían los requisitos exigidos por el artículo 218 de la TRLC aprobó la oferta presentada pre-pack. Según establece el artículo 205 TRLC, se puede enajenar bienes y derechos de la masa activa, antes de la aprobación del convenio, previa autorización judicial, siempre que se garantice que la venta se realice a la mejor oferta realizada en conjunto, atendida la publicidad y transparencia con la que la misma se ha llevado a cabo conforme al informe del experto independiente designado en el mismo que la administración concursal.
- **Resolución de 5 de mayo de 2021, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación del registrador mercantil y de bienes muebles de Ourense, por la que se resuelve no practicar la inscripción de una reducción y simultánea ampliación de capital.** El registrador suspende la inscripción por no constar el ejercicio o renuncia del derecho de suscripción preferente de los socios que no votaron a favor del acuerdo de reducción y ampliación del capital social. Se trata de una junta universal celebrada telemáticamente en virtud de la que se redujo el capital a cero, a causa de pérdidas, y se aumentaba simultáneamente mediante la compensación de un crédito que frente a la sociedad ostentaba un tercero. La sociedad recurre alegando que únicamente existe derecho de suscripción preferente cuando el desembolso se hace con cargo a aportaciones dinerarias. La Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública confirma la nota de calificación y establece que en la llamada operación acordeón, debe respetarse siempre el derecho de suscripción preferente de los socios, se realice el desembolso como se haga.
- **Resolución de 7 de mayo de 2021, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación del registrador mercantil y de bienes muebles VI de Barcelona, por la que se deniega la inscripción de una escritura de elevación a público de acuerdos sociales.** El objeto de este recurso consiste en resolver si es válida la junta general convocada para proceder al nombramiento de administradores y aprobación de las cuentas anuales de una sociedad, por parte de un consejo de administración cuyos cargos habían caducado, y si, por ende, representa un defecto insubsanable para la inscripción en el Registro Mercantil de los acuerdos adoptados en dicha junta. La Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública determina que la junta se convoca no solo para el nombramiento de administradores, sino también para la aprobación de las cuentas anuales, y que la validez de la convocatoria admitida para la renovación de los administradores, se puede extender a la aprobación de las cuentas anuales, por lo que estima el recurso y revoca la nota de calificación.

- **Resolución de 17 de mayo de 2021, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación del registrador mercantil XI de Madrid a practicar la inscripción de una anotación preventiva de la solicitud de un complemento de convocatoria de la junta general de la sociedad.** El registrador no practica la anotación preventiva de solicitud de complemento de convocatoria porque, según el mismo, no se acredita haberse recibido en plazo la notificación fehaciente en el domicilio social dentro de los cinco días hábiles desde la publicación de la convocatoria, como establece el art. 172 LSC, ni tampoco se ajusta a los requisitos establecidos en el art. 104 LSC. La Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública confirma la nota de calificación del registrador al considerar que la solicitud del complemento de convocatoria había sido recibido con más de cinco días desde la publicación de la convocatoria. Además no se considera "notificación fehaciente" el correo electrónico por el que se solicita el complemento, puesto que no ha intervenido una "entidad prestadora de servicios de certificación".
- **Resolución de 25 de mayo de 2021, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación del registrador mercantil XXIII de Madrid a practicar la inscripción de una escritura de constitución de sociedad.** El registrador califica con defectos una escritura pública de constitución de sociedad porque el objeto social, entre otros, establecía como actividad el "asesoramiento financiero", y según su criterio, dicha actividad está reservada a empresas de servicios de inversión, cuyos requisitos, como lo es la autorización en inscripción en los correspondientes registros administrativos, la sociedad no cumplía. Asimismo, también califica con defectos el artículo de los estatutos sociales que establecía que el cargo de administrador sería remunerado, pudiendo ser compatible con otra relación laboral o civil con la sociedad. La Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública lleva a cabo idéntica interpretación que el registrador, respecto al primero de los defectos, no obstante establece que la escritura pública puede inscribirse parcialmente excluyendo la disposición relativa al asesoramiento financiero. Respecto a la cláusula relativa a la retribución del administrador, interpreta la cláusula en su conjunto y revoca la calificación del registrador.

2. Laboral

- *Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 1 de junio, núm. 584/2021, sobre impugnación de estatutos sindicales.* La Sala convalida la inscripción de los estatutos del sindicato Organización de Trabajadoras Sexuales, tras la demanda de impugnación interpuesta por la Plataforma 8 de Marzo Sevilla, la Comisión para la Investigación de Malos Tratos a Mujeres y el Ministerio Fiscal, por ser ilegal la prostitución y por no haber en ella, bajo ningún concepto, relación laboral. El Tribunal Supremo declara formalmente ajustados a derecho tanto los estatutos del sindicato como su inscripción, sin entrar a valorar en ningún caso la legalidad o ilegalidad de la prostitución, al ser ello facultad exclusiva del legislador.
- *Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 5 de mayo, núm. 482/2021, sobre el derecho fundamental a la huelga.* Se declara responsable a la empresa de la vulneración del derecho a la huelga en caso de que los mandos intermedios u otros trabajadores ejerzan *motu proprio* las funciones que ejercerían, en condiciones normales, los trabajadores huelguistas. Disminuir *de facto* la presión asociada a la huelga a través de sustitución de los huelguistas constituye un acto contrario al derecho constitucional a la huelga.
- *Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Social, de 10 de mayo, núm. 104/2021, sobre teletrabajo.* La Sala declara que el tiempo en que el trabajador no pueda prestar sus servicios teletrabajando debido a incidentes ajenos a su voluntad como cortes de luz o de la conexión a internet debe considerarse como tiempo de trabajo efectivo, no susceptible de ser recuperado en

otro momento. No obstante, la empresa gana el derecho a accionar contra el proveedor del servicio interrumpido por los gastos salariales soportados, ex artículo 1902 del Código Civil.

- *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 7 de junio, sobre igualdad retributiva.* Se condena al Colegio de Arquitectos de Madrid al aumento de sueldo y al pago de una indemnización de 6.251 euros a una trabajadora por la vulneración del derecho fundamental a la igualdad, al apreciarse una brecha salarial del 12% entre la media de remuneraciones de los tres hombres y las dos mujeres que integran la categoría profesional, sin que concurra causa que lo justifique. Tal conducta no puede quedar amparada en que el salario de las mujeres sea superior al que establece el Convenio Colectivo para su categoría profesional.
- *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 19 de diciembre de 2019, núm. 5095/2019, sobre acoso laboral.* La Sala sienta una doctrina que diferencia el acoso laboral por razones sexuales de cualquier otro tipo de acoso laboral. Así pues, mientras que el acoso laboral genérico requiere una conducta sistemática y reiterada en el tiempo destinada a minar la integridad psíquica y la dignidad del trabajador, únicamente se requiere un único episodio de acoso laboral por razones sexuales para constatar su existencia, y, en consecuencia, proceder al despido disciplinario de quien lleve a cabo tales conductas.

IV. RESEÑA DE INTERÉS: ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO QUE DETERMINA EL MOMENTO EN QUE DEBE FIJARSE LA RETRIBUCIÓN ANUAL DE LOS ADMINISTRADORES Y EL POSIBLE CONFLICTO DE INTERÉS DEL SOCIO/ADMINISTRADOR EN EL MARCO DEL EJERCICIO DE SU DERECHO DE VOTO EN LA JUNTA

El Tribunal Supremo (“**Tribunal**”), en su reciente sentencia de fecha 13 de mayo de 2021 (“**Sentencia**”), ha analizado dos aspectos centrales sobre la aprobación de la remuneración de los administradores en aquellas sociedades donde el cargo de administrador sea retribuido, por parte de la Junta General.

En este sentido, la indicada Sentencia: (i) establece un criterio flexible en relación a la aplicación del artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital (“**LSC**”), relativo a la retribución de los administradores, sobre el momento en que la retribución de los administradores debe ser aprobada por la Junta General; y, adicionalmente, (ii) ha interpretado el artículo 190 de la LSC relativo al conflicto de intereses del socio, en relación con la votación por parte del representante del socio en la Junta que ostenta a su vez la condición de administrador u otro cargo de la compañía, en el marco del acuerdo por el que se fija la retribución del órgano de administración y de otros cargos de la sociedad.

En relación con **la primera** de las cuestiones antes enunciadas, es decir, la fecha en la que debe aprobarse por la junta la remuneración máxima de los administradores por parte de la Junta General, el Tribunal establece que la cuantía máxima que debe percibir el administrador, en las sociedades en que dicho cargo sea remunerado, podrá ser establecida por la Junta General en cualquier momento del ejercicio, con independencia del momento en que ésta se celebre dentro de dicho ejercicio.

El Tribunal entiende, por tanto, que no necesariamente la retribución debe ser establecida, o en su caso modificada, en la primera Junta General del ejercicio para el cual se aprueba dicha retribución, pudiendo ser establecida o modificada en cualquier Junta General que se celebre durante el ejercicio.

En este sentido, la Sentencia establece que en virtud de lo dispuesto por el artículo 217.3 LSC, el importe máximo de remuneración anual debe ser aprobado por la Junta General y el cual regirá mientras no se modifique por la propia Junta General, pero tanto la fijación inicial como las eventuales modificaciones no necesariamente han de realizarse en la primera Junta General que se celebre en el ejercicio al que se pretenda aplicar. También se acomoda a la finalidad del precepto que esta aprobación se haga, como es el caso, muy avanzado el ejercicio económico, pues lo relevante es que la junta preste su autorización o conformidad durante este ejercicio. El Tribunal Supremo confirma así la opinión de la mayoría de la doctrina científica que venía entendiendo que la Junta que debe fijar la retribución máxima anual de los administradores podía celebrarse en cualquier momento durante el ejercicio en cuestión.

En relación con **la segunda** de las cuestiones, esto es, la interpretación del artículo 190 LSC sobre el posible conflicto de interés del socio en la votación de la retribución de los administradores o de otros cargos del organigrama de la sociedad, por parte del propio socio que ostenta dichos cargos, el Tribunal ha fijado, a través de la Sentencia, tres aspectos relevantes:

- 1.- Que el deber de abstención establecido en el artículo 190 LSC es aplicable tanto si el conflicto de interés existe respecto del socio como si existe respecto de la persona que ejercita en concreto el derecho de voto en representación del socio.
- 2.- El Tribunal considera que el conflicto de interés que se da en la votación en la Junta General de la retribución de los administradores o de otros cargos de la sociedad por el socio que ostenta dichos cargos, no puede encuadrarse dentro de los supuestos establecidos en el artículo 190 LSC, ni, en particular, en su epígrafe c): “*liberarle de una obligación o concederle un derecho*”. Por tanto, no procede, en estos supuestos, la abstención en la votación del socio en conflicto en la correspondiente votación.

En particular, el Tribunal establece en la propia Sentencia que: *“Sólo en aquellos casos en que la liberación de la obligación o la concesión del derecho tengan su origen en un acto unilateral de la sociedad, pero no cuando lo tengan en una relación bilateral entre el socio y la sociedad de las que surgen recíprocos derechos y obligaciones para ambas partes, como en este caso que se trata de la remuneración de un contrato bilateral de prestación de servicios”.*

- 3.- Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal entiende que existe conflicto de interés en la votación por parte del socio en conflicto, siendo aplicable, por tanto, el artículo 190.3 LSC, el cual establece que:

*“En los casos de conflicto de interés distintos de los previstos en el apartado 1, los socios no estarán privados de su derecho de voto. **No obstante, cuando el voto del socio o socios incursos en conflicto haya sido decisivo para la adopción del acuerdo, corresponderá, en caso de impugnación, a la sociedad y, en su caso, al socio o socios afectados por el conflicto, la carga de la prueba de la conformidad del acuerdo al interés social. Al socio o socios que impugnen les corresponderá la acreditación del conflicto de interés.** De esta regla se exceptúan los acuerdos relativos al nombramiento, el cese, la revocación y la exigencia de responsabilidad de los administradores y cualesquiera otros de análogo significado en los que el conflicto de interés se refiera exclusivamente a la posición que ostenta el socio en la sociedad. En estos casos, corresponderá a los que impugnen la acreditación del perjuicio al interés social”.*

En esta línea el Tribunal señala que, en este caso, para la adopción del acuerdo fue decisivo el voto del socio en conflicto, por lo que le corresponde al socio en conflicto acreditar que no hay lesión del interés social.

El propio Tribunal añade, en relación con el concepto de lesión al interés social, lo siguiente: *“La referencia a la lesión al interés social se entiende a la totalidad del apartado 1 del art. 204 LSC, por lo que también se produce lesión cuando el acuerdo, aunque no cause daño al patrimonio social, sea impuesto de manera abusiva por la mayoría. Se entiende por esto último que el acuerdo no responda a una necesidad razonable de la sociedad y es adoptado por la mayoría en interés propio y en detrimento de los demás socios.”*

Por lo anterior, en virtud de la Sentencia, se abre una nueva vía para impugnar aquellas retribuciones del órgano de administración o de cargos de la sociedad que han sido aprobadas en escenarios que pueden comprenderse entre los supuestos del artículo 190.3 LSC en relación con el 204.1 LSC.

V. CALENDARIO FISCAL: JUNIO

Junio 2021						
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
21	22	23	24	25	26	27
28	29	30				

22 de junio

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Mayo 2021. Grandes empresas: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216 230
IVA
- Mayo 2021. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349
- Mayo 2021. Operaciones asimiladas a las importaciones: 380
IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS
- Mayo 2021: 430
IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN
- Marzo 2021. Grandes empresas: 561, 562, 563
- Mayo 2021: 548, 566, 581

Declaración de operaciones por los destinatarios registrados, representantes fiscales y receptores autorizados: 510

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD

- Mayo 2021. Grandes empresas: 560
IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES
- Pago fraccionado 2021. Pago fraccionado: 584

IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

- Enero, febrero, marzo, abril y mayo 2021: 604

25 de junio

RENTA Y PATRIMONIO:

Borrador y declaración anual 2020 con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta: D-100, D-714

30 de junio

RENTA Y PATRIMONIO

- Declaración anual 2020 con resultado a devolver, renuncia a la devolución, negativo y a ingresar sin domiciliación del primer plazo: D-100, D-714
- Régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para trabajadores desplazados 2020: 151

DECLARACIÓN INFORMATIVA ANUAL DE AYUDAS RECIBIDAS EN EL MARCO DEL REF DE CANARIAS Y OTRAS AYUDAS DE ESTADO POR CONTRIBUYENTES DEL IRPF O DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

- Año 2020: 282

IVA

- Mayo 2021: autoliquidación: 303
- Mayo 2021: Grupo de entidades, modelo individual: 322
- Mayo 2021: grupo de entidades, modelo agregado: 353

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.