



**LA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN
DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
DEL EJERCICIO 2019**

DOMINGO CARBAJO VASCO

Economista. Licenciado en Derecho.

Licenciado en Ciencias Políticas.

Inspector de Hacienda del Estado.



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

**LA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE
SOCIEDADES DEL EJERCICIO 2019.**

DOMINGO CARBAJO VASCO

**Economista. Licenciado en Derecho. Licenciado en Ciencias
Políticas.**

Inspector de Hacienda del Estado.

TIRANT LO BLANCH, JULIO DE 2020.

1. INTRODUCCIÓN:

a) **Normativamente: muy escasos cambios legislativos.**

b) **Formalmente: intento de cambiar el modelo de ayuda y apoyo a la declaración. Tránsito similar al modelo “web” del IRPF y apoyo,**

Sin embargo,

c) **Irrupción del COVID-19. Cambio de paradigma. Una campaña “anormal”. Incertidumbre: estado de apertura de las oficinas públicas, ¿aplazamiento de los plazos?, fomento de la atención vía TIC, etc.**

Y, SOBRE TODO, CAMBIOS EN LOS PLAZOS DE DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO.

d) **Conclusiones.**

2. NORMATIVA DE INTERÉS.

1. EL REAL DECRETO-LEY 19/2020.NUEVAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y LOS PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IS DEL EJERCICIO 2019.

I. INTRODUCCIÓN.

El 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. (“Boletín Oficial del Estado” de 27), constituye hasta la fecha la última norma que trata de hacer frente a los efectos económicos y sociales de esta pandemia.

Nos encontramos ante la enésima legislación extraordinaria derivada de la COVID-19 y, nuevamente, se trata de un Real Decreto-Ley con todo lo que esta fuente jurídica formal con rango de Ley trae consigo: precipitación, dudas respecto de sus límites, en especial, en materia tributaria, necesidad de motivar su “extraordinaria y urgente necesidad”, artículo 86.1 de la Constitución Española, etc.

En el Decreto-Ley se incluyen disposiciones de muy variado calado, modificando, en muchos supuestos, normas que figuran ya en anteriores Decretos-Leyes por lo que (como asimismo menciona su propia EM) gran parte del contenido del Decreto-Ley deriva de la adaptación, modificación y cambio de reglas anti-COVID-19.

También en muchos casos se amplían en el tiempo los efectos de normas anteriormente aprobadas, a medida que las consecuencias de la pandemia se extienden temporalmente.

El Decreto-Ley clasifica las medidas adoptadas en las siguientes áreas:

- a) En el ámbito agrario que conlleva, en general, alteraciones a la redacción del Real Decreto-Ley 13/2020, ver arriba. En general, de lo que se trata es de la prórroga hasta el 30 de septiembre del citado Real Decreto-ley 13/2020, de 7 de abril.
- b) Medidas en el ámbito científico, algunas de las cuales poco o nada tienen que ver con la COVID-19 (nueva violación de la motivación esencial de este Real Decreto-ley).
- c) Medidas en el ámbito económico, de variado contenido y, entre las cuales destacamos la extensión de las moratorias de créditos hipotecarios en hipotecas, previstas, en principio, para determinados colectivos vulnerables, a las personas o entidades que lleguen a acuerdos voluntarios con las entidades de crédito.

Esta ampliación de las moratorias hipotecarias (que también alcanza a los créditos al consumo) tiene un enorme impacto en la economía nacional, al favorecer la conservación del consumo (aunque, en contrapartida, vuelve a reducir la rentabilidad de nuestras entidades de crédito, ya de por sí muy pequeña)¹ y, además, trae consigo la ampliación de la exención del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (en adelante, IAJD) que recae sobre estas operaciones, para facilitarlas, ver abajo.

¹ Como justifica la EM,I, del Real Decreto-Ley, C, *Medidas en el ámbito económico*, párrafos 25 y siguientes :

Desde una perspectiva objetiva, el denominador común de estos dos tipos de moratorias (hipotecaria y no hipotecaria) es, básicamente, la suspensión temporal de las obligaciones de pago y el no devengo de intereses durante el tiempo de duración de la moratoria (tres meses desde que se solicita). Desde una perspectiva subjetiva, el elemento común es que estas dos moratorias establecidas por ley se limitan a aquellas personas físicas en situación de vulnerabilidad económica. Fueron concebidas no como medidas de acceso general destinado a paliar los efectos de la posible mora de cualquier persona, sino como mecanismo de respuesta inmediata para las personas en situación de vulnerabilidad económica. La moratoria legal se limita a quienes se hallen en las circunstancias de vulnerabilidad específicamente señaladas en el artículo 16 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo.

Con el objetivo de favorecer la aplicación de medidas y acuerdos de aplazamiento de los pagos de créditos y préstamos con un alcance más aún más amplio que el inicialmente previsto en las moratorias legales y con carácter complementario a estas, este real decreto-ley incorpora un régimen especial para los acuerdos de moratoria alcanzados entre las entidades prestamistas y sus clientes. Cuanto mayor sea el alcance subjetivo de estos acuerdos de aplazamiento de la deuda, cuanto más numeroso sea el colectivo de personas a las que beneficia, más reducido será el impacto económico generado de forma inmediata por la pandemia.

En el ámbito de la Unión Europea, la Autoridad Bancaria Europea ha venido promoviendo la adopción de medidas dirigidas a limitar el impacto económico causado por la pandemia y, en particular, la extensión de aplazamientos y moratorias a partir de acuerdos promovidos por asociaciones de entidades en cada Estado miembro, aplicando, en particular, un tratamiento contable y prudencial favorable a las operaciones acogidas a tales acuerdos (Guía EBA GL 2020/02). Esta Guía ha sido adoptada en el ámbito nacional mediante acuerdo de la Comisión Ejecutiva del Banco de España de 19 de mayo de 2020.

El régimen especial de moratoria previsto en este real decreto-ley no solo amplía el colectivo de personas beneficiarias de un aplazamiento de sus deudas, más allá de los económicamente vulnerables, sino que también permite a estos últimos prolongar el aplazamiento una vez finalizado el período de duración de la moratoria legal.

A partir de este régimen, nos encontraríamos con tres tipos posibles de moratorias. La primera es la que se produce por ministerio de la ley, operando en el contrato de préstamo los efectos de las previsiones de los artículos 13.3, 14 y 15 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo (moratoria hipotecaria), y en los artículos 24.2 y 25 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo (moratoria no hipotecaria). Estamos en este caso en lo que denominamos «moratoria legal».

El segundo tipo de moratoria sería la pactada entre las partes y acogida a lo previsto en los Acuerdos sectoriales suscritos entre las entidades prestamistas, a través de sus asociaciones representativas. A estas moratorias el presente real decreto-ley les asocia unas consecuencias sobre la base de la necesidad de agilizar los trámites para su concesión y procurar una extensión rápida de sus efectos entre los prestatarios. Estas moratorias convencionales amparadas en un acuerdo sectorial se

- d) Medidas en el ámbito del empleo y la SS, entre las cuales se incluye un nuevo intento de aclarar y eliminar los errores que la precipitada redacción de medidas anteriores estaba causando para su gestión.
- e) Medidas de contenido tributario.

II.DISPOSICIONES TRIBUTARIAS.

regulan en los artículos 6 a 8 y la disposición transitoria primera.

*El tercer tipo de moratorias serían aquellas que, amparadas en el principio de libertad de pactos del 1.255 del Código Civil son acordadas por las partes, no siéndoles de aplicación lo dispuesto en los artículos 6 a 8 y la disposición transitoria primera. Ello no obstante, las que se formalicen con los deudores que se encuentren en situación de vulnerabilidad económica definida en el artículo 16 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, aplicarán las condiciones de duración, efecto inmediato y no devengo de intereses previstas legalmente **y se beneficiarán de la correspondiente bonificación de honorarios registrales y notariales y de la exención de la cuota gradual de actos jurídicos documentados.***

*En este real decreto-ley se establece el régimen especial del segundo tipo de moratoria, la convencional acogida a un acuerdo marco sectorial. Este tipo de moratorias, para poder acogerse a las especiales medidas incorporadas en el presente real decreto ley han de moverse necesariamente dentro de los límites y condicionantes impuestos en el mismo, con un marco de derechos y obligaciones específicas y distintas que no resulta de aplicación para el resto de las moratorias convencionales. **El régimen se articula en torno a tres artículos, una disposición transitoria, una final y una derogatoria.***

El artículo 6 establece el marco sectorial en el que han de desenvolverse los acuerdos de moratoria a los que se aplique el régimen de este real decreto-ley. En particular, las entidades deben manifestar su adhesión al acuerdo marco y comunicarlo al Banco de España.

Se establece también el deber de comunicación de datos específicos sobre las moratorias concedidas por parte de las entidades que apliquen este régimen especial, al tiempo que se establece el carácter de norma de ordenación y disciplina de los preceptos sobre esta moratoria aquí regulada, lo que permitirá activar el control de su cumplimiento por parte del Banco de España.

El artículo siguiente por su parte, establece el régimen que habrán de seguir las moratorias acogidas al Acuerdo marco sectorial señalado en el artículo anterior, así como las limitaciones que dichas moratorias habrán de tener. Una de ellas es la forma de articularse el ajuste del contrato de préstamo, tras el aplazamiento, que podrá consistir en la redistribución de las cuotas, manteniendo el plazo pactado en el contrato de préstamo, o bien en la ampliación del plazo de vencimiento.

Otra de las limitaciones es la prohibición de usar el acuerdo de moratoria para establecer nuevas condiciones que no figurasen en el contrato de préstamo objeto de moratoria, tales como la comercialización de nuevos productos o el requerimiento de nuevas garantías. Se hace necesario, no obstante, el acuerdo entre las partes para determinar el modo en que deban mantenerse determinados contratos de seguros asociados al cumplimiento de la obligación de pago, cuyo mantenimiento favorece tanto al prestamista como al prestatario, en la medida que mantiene la calidad del crédito y, al mismo tiempo, permite al deudor cubrir contingencias que pueden impedir el adecuado cumplimiento del contrato. Así se establece en el apartado 2 del artículo 7. El eventual aumento de los costes, por esta razón, constituye una excepción a la prohibición general de incrementar los gastos en el sentido que recoge el apartado 3 del mismo artículo, así como la posibilidad de cobrar comisiones que se otorga a las operaciones de préstamos sin interés para compensar exclusivamente la pérdida de rentabilidad que

a. Consideraciones generales.

En el plano tributario, el contenido del Real Decreto-Ley vuelve, asimismo, a incurrir en esa sensación de que nos enfrentamos a una norma creada a rebufo de la situación, una disposición que reacciona tarde ante los hechos y que, como es el supuesto, modifica disposiciones anteriores (verbigracia, las reglas de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias del Real Decreto-Ley 7/2020) que se han revelado como

produce la moratoria en estos casos, para poder situarlas en pie de igualdad con el resto de operaciones y no desincentivar la concesión de moratorias que afecten a las mismas, generalmente relacionadas con préstamos al consumo a corto plazo.

Un aspecto importante de este precepto es la coordinación operativa entre la moratoria legal y la convencional suscrita al amparo de un acuerdo marco sectorial cuando concurren sobre el mismo préstamo, situación esta en la que se establece que los efectos de la moratoria convencional se producirán una vez finalice la legal, garantizando de este modo la prevalencia y los efectos de esta en todo momento. Dicho de otro modo, en el caso de que el deudor beneficiario de una moratoria convencional suscrita al amparo de un Acuerdo marco sectorial lo fuere también de la legal por encontrarse en la situación de vulnerabilidad económica prevista en el artículo 16 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, las condiciones de una y otra moratoria se aplicarán de forma sucesiva en modo tal que durante el plazo de tres meses previsto en el artículo 14 de dicho texto legal no se devengarán ni intereses ordinarios ni moratorios.

Las limitaciones de los desplazamientos es una de las características del contexto temporal sobre el que se proyectan los efectos de este real decreto-ley, tal como se reflejan en las normas que declaran el estado de alarma. Estas limitaciones aconsejan (i) potenciar el uso de canales telemáticos como complemento a los hasta ahora prevalentes, de un lado, y (ii) aligerar los trámites a realizar en el proceso de elaboración y adopción del acuerdo de moratoria, de otro...

Por su parte, el artículo 8 viene a establecer un régimen excepcional de otorgamiento de los instrumentos notariales en los que se formalicen, cuando resulte necesario, las moratorias convencionales acordadas al amparo de uno de los Acuerdos Sectoriales promovidos por las asociaciones de entidades financieras al objeto de complementar la moratoria legal y agilizar la tramitación de los correspondientes acuerdos, de manera que se logre cuanto antes su plena efectividad.

Para facilitar la formalización de estas moratorias y evitar el riesgo de colapso del normal funcionamiento de los bancos y de las Notarías y Registros, se prevé una flexibilización del régimen ordinario de otorgamiento, que permita atender con celeridad y eficiencia las solicitudes presentadas durante el estado de alarma, muchas de las cuales todavía no han podido ser formalizadas por expresa disposición de la Ley (artículo 16 ter), pero manteniendo a la vez un nivel de garantía y protección adecuado de los derechos de los deudores hipotecarios.

Este régimen excepcional, resultará de aplicación siempre que entre la entidad financiera y el deudor beneficiario de la moratoria se pacte que el importe del principal aplazado se abone ampliando el plazo de vencimiento en un número de meses equivalente a la duración de la moratoria, y se cumplan el resto de condiciones relativas al devengo de intereses, prohibición de comisiones y gastos e interdicción de cualquier otro producto combinado o vinculado.

La disposición transitoria primera establece la aplicación de las previsiones de este real decreto-ley a las moratorias en tramitación antes de su entrada en vigor, de manera que se ajusta la tramitación para hacer posible esta aplicación sin merma de su agilidad, ni de las garantías para los deudores, que recibirán en todo momento la documentación explicativa de los efectos de la moratoria antes del momento de la elevación a público del contrato. Cuando la documentación no haya podido ser

insuficientes para hacer frente los efectos económicos y sociales de la pandemia.

Siguiendo con los aspectos impositivos (véase la letra E. *Medidas en el ámbito tributario*, EM, II), seguimos considerando tales regulaciones como insuficientes, por sus efectos temporales y limitados, casi cicateros, por ejemplo, sigue sin aplazarse de manera generalizada el período de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades, aunque se adoptan medidas, ligadas al ámbito contable (ver epígrafe anterior) que, en el fondo, llevan a tal aplazamiento.

Básicamente, las medidas tributarias concretas aparecen en los siguientes apartados del cuerpo legislativo:

a) **Extensión a cuatro meses de la moratoria de intereses en aplazamientos y fraccionamientos de deuda tributaria.**

1º) Intereses de demora en aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias (Disposición final séptima, disposición final novena y disposición transitoria segunda RD-ley 19/2020)

Se amplía a cuatro meses el plazo de no devengo de intereses de demora para los aplazamientos y fraccionamientos de los artículos 14 del Real Decreto- Ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19 y 52 del RD-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-19.²

entregada antes de la firma de la moratoria, el deudor tendrá derecho de desistimiento de la moratoria durante un plazo de 10 días, todo ello antes de la elevación a público del acuerdo...

Por su parte, se establece mediante disposición final el régimen de exención de las escrituras de formalización de las moratorias, tanto de las legales, como de las convencionales suscritas al amparo de un acuerdo marco sectorial, a la cuota gradual de documentos notariales, como medida destinada a facilitar e incentivar la adopción de estas medidas de aplazamiento de las deudas por parte de las entidades. Finalmente, la disposición derogatoria única elimina a este respecto la prohibición de formalizar escrituras públicas durante la vigencia del estado de alarma hasta que no se restablezca la libertad deambulatoria, prevista en el apartado segundo del artículo 16 ter del Real decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, puesto que el régimen ahora establecido permite agilizar la elevación a público del acuerdo de moratoria...

(La negrita es nuestra).

Estas modificaciones se aplicarán, respectivamente, a las solicitudes de aplazamiento que se hubieran presentado a partir de la entrada en vigor de los dichos Reales Decretos-leyes 7/2020, de 12 de marzo y 11/2020, de 31 de marzo³.

Hay que tener en cuenta que esta moratoria en el pago de intereses se extiende, asimismo, a las deudas de carácter aduanero en la Disposición Final Novena. Tres del Real Decreto-Ley.⁴

b) Nuevas reglas para la autoliquidación del IS del período impositivo 2019.

c.1. En general.

2º) Nueva reglas para la presentación de las autoliquidaciones del IS del ejercicio 2019.

² **Disposición final séptima. Modificación del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.**

El apartado 4 del artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, queda redactado del siguiente modo:

«4. Las condiciones del aplazamiento serán las siguientes: a) El plazo será de seis meses. b) No se devengarán intereses de demora durante los primeros cuatro meses del aplazamiento.».

³ **Disposición transitoria segunda. Ampliación del plazo de no devengo de intereses de demora para los aplazamientos del artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, y del artículo 52 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.**

Las modificaciones del apartado 4 del artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, y del apartado 6 del artículo 52 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, se aplicarán, respectivamente, a las solicitudes de aplazamiento que se hubieran presentado a partir de la entrada en vigor de dichos Reales Decretos-leyes 7/2020, de 12 de marzo, y 11/2020, de 31 de marzo.

⁴ **Disposición final novena. Modificación 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...**

Tres. El apartado 6 del artículo 52 queda redactado del siguiente modo:

«6. Las condiciones del aplazamiento serán las siguientes: a) El plazo será de seis meses desde la finalización del plazo de ingreso que corresponda conforme a lo previsto en el artículo 108 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión. b) No se devengarán intereses de demora durante los primeros cuatro meses del aplazamiento.»

Como hemos expuesto en varios epígrafes de este libro, el plazo para la presentación de las autoliquidaciones del IS se estaba acercando a su cumplimiento, como máximo el día 25 de junio, sin que el Gobierno hubiese realizado la decisión razonable: ampliarlo.

Además, como la base imponible del IS depende del rendimiento neto según la contabilidad del contribuyente, art. 10.3 LIS y, en materia de aprobación y revisión de cuentas anuales sí se habían adoptado decisiones que permitían su retraso en aprobarlas, publicarlas y en auditarlas, se planteaban problemas para, materialmente, disponer del tiempo necesario para que el modelo de autoliquidación del IS respondiese adecuadamente al resultado de los Libros Oficiales de Contabilidad (ver epígrafe anterior de este trabajo).

Por ello, el Real Decreto-Ley parece haber optado por una doble medida de flexibilidad: hacer más amplia la posibilidad de que se formalicen las cuentas de las entidades sometidas al IS, art. 7 LIS y, tras haber efectuado en esas cuentas las revisiones oportunas, permitir una declaración-liquidación tributaria del IS, de carácter complementario que tenga en cuenta esas aprobaciones y revisiones, llamémoslas “tardías”, de las cuentas anuales del ejercicio 2020.

De esta forma, podemos señalar dos tipos de cambios legislativos en el Real Decreto-Ley que inciden en la autoliquidación del IS del período impositivo 2019:

- A. Las derivadas de los plazos vinculados a la presentación, aprobación, etc. de las Cuentas Anuales.
- B. Las de presentación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2019.

c.2. Disposiciones contables.

Dado que la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades va a depender, ahora, de la aprobación de las cuentas anuales, hay que tomar en consideración lo regulado en el artículo 40 del propio Real Decreto-Ley, es decir, la modificación de los plazos de formulación y aprobación de cuentas anuales.

La EM del Real Decreto-ley justifica la nueva redacción (II, E) de la siguiente forma:

El artículo 40 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, estableció una regulación extraordinaria de plazos de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales de las personas jurídicas de derecho privado no comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 41 de dicho texto legal, relativo a las sociedades anónimas cotizadas. Dicha situación afecta a la obligación de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, por cuanto la determinación de su base imponible en el método de estimación directa se efectúa sobre la base de su resultado contable. En este sentido, para paliar los efectos producidos por las medidas extraordinarias citadas, se faculta a los contribuyentes del Impuesto que no hayan podido aprobar sus cuentas anuales con anterioridad a la finalización del plazo de declaración del Impuesto para que presenten la declaración con las cuentas anuales disponibles a ese momento en los términos prescritos por la norma.

Posteriormente, cuando las cuentas sean aprobadas conforme a derecho y se conozca de forma definitiva el resultado contable se presentará una segunda declaración. Si de ella resultase una cantidad a ingresar superior o una cantidad a devolver inferior a la derivada de la primera declaración, la segunda autoliquidación tendrá la consideración de complementaria. En el resto de los casos, esta segunda autoliquidación tendrá el carácter de rectificación de la primera, produciendo efectos por su mera presentación, sin necesidad de resolución de la Administración tributaria sobre la procedencia de la misma. En ningún caso, la segunda autoliquidación tendrá efectos preclusivos y el Impuesto sobre Sociedades podrá ser objeto de comprobación plena. Al hilo de lo anterior, con el fin de ir avanzando en la reactivación de la actividad económica, social, administrativa y judicial, y dotar de seguridad jurídica al sistema, se modifica el artículo 40 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, estableciendo que el plazo de tres (meses) para formular las cuentas anuales y demás documentos legalmente obligatorios comenzará a contarse desde el 1 de junio y no desde la finalización del estado de alarma.

Con esto, se aporta seguridad jurídica, pues se sustituye un plazo dinámico y no uniforme, pues variará según el grado de desescalada en que se encuentre la Comunidad Autónoma, en cuyo territorio tenga su domicilio la sociedad, por una fecha cierta, el 1 de junio y se reactiva el tráfico

jurídico social. Adicionalmente, se reduce de tres a dos meses el plazo para aprobar las cuentas anuales desde la formulación, con lo que las empresas dispondrán antes de unas cuentas aprobadas y depositadas en el Registro Mercantil y se armoniza dicho plazo para todas las sociedades, sean o no cotizadas, en modo tal que todas deberán tener las cuentas aprobadas dentro de los diez primeros meses del ejercicio”.

Esta modificación legislativa se produce por medio de los apartados tres y cuatro de la Disposición final octava de este Real Decreto-Ley 19/2020⁵

En suma, se establece que el plazo de tres meses para formular las cuentas anuales y demás documentos legalmente obligatorios por parte de una entidad, sin diferenciar entre que cotice en Bolsa o no, comenzará a contarse desde el 1 de junio de 2020 y no, desde la finalización del estado de alarma.

Adicionalmente, se reduce de tres a dos meses el plazo para aprobar las cuentas anuales desde la formulación, con lo que las empresas dispondrán antes de unas cuentas aprobadas y depositadas en el Registro Mercantil y se armoniza dicho plazo para todas las sociedades, sean o no cotizadas, de modo que todas las entidades deberán tener las cuentas aprobadas dentro de los diez primeros meses del ejercicio.

En estas condiciones, pueden existir entidades que ya tengan sus cuentas presentadas y aprobadas el día 1 de junio de 2020 y otras no, lo que

⁵ **Disposición final octava. Modificación del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.**

El Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, queda modificado como sigue:

...

Se modifica el apartado 3 del artículo 40, que queda redactado en los siguientes términos:

«La obligación de formular las cuentas anuales, ordinarias o abreviadas, individuales o consolidadas, en el plazo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social que incumbe al órgano de gobierno o administración de una persona jurídica y, cuando fuere legalmente exigible, el informe de gestión y demás documentos exigibles según la legislación de sociedades, queda suspendida hasta el 1 de junio de 2020, reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde esa fecha. No obstante lo anterior, será válida la formulación de las cuentas que realice el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica durante el estado de alarma pudiendo igualmente realizar su verificación contable dentro del plazo legalmente previsto o acogiéndose a la prórroga prevista en el apartado siguiente.»

Cuatro. Se modifica el apartado 5 del artículo 40, que queda redactado en los siguientes términos:

«5. La junta general ordinaria, para aprobar las cuentas del ejercicio anterior, se reunirá necesariamente dentro de los dos meses siguientes a contar desde que finalice el plazo para formular las cuentas anuales.»

podría incidir en la calidad, integridad y fiabilidad de los datos que aparecen en la autoliquidación del IS.

c.3. Disposiciones tributarias.

Artículo 12. *Presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades para los contribuyentes que se ajusten para la formulación y aprobación de las cuentas anuales del ejercicio a lo dispuesto en los artículos 40 y 41 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.*

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, cuyo plazo para la formulación y aprobación de las cuentas anuales del ejercicio se ajuste a lo dispuesto en los artículos 40 y 41 del Real Decreto-Ley 8/2020, presentarán la declaración del Impuesto para el período impositivo correspondiente a dicho ejercicio en el plazo previsto en el apartado 1 del artículo 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) que es, no lo olvidemos, hasta seis meses después del inicio del período impositivo, con un tope en el día 25 de julio de 2020 (este ejercicio, el 27 de julio, ya que el 25 y el 26 son inhábiles).

Si a la finalización de este último plazo, las cuentas anuales no hubieran sido aprobadas, la declaración se realizará con las cuentas anuales disponibles.

A estos efectos, se entenderá por cuentas anuales disponibles:

- Para las sociedades anónimas cotizadas, las cuentas anuales auditadas a que se refiere la letra a) del artículo 41.1 del Real Decreto-ley 8/2020.

- Para el resto de contribuyentes, las cuentas anuales auditadas o, en su defecto, las cuentas anuales formuladas por el órgano correspondiente o, a falta de estas últimas, la contabilidad disponible llevada de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rijan.

En el caso de que la autoliquidación del Impuesto que deba resultar con arreglo a las cuentas anuales aprobadas difiera de la presentada en el

plazo ordinario de declaración, los contribuyentes presentarán una nueva autoliquidación con plazo hasta el 30 de noviembre de 2020.

Nueva declaración complementaria: Esta nueva autoliquidación tendrá la consideración de **complementaria** a los efectos previstos en el artículo 122 de la Ley General Tributaria (LGT), si de ella resultase una cantidad a ingresar superior o una cantidad a devolver inferior a la derivada de la autoliquidación anterior efectuada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

La cantidad a ingresar resultante devengará intereses de demora, conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT desde el día siguiente a la finalización del plazo previsto en el artículo 124.1 de la LIS, sin que le resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT.

No resultará de aplicación respecto de la nueva autoliquidación, las limitaciones a la rectificación de las opciones a que se refiere el artículo 119.3 de la LGT.

En el caso de devolución de cantidades derivadas de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, se aplicará el artículo 127 de la LIS. A estos efectos, el plazo de los 6 meses se contará a partir de la finalización del plazo establecido en el apartado anterior para la presentación de la nueva autoliquidación, es decir, la autoliquidación complementaria.

No obstante lo anterior, cuando de la rectificación, a la que se refiere la letra b) del apartado 3 del artículo 12 de este RD-Ley 19/2020, resulte una cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso efectivo en la autoliquidación anterior, se devengarán intereses de demora sobre dicha cantidad desde el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de declaración a que se refiere el apartado 1 del artículo 124 de la LIS hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Finalmente, se indica que las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios a las que se refiere este artículo 12, podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda y que, en particular, no se derivará ningún efecto preclusivo de las rectificaciones, a las que se refiere la letra b) del apartado 2 de este artículo.

Dado que la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades depende, ahora, de la aprobación de las cuentas anuales, hay

que tomar en consideración lo regulado en el artículo 40 del propio Real Decreto-Ley, es decir, se modifican los **plazos de formulación y aprobación de cuentas anuales: se modifica el artículo 40 del RD-ley 8/2020, de 17 de marzo.** (Apartados tres y cuatro de la Disposición final octava RD-ley 19/2020).

Se establece que el plazo de tres meses para formular las cuentas anuales y demás documentos legalmente obligatorios comenzará a contarse desde el 1 de junio de 2020 y no, desde la finalización del estado de alarma.

Adicionalmente, se reduce de tres a dos meses el plazo para aprobar las cuentas anuales desde la formulación, con lo que las empresas dispondrán antes de unas cuentas aprobadas y depositadas en el Registro Mercantil y se armoniza dicho plazo para todas las sociedades, sean o no cotizadas, de modo que todas las entidades deberán tener las cuentas aprobadas dentro de los diez primeros meses del ejercicio.

c.3. Disposiciones tributarias.

El artículo 12 del Real Decreto-Ley regula la **presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades para los contribuyentes que se ajusten para la formulación y aprobación de las cuentas anuales del ejercicio a lo dispuesto en los artículos 40 y 41 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.** ⁶

⁶ 1. *Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades cuyo plazo para la formulación y aprobación de las cuentas anuales del ejercicio se ajuste a lo dispuesto en los artículos 40 y 41 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, presentarán la declaración del Impuesto para el período impositivo correspondiente a dicho ejercicio en el plazo previsto en el apartado 1 del artículo 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

Si a la finalización de este último plazo, las cuentas anuales no hubieran sido aprobadas por el órgano correspondiente, la declaración se realizará con las cuentas anuales disponibles.

A estos efectos, se entenderá por cuentas anuales disponibles:

a) Para las sociedades anónimas cotizadas, las cuentas anuales auditadas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 41 del mencionado Real Decreto-ley 8/2020.

b) Para el resto de contribuyentes, las cuentas anuales auditadas o, en su defecto, las cuentas anuales formuladas por el órgano correspondiente, o a falta de estas últimas, la contabilidad disponible llevada de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rijan.

2. En el caso de que la autoliquidación del Impuesto que deba resultar con arreglo a las cuentas anuales aprobadas por el órgano correspondiente difiera de la presentada con arreglo a lo dispuesto en

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, cuyo plazo para la formulación y aprobación de las cuentas anuales del ejercicio se ajuste a lo dispuesto en los artículos 40 y 41 del Real Decreto-Ley 8/2020, presentarán la declaración del Impuesto para el período impositivo correspondiente a dicho ejercicio en el plazo previsto en el apartado 1 del artículo 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) que es, no lo olvidemos, hasta seis meses después del inicio del período impositivo, con un tope en el día 25 de julio de 2020.

Si a la finalización de este último plazo, las cuentas anuales no hubieran sido aprobadas, la declaración se realizará con las cuentas anuales disponibles.

el apartado anterior, los contribuyentes presentarán una nueva autoliquidación con plazo hasta el 30 de noviembre de 2020.

a) La nueva autoliquidación tendrá la consideración de complementaria a los efectos previstos en el artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si de ella resultase una cantidad a ingresar superior o una cantidad a devolver inferior a la derivada de la autoliquidación anterior efectuada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

La cantidad a ingresar resultante devengará intereses de demora conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente a la finalización del plazo previsto en el apartado 1 del artículo 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, sin que le resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) En los casos no comprendidos en la letra anterior, la nueva autoliquidación producirá efectos desde su presentación, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en los artículos 126 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, ni se limiten las facultades de la Administración para verificar o comprobar la primera y la nueva autoliquidación.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado, no resultará de aplicación respecto de la nueva autoliquidación las limitaciones a la rectificación de las opciones a que se refiere el apartado 3 del artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- 1. En el caso de devolución de cantidades derivadas de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, se aplicará el artículo 127 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos el plazo de los 6 meses se contará a partir de la finalización del plazo establecido en el apartado anterior para la presentación de la nueva autoliquidación.*

No obstante lo anterior, cuando de la rectificación a la que se refiere la letra b) del apartado anterior resulte una cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso efectivo en la autoliquidación anterior, se devengarán intereses de demora sobre dicha cantidad desde el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de declaración a que se refiere el apartado 1 del artículo 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

- 4. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios a las que se refiere este artículo podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda. En particular, no se derivará ningún efecto preclusivo de las rectificaciones a las que se refiere la letra b) del apartado 2 de este artículo.*

A estos efectos, se entenderá por cuentas anuales disponibles:

- Para las sociedades anónimas cotizadas, las cuentas anuales auditadas a que se refiere la letra a) del artículo 41.1 del Real Decreto-ley 8/2020.
- Para el resto de contribuyentes, las cuentas anuales auditadas o, en su defecto, las cuentas anuales formuladas por el órgano correspondiente o, a falta de estas últimas, la contabilidad disponible llevada de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rijan.

En el caso de que la autoliquidación del Impuesto que deba resultar con arreglo a las cuentas anuales aprobadas, difiera de la presentada en el plazo ordinario de declaración, los contribuyentes presentarán una nueva autoliquidación con plazo hasta el 30 de noviembre de 2020.

Esa “nueva declaración complementaria” tiene características propias, en primer lugar, tendrá la consideración de **complementaria** a los efectos previstos en el artículo 122 de la Ley General Tributaria (LGT)⁷, si de ella resultase una cantidad a ingresar superior o una cantidad a devolver

⁷ **Declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas.**

1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviere condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

3. Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad.

inferior a la derivada de la autoliquidación anterior efectuada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

La cantidad a ingresar resultante devengará intereses de demora, conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT⁸ desde el día siguiente a la finalización del plazo previsto en el artículo 124.1 de la LIS, sin que le resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT, es decir, no habrá recargos por declaraciones extemporáneas.

⁸ Interés de demora.

1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.

2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

d) Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.

e) Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.

f) Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente

3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

4. No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para

No resultará de aplicación respecto de la nueva autoliquidación, las limitaciones a la rectificación de las opciones a que se refiere el artículo 119.3 de la LGT⁹.

En el caso de devolución de cantidades derivadas de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, se aplicará el artículo 127 de la LIS¹⁰. A estos efectos, el plazo de los 6 meses se contará a partir de la finalización del

notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

5. En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.

⁹ 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

¹⁰ **Devolución.**

1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los 6 meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas a cuenta de este Impuesto, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados de este Impuesto realizados, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores

plazo establecido en el apartado anterior para la presentación de la nueva autoliquidación, es decir, la autoliquidación complementaria.

No obstante lo anterior, cuando de la rectificación, a la que se refiere la letra b) del apartado 3 del artículo 12 de este RD-Ley 19/2020, resulte una cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso efectivo en la autoliquidación anterior, se devengarán intereses de demora sobre dicha cantidad desde el día siguiente a la finalización del plazo voluntario de declaración a que se refiere el apartado 1 del artículo 124 de la LIS hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Finalmente, se indica que las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios a las que se refiere este artículo 12, podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda y que, en particular, no se derivará ningún efecto preclusivo de las rectificaciones, a las que se refiere la letra b) del apartado 2 de este artículo.

d)Lista de “morosos”.

Por su parte, la Disposición adicional tercera del Real Decreto-Ley, titulada: **Ampliación del plazo para publicar la denominada “lista de morosos” con la Administración tributaria, recogida en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria**, establece que la publicación de este listado, derivada de la concurrencia a fecha 31 de diciembre de 2019 de los requisitos exigidos para la inclusión en aquél, se producirá, en todo caso, antes del 1 de octubre de 2020.

e)Exención de IAJD en renovaciones hipotecarias.

liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

3. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

Como hemos anticipado, se aprovecha la redacción del Real Decreto-ley para una **nueva modificación del alcance de la exención en el IAJD, volviendo a extenderle a todas las moratorias de hipotecas producidas por la COVID-19**, es decir, tanto las legales como las convencionales.

Con la redacción de la Disposición Final Primera del Real Decreto-Ley¹¹, la exención en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados para todas las escrituras derivadas de las moratorias de hipotecas causadas por la COVID-19, se extienden, no sólo a los casos de los sujetos en circunstancias vulnerables que se delimitan en el artículo 13.3 del Real Decreto-ley 8/2020, sino a todas las moratorias convencionales, solicitadas por los acreedores hipotecarios por esta pandemia; lo cual amplía enormemente este beneficio fiscal.

Téngase en cuenta que, a 25 de mayo de 2020, el número de hipotecas afectadas por esa situación de renovación convencional ascendía a 228.000.

2. Proyecto de Orden por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31

¹¹ *Disposición final primera. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.*

Se añade un nuevo número 29) en el apartado B) del artículo 45.I del texto refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que tendrá la siguiente redacción:

«29. Las escrituras de formalización de las moratorias previstas en artículo 13.3 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, así como en el artículo 24.2 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, y de las moratorias convencionales concedidas al amparo de Acuerdos marco sectoriales adoptados como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 previstas en el artículo 7 del Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo.».

de diciembre de 2019, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

NOVEDADES:

A. Desde el punto de vista normativo y, en relación con el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, no ha habido modificaciones normativas para los períodos impositivos iniciados en 2019 que afecten a los modelos que se aprueban por la presente orden.

No obstante, algunas modificaciones normativas que tuvieron efectos, una vez iniciado el período impositivo de 2018, pueden constituir para determinados contribuyentes, dependiendo de la fecha de inicio de su período impositivo, una novedad en su declaración del impuesto.

También se destaca la consideración como gasto fiscalmente no deducible del pago del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en la constitución del crédito hipotecario.

B. Desde el punto de vista de la gestión fiscal, sin embargo, hay previstas novedades significativas.

Como novedad funcional de mayor calado, este año se ofrecerán para el Modelo 200 de los períodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2019, datos fiscales.

De este modo se da continuidad a la línea estratégica asistencial de la Agencia Tributaria ya implantada en otras figuras impositivas, en particular, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF).

Estos datos fiscales tendrán carácter informativo y su objetivo es asistir en la correcta cumplimentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

En la línea de poder seguir avanzando tanto con las mejoras experimentadas en la campaña de Sociedades 2018 por la sustitución del programa de ayuda PADIS por el **formulario Sociedades Web**, como en la asistencia vía datos fiscales, se ha hecho necesario modificar el Modelo 200 con el objetivo de que la Agencia Tributaria disponga de mayor información que permita, en ejercicios futuros, poder ayudar a los contribuyentes en su obligación de autoliquidar el Impuesto sobre Sociedades.

El cambio más importante introducido en el modelo 200 para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2019, por estas razones, es **el cuadro de detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias** (excluida la corrección por Impuesto sobre Sociedades) de la página 19 del modelo 200, 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 de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto sobre Sociedades) 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.

C. Otras novedades de carácter formal:

Por otra parte, con el objetivo de obtener un mayor detalle de la información correspondiente a determinadas partidas, mejorando la gestión del Impuesto y reduciendo el número de requerimientos que actualmente suscitan determinados conceptos y cuantías, se ha considerado necesario introducir las siguientes novedades en el Modelo 200:

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

-Un cuadro desglose con importes agrupados de la deducción por donativos a entidades sin fines lucrativos, con información sobre el importe de la misma que aplica el porcentaje del 35 o el 40 % en el caso de que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, así como información sobre los donativos a actividades prioritarias de mecenazgo que aplicarán los porcentajes incrementados del 40 % y 45 %, respectivamente.

Esta novedad permitirá asistir al contribuyente en el cálculo de los límites aplicables a esta deducción.

-Además, en el Modelo 200 se han introducido nuevos caracteres en la página 1 con el objetivo de mejorar la identificación de los contribuyentes y la caracterización de la declaración, para poder asistir de una forma más personalizada en la cumplimentación del modelo, por ejemplo, un nuevo carácter “Diócesis, o provincia religiosa o entidad eclesiástica que integra entidades menores de ellas dependientes”. La finalidad de esta marca es identificar a aquellas entidades eclesiásticas que, previa solicitud, obtuvieron el reconocimiento como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades con ámbito más amplio al correspondiente al de su propia personalidad jurídica, en cuyo caso englobará las actividades y rendimientos de las entidades inferiores que de ese sujeto dependan.

d)Simulador Impuesto sobre Sociedades 2019.

Se publica en el Portal de Internet de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el día 25/06/2020.

La Nota de la AEAT al respecto es la siguiente:

Simulador Sociedades Web 2019

Se publica la versión Simulador de Sociedades web 2019, también denominada versión “OPEN”.

El Simulador es una versión de Sociedades Web disponible en Sede electrónica de la AEAT, diferente de la versión que utiliza el contribuyente para presentar el Modelo 200. Una de las diferencias más importantes

consiste en que, en el caso de la versión simulador, es accesible sin autenticación, es decir, sin certificado electrónico.

El Simulador de Sociedades web 2019 permite la importación de estados contables, la importación de fichero .200, así como cargar/guardar sesiones de trabajo de local (.ses).

Esta versión simulador no permite guardar sesión de trabajo en servidor y, lo que es más importante, no permite la presentación del Modelo 200, si bien se puede obtener una vista previa con marca de agua de dicho modelo.

[Sociedades WEB Open \(Simulador\)](#)

3.OTRAS DISPOSICIONES APROBADAS QUE AFECTAN A LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IS DE 2019 (Y DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES, IRNR, CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE).

A. Resolución de 6 de febrero de 2020, de la Dirección General de Tributos, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero (“Boletín Oficial del Estado” de 13).

Nuestra normativa tributaria establece que tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Esta regulación se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico con la reforma realizada por la Ley 46/2002 de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

Desde entonces, la realidad económica y la regulación fiscal han sufrido algunos cambios relevantes. La globalización económica ha favorecido que

entidades extranjeras de muy diversa naturaleza inviertan en España obteniendo rentas en territorio español, así como que personas y entidades con residencia fiscal en España inviertan en dicho tipo de entidades. Ahora bien, esta realidad ha planteado dudas en la aplicación de la normativa española a estas entidades.

A lo anterior hay que añadir los cambios producidos en los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio de la OCDE (MCOUDE -versión de 2017), que incorpora los principios expuestos en el informe de 1999 del Comité de Asuntos Fiscales de esa organización titulado “La aplicación del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE de las sociedades de personas” para asegurar su aplicación a las rentas obtenidas por “entidades transparentes a efectos fiscales”.

Como consecuencia de lo anteriormente indicado, se estima conveniente aclarar cuándo una entidad constituida en el extranjero tiene la consideración de entidad en atribución de rentas a los efectos de la normativa española por entender que su naturaleza jurídica es idéntica o análoga a una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en España.

De esta forma, se pretende establecer un marco interpretativo claro y preciso en el que se evite la existencia de regímenes tributarios divergentes sobre la misma entidad en diferentes Estados en los que opera, distorsiones en la competencia o situaciones de doble imposición o ausencia de imposición, favoreciendo, al mismo tiempo, tanto el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias para reducir el riesgo de elusión fiscal, como la reducción de los eventuales costes indirectos que se derivan de la necesidad de presentación y contestación a las correspondientes consultas sobre dichas entidades.

En virtud de lo expuesto, esta Dirección General considera oportuno dictar esta Resolución, en aplicación de lo regulado en el artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Básicamente, lo que se establece es que las características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en atribución de rentas a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre

Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, son las siguientes:

- Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el estado de constitución.
- Que las rentas generadas por la entidad se atribuyan fiscalmente a sus socios o partícipes siendo estos los que tributen por las mismas en su impuesto personal.

Esta atribución deberá producirse por el mero hecho de la obtención de la renta por parte de la entidad, sin que sea relevante a estos efectos si las rentas han sido o no objeto de distribución efectivamente a los socios o partícipes.

- Que la renta obtenida por la entidad en atribución de rentas y atribuida a los socios o partícipes conserve la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio o partícipe.

B. Lista de la UE de países no cooperadores a efectos fiscales Informe del grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) en el que se proponen modificaciones del anexo II de las Conclusiones del Consejo de 12 de marzo de 2019 (DOUE 11-12-19)

Con efectos desde 11-12-2019, el anexo II de las Conclusiones del Consejo de 12 de marzo de 2019 sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, modificada los días 22 de mayo de 2019, 21 de junio de 2019, 17 de octubre de 2019 y 14 de noviembre de 2019, se sustituye por un nuevo anexo II.

En este anexo II se contiene la “lista gris” de jurisdicciones que se hallan comprometidas a adoptar los estándares de buena gobernanza fiscal europeos en el marco de las correspondientes negociaciones.

Este nuevo anexo clasifica a los países y jurisdicciones de la mencionada lista en función de la transparencia, la equidad fiscal y las medidas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Esta lista se actualiza cada seis meses. La vigente es la siguiente:

From 27 February 2020 (date of publication in the Official Journal), the EU list is composed of:

- American Samoa.
- Cayman Islands.
- Fiji.
- Guam.
- Oman.
- Palau.
- Panamá.
- Samoa.

C. CAMBIOS LEGISLATIVOS DERIVADOS DE LA LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO DE 2018 QUE SE CONSERVAN.

1. En general.

En general, los cambios son los siguientes, de acuerdo a la EM de la LPGE 2018:

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se modifica la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles y su régimen transitorio, para adaptar su regulación a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) respecto a los regímenes conocidos como «patent box», en particular para observar lo establecido en el informe relativo a la acción 5 del conocido como Plan BEPS de la OCDE, informe que recoge el llamado «nexus approach» (criterio del nexo) como criterio para configurar un régimen preferencial de intangibles que no resulte perjudicial conforme a este estándar internacional.

Además, se procede a exceptuar a las entidades de capital-riesgo de la obligación de efectuar el pago fraccionado mínimo aplicable a las grandes empresas, en lo que se refiere a sus rentas exentas, lo que permitirá corregir la actual asimetría respecto al tratamiento dado a otras entidades con baja tributación.

2. Modificación de la regulación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, se modifica el artículo 23 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, para adaptar su regulación a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) respecto a los regímenes conocidos como “patent box”, en particular, se modifica el apartado 1 del artículo 23 LIS, delimitando qué rentas tendrán derecho a la reducción al establecer que las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos, legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo, tendrán derecho a una reducción en la base imponible.

Aclarando que, en el denominador del coeficiente establecido en dicho apartado, para aplicar la reducción, se incluirán los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.

La reducción prevista también resultará de aplicación a las rentas positivas procedentes de la transmisión de los activos señalados cuando la misma se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.

Incorporando, asimismo, un último párrafo a este apartado, que establece que, a efectos de determinar el régimen de protección legal de los activos intangibles señalados, se estará a lo dispuesto en la normativa española, de la Unión Europea e internacional en materia de propiedad industrial e intelectual que resulte aplicable en territorio español.

En otro orden de cosas, se añade un nuevo apartado segundo al artículo 23 (anterior apartado tercero) que detalla cuáles tienen la consideración de rentas positivas, al establecer que tendrán la consideración de rentas positivas, susceptibles de reducción, los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas por aplicación del artículo 12.2 de esta Ley en relación con los activos, y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, aclarando, que se hubieran integrado en la base imponible.

En el caso de que, en un período impositivo, se obtengan rentas negativas, por superar los gastos a los ingresos, y en períodos impositivos anteriores la entidad hubiera obtenido rentas positivas a las que hubiera aplicado la reducción prevista, la renta negativa de ese período impositivo se reducirá en el porcentaje que resulte de acuerdo con el coeficiente del artículo 23 apartado primero.

Lo dispuesto anteriormente se aplicará en tanto las rentas negativas no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción prevista.

El exceso se integrará en su totalidad en la base imponible y, en tal caso, las rentas positivas obtenidas en un período impositivo posterior se integrarán en su totalidad hasta dicho importe, pudiendo aplicar al exceso el porcentaje que resulte de la aplicación del apartado.

En resumidas cuentas, la reforma se aplica retroactivamente para todos los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2018.

Las modificaciones son las siguientes:

1. Sólo las rentas positivas pueden dar derecho a la reducción en la base imponible.
2. Desaparece la reducción para el “know-how”. De esta manera, pueden aplicarse la reducción a los

siguientes intangibles: a) patentes, b) modelos de utilidad, c) certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, d) dibujos y modelos, e) “software” avanzado registrado que hay sido obtenido como resultado de proyectos de I+D.

3. Las rentas positivas susceptibles de reducción serán los ingresos que superen a los gastos incurridos directamente por la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, la amortización y los gastos directamente relacionados con el activo que se hubiera integrado en la base imponible.
4. Se introduce un nuevo límite: si en un período impositivo se obtienen rentas negativas, éstas se reducirán cuando no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores que hubieran aplicado la reducción.

3. Modificación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales, y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

Con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, se modifica el apartado 2 del artículo 36 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, incorporando las siguientes obligaciones a los productores que se acojan a este incentivo fiscal:

1.º Incorporar en los títulos de crédito y en la publicidad de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal e indicar de forma expresa los lugares específicos de rodaje en España y la colaboración del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, de la

Spain Film Commission y de las Film Commissions/Film Offices que hayan intervenido.

2.º Remitir al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) para su archivo, clasificación y gestión los siguientes materiales:

- Una copia de la producción audiovisual en formato digital de alta calidad en versión original y en las versiones comercializadas en España.
- Sinopsis y una ficha técnica y artística actualizada.
- Material gráfico de promoción de la producción (carteles, fotografías, etc.).
- Una cantidad suficiente de fotogramas de la obra incentivada con la autorización implícita para ser utilizados en la promoción del territorio en donde se haya rodado.

3.º Las empresas beneficiarias se comprometen a ceder los derechos de reproducción parcial de las obras audiovisuales y materiales gráficos entregados para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, que podrán realizarse por las Entidades Estatales, Regionales, Provinciales o Locales con competencias en Cultura, Turismo y/o Economía, así como por la Spain Film Commission y por las Film Commissions/Film Offices que hayan intervenido.

4.º Informar al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) a efectos estadísticos:

- De la fecha de inicio y finalización de la producción.
- Del importe del gasto total de la producción realizado en España, sea o no objeto finalmente del incentivo.

(OJO, ESTOS CAMBIOS NO ENTRARON EN VIGOR, SE DEROGARON, SE SUSTITUYERON POR UNA REFERENCIA GENERAL A LA JUSTIFICACIÓN POR MEDIOS REGLAMENTARIOS DE LA DEDUCCIÓN, ART. 36 LIS Y FUERON, ADEMÁS, SUSTITUIDOS POR EL REAL DECRETO-LEY 21/2018, VER *INFRA*).

ADEMÁS, TENER EN CUENTA QUE, PARA LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS INICIADOS EL 1 DE ENERO DE 2020, HA EXISTIDO UNA NUEVA MODIFICACIÓN DE LA REGULACIÓN DEL ART. 36.1 Y 2 LIS, DERIVADA DE LAS MEDIDAS ANTI-COVID-19 EN FAVOR DEL SECTOR CULTURAL, REAL DECRETO-LEY 18/2020, PERO QUE NO ES APLICABLE EN ESTA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IS.).

3.Modificación de las facultades de la Administración para determinar la base imponible y otros elementos tributarios.

Con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, se incorpora un párrafo segundo al artículo 131 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que amplía las competencias de la Administración tributaria para comprobar el derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria estableciendo que en el caso del derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria, esta podrá comprobar cualquiera de las circunstancias determinantes de dicha conversión, en especial, las pérdidas contables.

4. Modificación del régimen legal de los pagos fraccionados.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, se modifica la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, con la finalidad de exceptuar a las entidades de capital-riesgo, reguladas en la Ley 22/2014, de la obligación de efectuar el pago fraccionado mínimo aplicable a las grandes empresas, en lo que se refiere a sus rentas exentas, lo que permitirá corregir la actual asimetría respecto al tratamiento dado a otras entidades con baja tributación.

La excepción prevista en esta disposición para las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014 no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

5.Modificación del régimen transitorio de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles.

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, se modifica la disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

Se incorpora un nuevo apartado primero que limita la aplicación de lo establecido en dicha disposición a los activos intangibles del contribuyente disponibles con anterioridad a 1 de julio de 2016.

Por otro lado, se adecua la limitación temporal a la posibilidad de optar prevista en los apartados segundo y tercero (anteriores apartados primero y segundo) pues resultará de aplicación hasta 30 de junio de 2021.

A partir de 1 de julio de 2021, las cesiones del derecho de uso o de explotación reguladas en dichos apartados deberán aplicar el régimen establecido en el artículo 23 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, aclarando que según redacción dada al mismo por la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Asimismo se establece, en los supuestos de transmisión de activos intangibles que previamente hubieran sido objeto de cesión regulados en el apartado quinto (anterior apartado cuarto) y, en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre 1 de enero y 30 de junio de 2016, directa o indirectamente a una entidad vinculada con el transmitente y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles únicamente podrán aplicar dicho régimen de reducción de rentas, las que se realicen hasta 31 de diciembre de 2017.

D. Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía (“Boletín Oficial del Estado” de 29).

Entre un elenco de medidas de diferente naturaleza, incluyendo cuestiones de carácter social y de cotizaciones de la Seguridad Social, derivadas de un non nato “Estatuto del artista”, denominación rimbombante, carente, por otro lado, de cualquier rigor jurídico; nos encontramos con disposiciones de carácter fiscal dirigidas a mejorar la situación de los artistas del espectáculo y profesiones conexas, grupo de poder de indudable capacidad de presión, al detentar en sus manos la difusión de la “cultura”.

Como indica la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley:

El informe aprobado por el Congreso de los Diputados demanda que el Gobierno apruebe medidas de urgencia sobre la creación artística, con el objetivo de mejorar las condiciones laborales de los creadores españoles. Las medidas se centran en los tres principales problemas que los representantes de la cultura trasladaron a la Subcomisión: la fiscalidad del sector; la protección laboral y de Seguridad Social; y la compatibilidad entre prestaciones por jubilación e ingresos por derechos de autor.

Hay que tomar en consideración que las medidas incluidas en el Decreto-Ley, no sólo afectan al “artista”, persona física, sino como se encarga de señalar, asimismo, la Exposición de Motivos:

En consecuencia, las medidas propuestas en esta norma que recogen recomendaciones del informe, pretenden incluir a todas las personas, actividades y procesos intermedios que participan en la creación cultural, de forma que estas medidas sirvan para mejorar las condiciones de todos los profesionales de la cultura, independientemente de su localización territorial, sector o convenio colectivo que les sea aplicable.

Como señala el informe de la Subcomisión, «se apuesta por que las diferentes personas, actividades y momentos del proceso cultural entren en esta propuesta normativa: quien crea la obra y para hacerlo debe formarse e investigar, quien diseña el escenario, quien lo ilumina, quien escribe la música y quien la ejecuta, quien la promueve, quien ilustra un poema y quien lo recita, quien comisaría el conjunto, quien lo hace llegar al público y, en general, quien sostiene o gestiona todo el proceso con su trabajo visible, invisible o ambos a la vez. Todas estas personas son

indispensables para disfrutar de una obra de teatro, una exposición, un libro, una pintura, una fotografía, una película, una ópera o un concierto. Sin ellas nadie pagaría el precio de la entrada, la suscripción, el libro o la obra de que se trate.»

En conclusión, con las propuestas del informe que se recogen en esta norma, se pretende mejorar las condiciones de todos los trabajadores de la cultura...

Entre estas disposiciones de carácter tributario, tenemos las siguientes:

- 1) En el ámbito tributario, se modifica en primer lugar, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, para reducir el porcentaje de retención e ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos de capital mobiliario procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor, del 19 al 15 por ciento.

En Ceuta y Melilla, ese porcentaje se reducirá un 60%, es decir, este porcentaje se reducirá en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley procedentes de las sociedades a que se refiere la letra h) del número 3.º del citado artículo.

- 2) Por lo que respecta a la regulación proyectada en relación con el tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos que sean personas físicas, se modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de aplicar el tipo reducido a los servicios prestados por personas físicas en calidad de intérpretes, artistas, directores y técnicos a los productores y organizadores de obras y espectáculos culturales, recuperando la aplicación del tipo reducido del Impuesto a estos servicios esenciales de la industria cultural, que habían pasado a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento en el año 2012.
- 3) En materia del Impuesto sobre Sociedades, se plantean novedades para la deducción en inversiones cinematográficas, artículo 36 de la

Ley 27/2014, de 27 de diciembre, para los gastos realizados en territorio español para la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

Según esta norma, la cinematografía y las artes audiovisuales constituyen un sector de importancia estratégica en España que goza de incentivos fiscales regulados en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Las obligaciones impuestas a los productores que se acogieran a este incentivo fiscal pueden tener consecuencias indeseadas sobre proyectos de rodaje en curso en España que afectarían a nuestra política cultural del cine y las artes audiovisuales y que suponen un riesgo cierto para la efectiva realización de producciones extranjeras en España, pudiendo provocar un efecto expulsión de los rodajes en España y de la consiguiente contratación de servicios, de los cuales el coste asumido por productores españoles en relación con la producción española es objeto de la deducción regulada en la Ley del Impuesto. Por esta razón resulta imprescindible derogar tales obligaciones con efectos para el período impositivo 2018.

No obstante lo anterior, se incorpora un reenvío reglamentario para el establecimiento de las obligaciones que se considere que deben asumir los productores que se acojan a este incentivo fiscal, que resulten proporcionadas y ajustadas a esta deducción.

Todo ello, conlleva la modificación del artículo 36.2 de la Ley 27/2014.

En general, la AEAT resume estos cambios legislativos de la siguiente forma,

[IR AL ENLACE](#)

“IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

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

Con efectos desde 5 de julio de 2018, el artículo tercero del Real Decreto-Ley 26/2018, de 28 de diciembre (RD Ley 26/2018) **modifica el artículo 36.2 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)**. Este artículo regula la Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, que entró en vigor para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

El artículo tercero RD Ley 26/2018 **deroga las obligaciones impuestas al productor que se introdujeron por** el artículo 69 de la **Ley 6/2018, de 3 de julio**, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, por considerar que puede tener consecuencias indeseadas sobre los proyectos de rodaje en curso en España.

No obstante, se ha añadido en el artículo 36.2 LIS que *“reglamentariamente se podrán establecer los requisitos y obligaciones para tener derecho a la práctica de esta deducción”* con el objeto de que **mediante modificación de Reglamento se establezcan las obligaciones que se considere que deben asumir los productores** que se acojan a este incentivo fiscal, que resulten proporcionadas y acordes a la finalidad del incentivo.

3. CUESTIONES DOCTRINALES DE INTERÉS PARA LA DECLARACIÓN DEL IS DEL EJERCICIO 2019.

A. POSICIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA EN MATERIA DE CONCURSOS DE ACREEDORES.

1. ASISTENCIA DE LA AEAT A LA JUNTA DE ACREEDORES.

Postura de la AEAT ante las Propuestas de Convenio y la asistencia a las Juntas correspondientes.

Desde la entrada en vigor de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, y con la nueva estructura que introdujo en la clasificación y calificación de los créditos concursales, la Agencia Tributaria efectivamente ha venido siendo titular en un número significativo de concursos, de créditos que por imperativo de la Ley se ven sometidos a las condiciones de pago que se pacten a través de las Juntas de Acreedores. Por tanto, la AEAT, como el resto de agentes que participan en las Juntas de Acreedores, actúa en defensa de sus intereses en las mismas condiciones que el resto, si bien condicionada en gran parte por representar un tipo de créditos –el crédito público-, instrumento esencial para la satisfacción del interés general.

Precisamente por representar esos créditos, la Agencia Tributaria debe ser especialmente exigente a la hora de evaluar las condiciones de pago contempladas en las propuestas de convenio que son sometidas a la aceptación por los acreedores. Así, es determinante para que adopte la decisión de apoyar una determinada propuesta que ésta contenga unas condiciones de pago que indudablemente redunden en el beneficio del crédito público que se verá afectado por el convenio.

Para conseguir este objetivo, ante las diversas propuestas de convenio se atiende a distintos factores, entre los que cabe destacar la existencia o no de quitas, la duración de las posibles esperas y la proporción del crédito de la Agencia Tributaria que se verá afectada por la posible propuesta de convenio que resulte aprobada, respecto del total de los créditos de la Agencia en el concurso.

En definitiva, la AEAT trata de potenciar su participación en las Juntas de Acreedores y los Convenios correspondientes, si bien para ello es necesario que las propuestas que se planteen sean asumibles dentro de los parámetros indicados.

2. PROBLEMAS DE LIQUIDEZ CON VIABILIDAD DE LA CONCURSADA.

Aplicación del artículo 84.3 de la Ley Concursal y las posibilidades de modificar el criterio del vencimiento en los créditos contra la masa.

El artículo 84.3 de la Ley Concursal (redactado por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003) mantiene la regla de pago a la fecha de vencimiento de los créditos contra la masa, pero introduce la

posibilidad de que la administración concursal pueda alterar el criterio del pago a la fecha de vencimiento “cuando lo considere conveniente para el interés del concurso y siempre que presuma que la masa activa resulta suficiente para la satisfacción de todos los créditos contra la masa”.

A su vez, el mencionado artículo contiene una salvedad muy importante *“esta postergación no podrá afectar a los créditos de los trabajadores, alimenticios o ni a los créditos tributarios y de la Seguridad Social”*.

La razón de esta salvedad se encuentra en que los créditos tributarios son indisponibles, conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La defensa de estos créditos está amparada por un interés general, al contrario que los créditos de los que son titulares los acreedores privados. La Administración tributaria no puede acordar que el pago de sus créditos se realice de forma distinta a la prevista en la Ley y los reglamentos de desarrollo.

Además, la experiencia demostraba que, con anterioridad a la reforma, la postergación en el pago de los créditos públicos contra la masa era práctica frecuente, a pesar de que ya se establecía que debían satisfacerse a sus respectivos vencimientos (art. 154.2 LC anterior a la reforma). Se atendía antes el pago de los créditos de los acreedores privados que los créditos públicos.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que en el apartado 2 del artículo 176.bis LC se contempla un orden de pago de los créditos contra la masa diferente al regulado en el artículo 84 (cuando la administración concursal estime la insuficiencia en la masa activa para pagarlos y lo comuniqué al juez del concurso, el cual deberá ponerlo de manifiesto en la oficina judicial a las partes personadas). En este orden de pago ya no se atiende al vencimiento de los créditos contra la masa y se otorgaría preferencia al pago de otras categorías de créditos antes que al grupo de los demás créditos contra la masa, que figura en último lugar, y es en el que se encontraría el crédito público. De modo que si la administración concursal detecta que no va a haber masa activa suficiente para satisfacer los créditos contra la masa de acuerdo con el artículo 176.bis, debe ponerlo

de manifiesto en el Juzgado, y desde ese momento se contempla un orden de pago en el que los créditos tributarios son postergados.

3. PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES EN CASO DE FALTA DE CONTABILIDAD.

Necesidad de denuncia del delito tipificado en el artículo 259.1.6º del Código Penal.

En ocasiones, la administración concursal se encuentra con situaciones en las que el concursado y sus administradores incumplen el deber de colaboración e información contemplado en el artículo 42 de la Ley Concursal.

En particular, esa falta de colaboración puede provocar consecuencias extremadamente graves cuando se acompaña de un incumplimiento de las obligaciones mercantiles y contables básicas en la realización de la actividad, lo que determina que la administración concursal no pueda disponer de la información imprescindible para desarrollar las funciones inherentes a sus facultades, como puede ser la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias.

Ni la legislación concursal ni la legislación tributaria contemplan que la situación descrita pueda eximir a la sociedad concursada de la llevanza de la contabilidad y de la presentación de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias, por lo que la administración concursal deberá adoptar las medidas que correspondan para el cumplimiento de dichas obligaciones. El planteamiento de la cuestión refiere que se trata de un concurso necesario, esto es, a solicitud de los acreedores, pero si se ha dictado un auto judicial declarando el concurso es porque el análisis de los ingresos y gastos de la entidad, así como de su activo y pasivo, han puesto de manifiesto una situación de insolvencia y la posibilidad de suspender pagos. Por tanto, hay una situación patrimonial de partida.

Ante el conocimiento de estos hechos, la respuesta por parte de la administración concursal viene prevista en el artículo 164.2.1º de la Ley Concursal, en el que se señala que el incumplimiento sustancial de la obligación de llevanza de contabilidad implica que, en todo caso, el concurso se calificará como culpable, lo que debe ser instado por la

administración concursal en el informe de calificación a presentar ante el juez del concurso, con las consecuencias que ello lleva aparejadas (posibilidad de inhabilitación de las personas afectadas y posibilidad de embargar sus bienes y derechos).

Además, existe la posibilidad de proceder a la inmediata denuncia de los hechos ante las autoridades del orden jurisdiccional penal, al estar tipificada dicha conducta como un delito de insolvencia punible en el artículo 259.1 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, el cual dispone:

“1. Será castigado con una pena de prisión de uno a cuatro años y multa de ocho a veinticuatro meses quien, encontrándose en una situación de insolvencia actual o inminente, realice alguna de las siguientes conductas:

(...)

6.ª Incumpla el deber legal de llevar contabilidad, lleve doble contabilidad, o cometa en su llevanza irregularidades que sean relevantes para la comprensión de su situación patrimonial o financiera. También será punible la destrucción o alteración de los libros contables, cuando de este modo se dificulte o impida de forma relevante la comprensión de su situación patrimonial o financiera.

7.ª Oculte, destruya o altere la documentación que el empresario está obligado a conservar antes del transcurso del plazo al que se extiende este deber legal, cuando de este modo se dificulte o imposibilite el examen o valoración de la situación económica real del deudor.

8.ª Formule las cuentas anuales o los libros contables de un modo contrario a la normativa reguladora de la contabilidad mercantil, de forma que se dificulte o imposibilite el examen o valoración de la situación económica real del deudor, o incumpla el deber de formular el balance o el inventario dentro de plazo.

9.ª Realice cualquier otra conducta activa u omisiva que constituya una infracción grave del deber de diligencia en la gestión de asuntos económicos y a la que sea imputable una disminución del patrimonio del

deudor o por medio de la cual se oculte la situación económica real del deudor o su actividad empresarial.

2. La misma pena se impondrá a quien, mediante alguna de las conductas a que se refiere el apartado anterior, cause su situación de insolvencia.”

El propio artículo 259.3 del Código Penal señala que también es constitutiva de delito la realización de los hechos reflejados en el apartado 1 cuando se hubieran cometido por imprudencia, imponiendo en ese caso una pena de prisión y multa de menor duración.

Según aclara el apartado 5 del mismo artículo 259, se trata de un delito que puede perseguirse sin esperar a la conclusión del concurso y sin perjuicio de su continuación, por lo que no se aprecia motivo alguno que justifique que, ante el conocimiento de hechos constitutivos del mismo por parte de la administración concursal, no se proceda a la inmediata denuncia por dicha administración para que sean objeto de análisis por los órganos competentes del orden jurisdiccional penal.

De ser llevadas a cabo ambas actuaciones por parte de la administración concursal, se tendrán en cuenta las mismas por la Administración Tributaria, junto con el resto de circunstancias concurrentes, a la hora de apreciar si se ha obrado con la diligencia necesaria y determinar la existencia o no de responsabilidades tributarias derivadas de la falta de presentación de las autoliquidaciones por la inexistencia de información contable, conforme a lo previsto en los artículos 41 y siguientes de la LGT.

4. BAJA EN EL CENSO DE EMPRESARIOS, PROFESIONALES Y RETENEDORES.

Requisitos y forma de tramitación.

Las sociedades extinguidas deberán acompañar la declaración censal de baja, además de con la escritura pública y certificado de la cancelación efectiva de los asientos en el Registro público correspondiente, con los documentos que acrediten la identidad, porcentajes y cuotas de los socios liquidadores o de la entidad resultante del proceso de absorción, fusión o escisión total. Si constan como tal en la escritura pública o en los documentos que acrediten la extinción, no sería necesario aportar nuevos documentos. Por tanto, los datos indicados son necesarios para tramitar la

baja en el censo de empresarios de la entidad y deberán adoptarse las medidas que correspondan para obtener la información.

La baja en el censo de empresarios de sociedades extinguidas debe presentarse en el plazo de un mes desde que se haya realizado la cancelación efectiva de los correspondientes asientos en el Registro Mercantil. Entendemos que el hecho de que corresponda al procurador/procuradora de la concursada la tramitación de la extinción de la sociedad ante el Registro Mercantil, no altera sobre quién recae la obligación de presentar la baja en el censo de empresarios, que es la administración concursal. Tratándose de un Registro público y existiendo un interés legítimo se debe conseguir la información.

5. COMPENSACIÓN DE OFICIO.

Compensación de créditos contra la masa por parte de la AEAT.

La controvertida cuestión relativa a la compensación de créditos contra la masa ha quedado resuelta por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) de fecha 26 de febrero de 2019, R.G. 217-2018, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en la que se establece el siguiente criterio:

"1.- La prohibición de ejecuciones prevista en el art. 55 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, opera tanto sobre créditos concursales como sobre los créditos contra la masa.

2.- No es posible ejecutar singularmente una deuda contra la masa una vez abierta la fase de liquidación, de conformidad con la doctrina del Tribunal Supremo según la cual no cabe una interpretación simplemente literal de la regla del apartado 4 del artículo 84 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sino que es precisa su interpretación sistemática con el resto de los preceptos de la Ley Concursal y en particular con los artículos 8.3º, 55, 56 y 57.3.

3.- La compensación de oficio constituye un acto de ejecución singular contra el patrimonio del deudor que no puede ser dictado por la Administración tributaria sin plantear previamente un incidente concursal ante el Juez del Concurso."

En la citada Resolución se hace mención a la existencia de una Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil), de fecha 13 de marzo de 2017, dictada en el recurso de casación 1632/2014, que llega a una conclusión diferente, señalando:

“1.- La pretensión de aplicar, siquiera analógicamente, el art. 58 de la Ley Concursal a los créditos contra la masa no puede ser estimada. Justamente por no tratarse de créditos concursales, no son aplicables los efectos que respecto de tales créditos prevé la sección tercera del capítulo segundo del título tercero de la Ley Concursal, arts. 58 a 60 . Los créditos contra la masa pueden compensarse con créditos del concursado, deberán pagarse con los intereses, legales o pactados, que se devenguen, no se suspende el derecho de retención ni se interrumpe la prescripción de la acción para exigir su pago.

2.- Debemos recordar lo que afirmamos en la sentencia 428/2014, de 24 julio , con cita de la 46/2013, de 18 de febrero . En principio, la declaración de concurso produce, entre otros efectos, que los créditos anteriores frente al deudor común formen parte de la masa pasiva (art. 49 de la Ley Concursal) y para su cobro, una vez reconocidos como créditos y clasificados, estén afectados por la solución concursal alcanzada (convenio o liquidación). Estos créditos concursales están sujetos a las reglas de la par condicio creditorum , que impiden, en principio y salvo excepciones, su pago al margen del convenio o la liquidación. Esa es la razón por la que el art. 58 de la Ley Concursal prohíbe la compensación de los créditos y deudas del concursado, salvo que los requisitos de la compensación hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso.

Pero si el crédito no es concursal, sino contra la masa, no se integra en la masa pasiva del concurso, no está sujeto a las reglas de la par condicio creditorum, y puede ser pagado al margen de la solución concursal alcanzada, sea la de convenio o la de liquidación.

3.- Por otra parte, frente a lo afirmado en el recurso, si la compensación está correctamente efectuada, no se vulnera la exigencia de que el crédito contra la masa sea pagado a su vencimiento, tal como prevé el art. 84.3 y antes el art. 154.2 de la Ley Concursal , puesto que para que proceda la

compensación, las deudas a compensar deben estar vencidas (art. 1196.3 del Código Civil)”

No obstante, la mencionada Resolución del TEAC, considerando que se trata de un pronunciamiento aislado del Tribunal Supremo, fija un criterio contrario, que es vinculante para la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 242.4 de la LGT, por lo que, mientras no exista un nuevo pronunciamiento sobre la materia, de acuerdo con la citada Resolución del TEAC, la AEAT no procederá a realizar compensaciones de oficio.

6. PROBLEMAS DE GESTIÓN EN REAPERTURAS DE CONCURSOS.

Modos de comunicación a la AEAT de las reaperturas de concursos.

El artículo 21.4 de la Ley concursal, en la redacción dada por Ley 38/2011, de 10 de octubre, imponía a la administración concursal la obligación de comunicar a la AEAT la declaración de concurso por los medios que ésta habilitase en su Sede electrónica.

El artículo 33 g) 1º de la Ley Concursal, en la redacción dada por la *Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial*, reforzó esta obligación al establecer como funciones de secretaría de los administradores concursales la “comunicación electrónica de la declaración de concurso a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social”.

Con el fin de atender el mandato establecido en el artículo 21.4 LC, la Agencia Tributaria introdujo en su Sede electrónica un [formulario](#) que deberá cumplimentar el administrador concursal. Dicho formulario permite comunicar los mismos datos que figuran en el extracto de publicación del concurso en el BOE a que se refiere el artículo 23.1 LC.

No se permite presentar otro formulario de comunicación de concurso con el mismo número de procedimiento y Juzgado porque podría provocar una duplicidad de expedientes.

La Ley concursal, al regular la reapertura del concurso, no prevé una obligación similar de comunicación en la sede electrónica. A la reapertura

de concurso, tal como dispone el artículo 179 de la Ley Concursal, “se le dará la publicidad prevista en los artículos 23 y 24, procediendo también la reapertura de la hoja registral en la forma prevista en el Reglamento del Registro Mercantil.” Por lo tanto, con el sistema actual, y dado que no se puede hacer uso del formulario anteriormente mencionado (al coincidir número de procedimiento y Juzgado), la forma de poner en conocimiento de la AEAT la reapertura del concurso sería mediante el envío de un correo electrónico a la dirección habilitada, adjuntando la documentación necesaria.

7. FACTURAS RECTIFICATIVAS DE IVA EN LAS CERTIFICACIONES DE LA AEAT.

Identificación de las facturas rectificativas cuando se incluyen en las certificaciones de la AEAT.

En la certificación de deudas que emite la AEAT, se incluye una cláusula genérica relativa a las facturas rectificativas de IVA:

“A la deuda recogida en el presente certificado se deberá añadir por parte de la administración concursal toda aquella nacida de las autoliquidaciones derivadas de la modificación de las bases imponibles de IVA como consecuencia de la emisión de facturas rectificativas correspondientes, ello de acuerdo con lo establecido en los artículos 80.Tres, 99.Tres y 114 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre”.

Si se producen dichas modificaciones y se incluyen en las certificaciones subsiguientes, la Administración Concursal deberá llevar un adecuado control para poder relacionarlas con el ejercicio correspondiente.

Tampoco debería existir problema de identificación en caso de liquidaciones practicadas por la AEAT, ya que dichas liquidaciones habrán sido notificadas convenientemente y de su contenido se podrá conocer sin lugar a dudas el ejercicio y el concepto al que se refieren.

8. ACUERDOS SINGULARES.

Posibilidades de suscripción de estos acuerdos, incluso en situaciones preconcursales, para favorecer la continuidad de las empresas viables.

La suscripción de acuerdos singulares (artículos 164 LGT y 10 LGP) está prevista como un instrumento para facilitar el cobro por parte de la AEAT, pero también para facilitar el pago de las deudas al concursado. A la propia AEAT le interesa su suscripción y ha tratado de potenciar su utilización, hasta el punto de que se ha convertido en el marco general de las condiciones para la satisfacción del crédito tributario con calificación de privilegiado dentro del proceso concursal.

Precisamente para facilitar su suscripción, el acuerdo singular podrá contener aquellas condiciones y garantías que se estimen necesarias para la mejor recuperación del crédito público (al tratarse de un acuerdo especial, en él caben distintos tipos de pactos y cláusulas relativos a plazos, periodicidad de pagos, garantías y su formalización, etc.).

Sin embargo, sí que deben tenerse en cuenta una serie de requisitos mínimos:

- En primer lugar, el acuerdo en cuestión incluirá unas condiciones singulares de pago que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el Convenio o Acuerdo que ponga fin al proceso concursal.
- El límite temporal hasta el cual la AEAT va a suscribir acuerdos singulares respecto de su crédito privilegiado lo constituye la fecha de eficacia del convenio de acreedores establecida en el artículo 133.1 de la Ley Concursal, eficacia que se produce desde la fecha de la sentencia que apruebe el convenio, salvo que el Juez acuerde retrasar esa eficacia a la fecha en que la sentencia alcance firmeza.
- Así mismo, será necesario haber satisfecho todos los créditos calificados como créditos contra la masa, así como, si los hubiera, los créditos originados con posterioridad a la fecha de eficacia del convenio general suscrito. Su vigencia quedará condicionada al cumplimiento de las obligaciones corrientes.

Finalmente, en cuanto a las situaciones preconcursales, es preciso señalar que el acuerdo singular solo puede utilizarse dentro del proceso concursal, mientras que, por otro lado, los créditos de Derecho Público no pueden

verse afectados por el acuerdo extrajudicial de pagos (mecanismo previsto para las situaciones preconcursales). Lo que sí podrá solicitar el deudor es el aplazamiento/fraccionamiento de las deudas vigentes, de acuerdo con la regulación prevista en la LGT y su normativa de desarrollo.

B) CUESTIONES VINCULADAS A LA OBLIGACIÓN MATERIAL DE CONTRIBUIR. ALGUNOS TEMAS DEBATIDOS DERIVADOS DE LA LIS DE LA REFORMA DE 2015.

a) La calificación de una entidad como patrimonial. Nuevamente, acerca de la naturaleza empresarial del arrendamiento de inmuebles. Criterios de interpretación distintos de los del IRPF. Hay actividad empresarial cuando se gestiona un patrimonio inmobiliario mediante una empresa de servicios externa (CDGTV1604-17, de 22 de junio de 2017).

b) Efectos en los coeficientes de amortización si cambia la vida útil del elemento patrimonial armonizado:

-El nuevo coeficiente se sitúa entre los coeficientes máximos y mínimos de las tablas. Si se prueba un cambio de circunstancias que conlleve la revisión de la vida útil del elemento y el nuevo coeficiente se ubica entre los máximos y los mínimos de las tablas de amortización lineal, se considera válido y no implica un cambio del método de amortización (Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos; en adelante, CDGTV 0815-12, de 18 de abril y V0816-12, de 18 de abril).

-El nuevo coeficiente es superior al máximo. Si no se justifica la depreciación del exceso, éste no es deducible, ni aun en el caso de que “compense” una amortización del ejercicio anterior menor del coeficiente máximo permitido (CDGT 0504-98, de 30 de marzo y Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central; en adelante, RTEAC de 24-11-09, RG 2358/09).

-El nuevo coeficiente es inferior al mínimo. Es deducible sólo el gasto contabilizado por amortización.

-El nuevo coeficiente de amortización es inferior al mínimo y en otro período posterior se amortiza por un coeficiente superior al máximo. Se trata de un gasto contabilizado en un ejercicio posterior a su devengo, es decir, de un error contable (Norma de Registro y Valoración; en adelante, NRV, 22ª del Plan General de Contabilidad; en adelante, PGC).

-El nuevo coeficiente de amortización es superior al máximo y, en otro ejercicio posterior, se amortiza por un coeficiente inferior al máximo. Se trata de un gasto contabilizado en un ejercicio anterior al de su devengo, es decir, otro error contable.

c) Amortizaciones no deducidas en los ejercicios 2013 y 2014. Puede hacerse desde 2015, elemento por elemento u optar por el método de vida útil (la fiscal, no la contable) (CDGTV 3421-16, de 19 de julio). En este último supuesto, el importe pendiente de recuperar se integraría en la base imponible (en adelante, BI) del período impositivo en que se transmita el activo o este cause baja (CDGTV 1864-16, de 27 de abril).

Hay que recordar también que el contribuyente puede en cada uno de los períodos impositivos posteriores a 2015, practicar una deducción del 5% de la cuota íntegra por amortizaciones no deducidas en los períodos impositivos iniciados en 2015 (el 2%) y 2016. Esta deducción puede aplicarse en su totalidad.

d) Efectos en la amortización del activo intangible tras la reforma contable de 2016, ver *supra*.

Ahora, todos los elementos que integran el activo intangible tienen una vida útil definida, incluyendo el fondo de comercio (artículo 39.4 Código de Comercio; en adelante, Cco).

Si la duración de esa vida útil no puede estimarse con fiabilidad, entonces, deben amortizarse en 10 años; sin embargo, fiscalmente, el fondo de comercio debe amortizarse en 20 años (artículo 12.2 LIS).

Este mismo criterio fiscal de amortización es aplicable para cualquier activo intangible sin vida útil clara.

Atención al régimen transitorio del fondo de comercio (disposición transitoria; en adelante, DT del Real Decreto 602/2016). En general, el valor del Fondo de comercio restante se amortiza según vida útil y la reserva del FC se traspa a reservas voluntarias.

- e) Libertad de amortización elementos de pequeño valor, unitario: 300 euros y máximo 25.000 euros por período. El exceso del importe invertido no puede utilizar este beneficio fiscal. Compatibilidad con los beneficios fiscales para empresas de reducida dimensión.
- f) Aplicación de la exención por dividendos del artículo 21 LIS al usufructuario de las acciones (CDGTV 3419-16) y, simultáneamente, si el usufructo se ha adquirido de forma onerosa, se le otorga al usufructuario la consideración como partida deducible la recuperación imputable al ejercicio del coste del usufructo.

Crítica: se traslada un derecho/beneficio fiscal inexistente para las personas físicas y se concede un instrumento de deducción por doble imposición interna, cuando no hay tal doble imposición.

F. LAS NOVEDADES Y CUESTIONES NORMATIVAS DE INTERÉS EN EL EJERCICIO 2019 EN EL IS.

a) Cuestiones a recordar:

-El concepto de entidad patrimonial, art. 5 LIS y su importancia. Interpretaciones.

-Desde el 2016, las sociedades civiles de objeto mercantil resultan ya plenamente sujetas como contribuyentes al IS.

-Recordar que la regla de imputación temporal de las operaciones a plazo con pago aplazado se aplica a todas las operaciones sin distinción de su naturaleza o la modalidad de renta generada en las

mismas, pero la proporción de rentas según plazos atiende a la exigibilidad de los pagos aplazados, no a su ingreso, es decir, se sigue el criterio de devengo, no el de caja.

-En 2016 y 2017, en los contratos de arrendamiento financiero, "leasing", artículo 106 LIS, es ya necesario que, en las cuotas anuales, donde se debe siempre diferenciar entre la parte correspondiente a la carga financiera y la imputable a la recuperación del coste de la inversión realizada por el arrendador, suceda que la parte correspondiente a la recuperación de la inversión sean constantes o crecientes, **pero en 2018 y 2019, no. Se recupera el criterio general.**

-En 2019, prácticamente, sólo es deducible, fiscal y contablemente hablando, el deterioro de existencias.

Las restantes modalidades de deterioro: de elementos del inmovilizado material, del inmovilizado intangible (incluyendo el fondo de comercio), de los derechos de crédito y de los instrumentos financieros (la gran novedad del Real Decreto. Ley 3/2016, ver abajo) son deducibles contablemente hablando, pero no fiscalmente (ajustes extracontables positivos).

Excepción al deterioro de créditos: los créditos de dudoso cobro. Reglas específicas en el régimen fiscal especial de entidades de reducida dimensión (en adelante, EDR).

Ahora bien, si en inmovilizado se produce la pérdida de valor (irreversible) del bien y esta se prueba, con baja contable del elemento, entonces, es deducible (CDGTV 1651-16, de 15 de abril).

¡Atención!. El deterioro contable ha de probarse ("test de objetividad"). Importancia de las tasaciones periciales.

Sobre reglas específicas de deterioro tras el Real Decreto-Ley 3/2016, ver luego.

-En la nueva LIS las relaciones entre el consejero de administración y la entidad ya no son vinculadas; además, son deducibles las

retribuciones al consejo, incluso, pueden ser gratuitas, artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital y es posible diferenciar entre las funciones variadas que tiene el consejero (sin embargo, habrá que ver qué es lo que dice el Tribunal Supremo; en adelante, TS, sobre la compatibilidad entre la función de consejeros y las funciones de alta dirección, régimen laboral especial, o mercantiles, servicios profesionales que realiza un consejero para la entidad, es decir, si da o no continuidad a la llamada “doctrina Mahou”, ver abajo).

Las retribuciones de los consejeros de administración no pueden calificarse como liberalidad, cualquiera que fuera su definición y aun siendo diferentes a las percibidas como administrador (CDGTV2434, 30-7-2015).

Además, recordar que lo que sigue vinculado (precio de mercado) es la relación socio-trabajador y socio-profesional. Asimismo, habrá que tomar con consideración el nuevo tratamiento de las retribuciones de los socios profesionales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), tercer párrafo, artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (en adelante, LIRPF).

Sin embargo, atención a los posibles efectos de la STS 3574/2017, de 26/02/2018, en recurso de casación.

-No es posible diferenciar en el seno del Consejo de Administración entre facultades deliberativas, representativas y ejecutivas, aunque algunas de ellas pueden delegarse.

-La reserva estatutaria de remuneración es también aplicable a los consejeros delegados y ejecutivos.

-Hay tres niveles en el sistema retributivo de los Consejos de Administración:

a) Estatutario: fija el carácter retribuido o gratuito del cargo y, en este segundo supuesto, determina (o lo hace determinable) el concepto o conceptos retributivos a percibir.

b) Los acuerdos de la Junta General: deben establecer el importe máximo de la remuneración anual de los administradores de sociedades no cotizadas.

-c) Las decisiones de los propios administradores. Si el consejero ejecutivo recibe una retribución diferenciada, ha de existir un contrato que avale la misma, aprobado por el propio Consejo.

-Atención a las restricciones de deducibilidad de los gastos y rentas (minusvalías o rentas negativas) en operaciones realizadas entre entidades, sujetos pasivos, del IS que formen parte de un grupo mercantil.

Definición del grupo mercantil: artículo 42 Cco y su existencia es independiente de que haya o no consolidación financiero-contable (aplicación de las Normas de Consolidación Financiera, NOFCAC) y de la residencia fiscal de las entidades.

-Criterio de la Agencia Tributaria sobre no deducibilidad intereses de demora: **no aplicable en 2019**, según Resolución de la Dirección General de Tributos.

Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 6).
Comentarios.

La RTEAC de 4 de diciembre de 2017 /RG 5241/2016, ha vuelto a confirmar el criterio administrativo, según el cual los intereses de demora derivados de un procedimiento de comprobación llevado a cabo por la AEAT no son gastos deducibles en el IS vigente con la Ley 43/1995 y con el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por varias razones: su carácter indemnizatorio, su vinculación a un comportamiento irregular del sujeto pasivo, que su tratamiento tienen que ser igual que el de los recargos, etc.

-Operaciones vinculadas. Algunos temas sobre el contenido del artículo 18 LIS y sus cambios respecto de la normativa anterior.

-Artículo 21 LIS. Los requisitos son aplicables, cualquiera que sea el ejercicio en el cual se obtuvieron los beneficios distribuidos (CDGTV 2561-15, de 18 de noviembre).

Las rentas percibidas para gozar de la exención tienen que ser dividendos o distribuciones de beneficios (CDGTV3527-15, de 17 de noviembre), incluyendo las rentas derivadas de las transmisiones de derechos de suscripción (CDGTV3499-15, de 13 de noviembre).

-Aplicación de la reserva de capitalización: en principio, es interesante; en otro orden de cosas, es compatible con la reserva de nivelación (solamente aplicable a los contribuyentes que gocen del régimen de ERD). Ahora bien, no pueden aplicar esta compatibilidad las entidades de nueva creación porque no tributan al tipo general del IS (lo hacen al 15%).

Atención a los requisitos formales de la reserva: acuerdo de la Junta y dotación de una reserva indisponible por el volumen de la reducción. El incremento de fondos propios (concepto contable) debe mantenerse durante cinco años, sin atender a las pérdidas que puedan obtenerse en dicho plazo.

Recordar que la reserva de capitalización (en adelante, RC) está relacionada con los beneficios del año anterior (2018) y no con los del propio ejercicio ni con la BI de estos años.

Su aplicación es optativa: de no hacerse en la declaración-liquidación de 2019, no podrá “regularizarse”, conforme a la teoría de las opciones tributarias, artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Dado que, solo a la finalización del ejercicio se puede conocer si los fondos propios han aumentado, aun cuando no esté dotada la reserva, se puede reducir la BI de 2109, disponiendo del plazo de la aprobación de las cuentas anuales para reclasificar la reserva y que figure en el año 2019 y no en 2018 y tomar las decisiones de los

órganos de administración (CDGTV 4127-15, de 22 de diciembre y V3154-16, de 6 de junio de 2016).

Es decir, que si la reducción por esta reserva corresponde a la BI de 2019, la dotación de aquella ha de producirse en 2020, al tiempo de aprobarse las cuentas de 2019, aun cuando tal reserva se dote con cargo a los beneficios de 2019 que, en el momento de la dotación, 2020, aparecen como reservas voluntarias al cierre de 2019.

De esta forma, se produce la “aparente” paradoja de que la reserva de capitalización de 2019 no se dota con cargo a beneficios de 2019.

La CDGTV1836-18, de 22 de junio de 2016, ha cambiado el anterior criterio de la DGT, en lo que hace referencia a la dotación de la reserva de capitalización en grupos consolidados (CCDGTV4962-16, de 15/11/2016, y V0134-17, de 23/01/2017).

“A efectos de determinar el incremento de fondos propios que establece el apartado 2 del artículo 25 de la LIS, habrá de atenderse a los fondos propios de las entidades que integran el grupo, es decir, a la diferencia de fondos propios entre el inicio y final del período impositivo en los términos establecidos en el artículo 25 de la LIS existente en el grupo fiscal en el período impositivo de que se trate.

Por tanto, el cómputo del incremento de los fondos propios del grupo fiscal se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo, y las eliminaciones e incorporaciones de resultados de operaciones internas.

Ello con objeto de que la reducción por reserva de capitalización resulte neutral en su tratamiento respecto a los criterios de consolidación contable que sean aplicables.”. En el mismo sentido se pronuncia la CDGTV 05/02/2018.

-Recordar que, en 2019, el tipo de las ERD es del 25%, sin fraccionamiento de la BI y que se conserva también la alícuota específica del 15 para las entidades de “nueva” creación (no grupos mercantiles, no empresas creadas por entidades vinculadas).

El problema de la naturaleza de la “nueva” actividad, ¿epígrafe del IAE?

No es aplicable a las sociedades patrimoniales (artículo 5 LIS).

Duración del tipo reducido: dos períodos.

Efectos temporales: retroactivos, ejercicio 2019 y también 2020 y siguientes.

F) CUESTIONES DE INTERÉS ANTE LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IS DE 2019.

A. CONSTITUCIONALIDAD del Real Decreto-Ley 3/2016 y su interpretación:

✓ Cuestiones de constitucionalidad.

El Real Decreto-Ley tiene efectos retroactivos (en el caso de la reversión de deterioros para 2016), ¿qué modalidad de retroactividad? (doctrina del Tribunal Constitucional; en adelante, TC).

Recuérdese la no retroactividad, en general, de las normas tributarias, artículo 10 LGT y la norma del art. 21 LGT, según la cual la fecha del devengo de un impuesto determina las circunstancias relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria, pero el Real Decreto-Ley se publica en el BOE de 3/12/2016 con efectos del 01/01/2016 en muchos supuestos, ¿retroactividad máxima, prohibida por la doctrina del TC (por ejemplo, STC 182/1997, de 28 de noviembre de 1997)?.

Otro segundo problema: el uso del Decreto-Ley para modificar parámetros tributarios. Restricciones en la nueva doctrina del STC, sentencia sobre la llamada “declaración tributaria especial”.

No se aplica a ninguno de los tres pagos fraccionados del IS del ejercicio 2016 (no entró en vigor hasta la finalización del último), pero sí, y plenamente, a los pagos fraccionados del período impositivo 2017. Sin embargo, el criterio oficial cambió a este respecto: la reversión de los deterioros no tiene efectos en los diferentes pagos fraccionados del período impositivo 2017.

B. NUEVO PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA COMPROBAR LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS Y LAS DEDUCCIONES EN LA CUOTA PENDIENTES DE COMPENSAR DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Atención, tras la reforma parcial de la LGT (Ley 34/2015, de 21 de septiembre) el período de comprobación para investigar o comprobar por parte de la AEAT la existencia de esas BIN, su origen y cuantificación es de 10 años.

En cualquier caso, existe siempre la obligación por parte del contribuyente de acreditar la procedencia y cuantía de las BIN cuya compensación se pretenda realizar (exhibición de la liquidación o autoliquidación donde aparezcan esas BIN + contabilidad).

-----Límite cuota deducciones doble imposición interna e internacional. Se aplica, exclusivamente, para entidades con cifra de negocios >20 millones de euros en los doce meses anteriores al inicio del período impositivo, 01/01/2016.

Por lo tanto, para los contribuyentes que no estén en ese límite, aplicación reglas generales; de esta forma, las deducciones por doble imposición interna (en adelante, DDII) no practicadas y procedentes de ejercicios anteriores s 2015 se aplican, pero deben recalcularse al tipo de gravamen general, 28/25%, del período en que se deducen.

Restricciones para las grandes empresas en este parámetro:

Las DDII pendientes de compensar + DDInternacional < 50% cuota íntegra del ejercicio.

C. REGLA DE REVERSIÓN DE LOS DETERIORES APLICABLES DESDE 2016.

-----Reversión de las pérdidas por deterioro que hayan sido deducibles.

i. Un poco de historia: antes y después de 2013. El tratamiento contable y fiscal de los deterioros. Deterioros aplicados conforme a lo dispuesto en el antiguo artículo 12.3 del Texto Refundido del IS y también

a los deterioro de participaciones en el capital de entidades cotizadas en mercados regulados.

ii. El Real Decreto-Ley: la regla de la “reversión mínima” y su incidencia en la capacidad económica.

iii. Las pérdidas por deterioro de participaciones que se hubieran considerado fiscalmente deducibles antes del período 2013 y que estén pendientes de reversión, deben integrarse, como mínimo, por partes iguales en la base imponible de la entidad en cada uno de los cinco primeros períodos impositivos posteriores a 2016 (2016, 2017, 2018, **2019** y 2020).

El volumen del deterioro a revertir es independiente de la duración de los cinco períodos impositivos y 2016 es el primero en el cual se debe recuperar.

Esta regla no afecta al 3er pago fraccionado de 2016, pero sí a todos los pagos fraccionados de 2017 y siguientes; sin embargo, la doctrina de la DGT parece permitir otra cosa, afirmando que no procede realizar integraciones parciales, en el caso de transmisión de la participación antes del cierre del período impositivo (CDGTV 0155-17, de 24 de enero).

-Regla general. Explicación: la tesis del quinto mínimo.

-Regla contable clásica: si hay que recuperar contablemente (recuperación de fondos propios), y esta recuperación es posterior, entonces:

a. Si el deterioro recuperable, según las reglas generales (aumento de fondos propios, reparto de dividendos o registro de ingreso contable) es $>1/5$ del volumen del deterioro pendiente inicio de 2016, entonces, se integra en la BI del ejercicio el primero y la cuantía restante se compensa en partes iguales en los siguientes períodos impositivos.

Además, se sigue utilizando la regla general, según la cual cuando se produce la venta o transmisión de la participación deteriorada, hay que revertir todas las cantidades pendientes por deterioro con el límite de la renta positiva obtenida en la transmisión.

b. Si se transmite la participación durante esos 5 años, en la BI del ejercicio de la transmisión debe integrarse todo el importe del deterioro pendiente de revertir, con el límite de la renta positiva obtenida en la transmisión.

Problema: Relación con las exenciones del art. 21 LIS. Si hay deterioro fiscalmente deducible, no puede haber deducción (no puede existir un doble beneficio fiscal derivado de una operación idéntica).

G) MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY CON EFECTOS EN PERÍODOS IMPOSITIVOS INICIADOS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2017.

En general, el nuevo tratamiento establece un modelo simétrico en los supuestos en que rentas positivas sometidas a gravamen se encuentran exentas, vgr. por el art. 21 LIS y, asimismo, las rentas negativas no se integran en la BI, tratando de evitar, precisamente, esta doble deducción de rentas.

a) Restricción en la deducibilidad de los deterioros y las pérdidas en la transmisión de participaciones en entidades y EP.

La distinción entre participaciones “cualificadas” y “no cualificadas”:

- En transmisiones “cualificadas”.

El gasto por deterioro de estas participaciones no es deducible ni en el periodo en el cual se registra contablemente, ni en el período de transmisión o baja de la participación (porque ya se ha beneficiado de la exención del artículo 21 LIS).

- En transmisiones “no cualificadas”. Aquellas que representan menos del 5% del capital o bien cuyo precio de adquisición no haya superado 20 millones de euros (si la participación es en una entidad no residente, entonces la entidad debe estar sometida, al menos, a un tipo nominal del 10%).

El gasto por deterioro de tales participaciones no cualificadas no es deducible. Se recuperará cuando se transmita la participación o se dé de baja y, en general, se admite la deducibilidad de la renta negativa, cuando se produzca la extinción de la entidad participada., salvo en supuestos de reestructuraciones

b) Régimen de diferimiento de rentas negativas derivadas de transmisiones intra-grupo de participaciones “no cualificadas”.

No se integran en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones “cualificadas”.

En cambio, en el supuesto de transmisiones de participaciones “no cualificadas”, sucede lo contrario, pero con dos excepciones:

1º) De haberse adquirido la participación a otra entidad del mismo grupo, artículo 42 Ccom., la renta negativa se minorará en el importe de la renta obtenida en la transmisión anterior que haya estado exenta o haya generado una DDII.

2º) La renta negativa se minorará en la cuantía de los dividendos percibidos por esta participación desde el año 2009 que se hayan registrado como ingresos exentos.

c) Nuevo tratamiento de las rentas negativas derivadas de la extinción de una entidad participada “cualificada”.

Con carácter general, en esta modalidad de contribuyentes, ni es deducible el deterioro ni la renta negativa generada en la transmisión; sin embargo, se admite la deducción de la renta negativa obtenida en la extinción de la entidad participada, con dos especialidades:

-La renta negativa se minorará en el importe de los dividendos percibidos en los 10 años anteriores exentos (artículo 21 LIS) o con derecho a deducción por DDII (art. 30 TRLIS).

-No se admite deducción por renta negativa, sino la extinción deriva de una operación por reestructuración empresarial, por ejemplo, fusión por absorción.

En el cómputo de las rentas negativas, la determinación de los criterios para calificar la participación como “cualificada/no cualificada” se determinará cuando los mismos se hubieran alcanzado en algún momento durante el año anterior al día en que se produce la transmisión.

- d) Participación adquirida a través de operaciones de aportación no dinerarias “no cualificadas”, así como de elementos patrimoniales distintos a participaciones en el capital de otras entidades.

La exención no alcanza a la renta diferida generada en la aportación, excepto si se prueba que la entidad adquirente ha integrado tal renta en su base imponible.

- e) Con carácter general son deducibles las rentas negativas obtenidas por la transmisión de participaciones “no cualificadas”; pero si la transmisión se realiza entre entidades de un grupo, art. 42 Cco, la integración en la BI de la renta negativa se difiere al período impositivo en que:
 - a. Dejen de formar parte del grupo la entidad adquirente o transmitente de la participación.
 - b. La transmisión se realice con terceros, en cuyo caso, la renta negativa a formar parte de la BI se minorará en el importe de la renta positiva obtenida de esa transmisión a terceros
- f) Limitación a la integración de pérdidas por la transmisión de Establecimientos Permanentes (en adelante, EP). Solo se admite la integración en la BI de las rentas negativas del EP en caso del cese del mismo, minorándose en este supuesto la renta negativa en el volumen de rentas positivas netas obtenidas con anterioridad por el EP y que hayan gozado de exención o deducción por doble imposición internacional.
- g) Tratamiento de las rentas generadas por las carteras de negociación:

- h) Régimen de disminuciones de valor por puesta a valor razonable de participaciones.

Las disminuciones de valor derivadas de la aplicación del criterio de valor razonable imputadas a la cuenta de PyG de participaciones “cualificadas”, no son deducibles, excepto si se acredita que, con anterioridad a la transmisión, se han computado en la BI incrementos de valor por este importe.

- i) Normas para evitar la doble imposición en operaciones acogidas al régimen fiscal especial de reorganizaciones empresariales.

En aquellas operaciones en las que participación ha sido valorada de acuerdo con los beneficios fiscales del régimen de reorganizaciones empresariales, régimen FEAC, si se trata de una aportación “no cualificada” o se trata de aportaciones de elementos patrimoniales distintos de las aportaciones de capital, ver arriba; la exención no se aplica sobre la renta diferida en la operación FEAC, salvo que se acredite que la entidad transmitente ha integrado esta renta en su BI.

V. Tratamiento contable de las modificaciones en el tratamiento fiscal de las pérdidas por deterioro. La consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) de 27/02/2017:

- a) Reversión de pérdidas por deterioro (DT 16ª LIS). Calificación como diferencia permanente. Singularidades. No hay que recoger esa reversión en el pasivo. Efecto solo en imposición corriente del IS. Información a incluir en la Memoria de las cuentas anuales.
- b) Excepciones regla anterior: a) Supuesto de deterioro fiscal sin inscripción contable (¿El 12.5 TRLIS?). Debe figurar la reversión como impuesto diferido en el pasivo, reduciéndose en los 5 ejercicios siguientes; b) caso de extinción de la empresa. Reconocimiento de un activo por impuesto diferido.

- c) Pérdidas por deterioro no deducibles, art. 15,k) LIS. Calificación de la diferencia como permanente, con baja de los activos por impuestos diferidos contabilizados.

VII. Nueva consulta ICAC relativa a los efectos en deterioros de las modificaciones incluidas en el Real Decreto-Ley 3/2016, consulta n º 109/2017, consulta 1.

- a) La reversión de las pérdidas por deterioro, a raíz de la no deducibilidad de las mismas desde el ejercicio 2013, conforme a la DT 16ª LIS, “..no parecen haber modificado la base fiscal del activo (en la medida en que la pérdida fiscal que surgiría de enajenar la inversión por su valor en libros no es deducible) y, por lo tanto, en aquellos casos en que el valor en libros y la base fiscal coincidan, ...”, no aparece una diferencia temporaria y, por lo tanto, no debe registrarse un pasivo por impuesto diferido, aunque en la Memoria de las cuentas anuales sí se debe incorporar información significativa al efecto.
- b) Las pérdidas por deterioros no deducibles, de acuerdo al nuevo artículo 15, k) LIS, al ser gastos no deducibles conllevan la calificación de la diferencia como permanente.

VII. Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, de modificación del Plan General de Contabilidad:

- a. Efectos en la contabilidad. Sobre todo, alterando la delimitación de PYME y simplificando los Libros Oficiales obligatorios que estas entidades tienen que llevar:

- i. Alteración formato y contenido de información de las cuentas anuales abreviadas, minorando la información recogida en las cuentas anuales.
 - ii. El campo de aplicación del PGC-Pymes (RD 1515/2007, 16 nov.) se amplía, haciéndolo coincidir con los previstos para el modelo abreviado de balance y memoria. Entrada en vigor: ejercicios iniciados el 1 de enero de 2016.
 - iii. El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y el Estado de Flujo de Efectivos se convierten en libros voluntarios.
 - iv. Se reduce la información proporcionada por la Memoria de las entidades.
 - v. Modificación de los límites: a) el importe del activo sube de 2.850.000 euros a 4 millones y b) la cifra de negocios se eleva de 5 a 8 millones de euros. No se cambia el número de trabajadores. Tampoco se alteran los límites para la presentación de la cuenta de PyG abreviada.
 - vi. Otros asuntos, por ejemplo, los derechos de emisión de gases de efecto invernadero pasan de ser calificados como activos intangibles a ser considerados como existencias.
- b. Efectos tributarios: Cambio en el tratamiento de los intangibles. El Fondo de Comercio (modificación derivada de los cambios en la regulación del Código de Comercio que produjo la nueva Ley de Auditorías, Ley 22/2015, art. 39.4 Cco) vuelve a ser un activo intangible con vida útil de 10 años. También son amortizables los intangibles con vida útil indeterminada. La amortización es lineal, pero quedan, en todo caso, sometidos al “test de deterioro”. Reclasificación de la reserva del Fondo de Comercio a otra cuenta de reservas.
- c. La modificación del PGC en consulta pública del ICAC.
- d. Atención a otros proyectos del ICAC sobre desarrollo del PGC de 2007, en especial, de nueva regulación de los

Instrumentos Financieros y de los Instrumentos de Patrimonio.

4. DOCTRINA DE LA DGT SOBRE LAS RETENCIONES EN EL "SCRIP DIVIDEND".

- a. El problema contable.**
- b. La Resolución del ICAC sobre instrumentos financieros.**
- c. La doctrina de la DGT:**

CV0875-19 y CV0921-19

F-FIRMA-DIRECTOR= 11/05/2020

DESCRIPCION-HECHOS= La entidad consultante es la entidad cabecera de un grupo mercantil.

Al igual que en ocasiones anteriores, tiene previsto remunerar a sus accionistas a través de la figura denominada comúnmente como "scrip dividend". Esto significa que los socios pueden optar por recibir: (i) un pago en efectivo, (ii) entrega de acciones liberadas en el marco de una ampliación de capital liberada o (iii) entrega de derechos de suscripción preferente que podrán ser canjeados en el mercado.

La Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, introduce un cambio en el tratamiento contable en el socio de la entrega de derechos de asignación gratuitos dentro de un programa de retribución al accionista que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o vendiéndolos a la sociedad emisora.

CUESTION-PLANTEADA= A la luz de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, si la entidad consultante deberá practicar retención o ingreso a cuenta en relación con los dividendos distribuidos bien mediante acciones liberadas o mediante

derechos de suscripción preferente en el caso de accionistas personas jurídicas residentes en territorio español que no tengan derecho a la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. De ser así, cuál debería ser la forma en que se practique la referida retención o ingreso a cuenta.

De acuerdo con la cuestión planteada en el escrito de consulta, la presente contestación **se refiere exclusivamente a los accionistas de la entidad consultante contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y que, dentro del programa de retribución al accionista planteado, opten por recibir nuevas acciones totalmente liberadas o enajenar los derechos de asignación en el mercado.**

La cuestión de fondo a dilucidar es si, con este nuevo criterio, el ingreso financiero que debe reconocerse al amparo del artículo 35.4 tiene en los tres casos la naturaleza de dividendo.

A la vista de lo anterior, desde la perspectiva de la sociedad emisora o pagadora, los hechos descritos se contabilizan como cualquier reparto de ganancias acumuladas porque, en primer lugar, la sociedad asume el compromiso de entrega de efectivo. Y solo en el supuesto de que los socios no opten por recibir efectivo, la naturaleza económica de la operación responde a un aumento de capital por compensación de deuda.

El criterio de registro en el socio o sociedad perceptora sigue este mismo planteamiento. En la medida que el socio tiene derecho a recibir, en todo caso, un importe en efectivo equivalente al valor razonable del derecho de asignación fijado por la sociedad, la Resolución determina que se reconozca un ingreso en la fecha en que se acuerde su otorgamiento como paso previo a la opción que finalmente se ejerza. En su caso, la posterior enajenación en el mercado del derecho o la adquisición de las acciones se reconocerán dando de baja el crédito previamente contabilizado.

En este contexto, desde un punto de vista económico y en los tres casos analizados, el citado ingreso debe calificarse como un dividendo en la medida en que su naturaleza es equivalente a la del derecho que trae causa del reparto genuino de las ganancias sociales, cualquiera que sea la forma en que se materialice el pago o abono del dividendo y siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa de sociedades aplicable.

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, a continuación se responden las preguntas formuladas por ese Centro Directivo:

a) En primer lugar se pregunta sobre la contabilización y naturaleza del resultado (si tiene la consideración de dividendo o no) para:

- El socio que decide ejecutar sus derechos de asignación percibiendo acciones liberadas.

Respuesta: en lo que respecta al registro contable, este Instituto se remite a las reglas incluidas en el citado artículo 35.4 de la Resolución, y respecto a la naturaleza del ingreso a lo referido en el apartado anterior.

Esto es, el ingreso que, en su caso, deba reconocerse en el socio a título de contrapartida del derecho de cobro tiene la naturaleza de dividendo. Y la diferencia entre el valor razonable de las acciones recibidas de la sociedad, y el valor en libros del derecho de cobro entregado se presentará como un resultado financiero, cuya naturaleza puede asimilarse a una renta por variación del valor razonable de las acciones.

(...)

- El socio que enajena los derechos de asignación en el mercado.

Respuesta: el registro contable es el descrito en el artículo 35.4 de la Resolución y la naturaleza del ingreso que, en su caso, deba reconocerse en el socio a título de contrapartida del derecho de cobro tiene la naturaleza de dividendo. La diferencia que se pueda producir entre el importe recibido en el mercado por la enajenación de los derechos y su

valor en libros tendrá una naturaleza equivalente a la del beneficio o pérdida derivado de la baja de las acciones.

- El socio que vende los derechos de asignación a la sociedad emisora.

Respuesta: el registro contable es el descrito en el artículo 35.4 de la Resolución y la naturaleza del ingreso que, en su caso, deba reconocerse en el socio a título de contrapartida del derecho de cobro tiene la naturaleza de dividendo.

Esta calificación del ingreso como dividendo permitirá aplicar, en caso de que se cumplan los requisitos para ello, la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español regulada en el artículo 21 de la LIS.

En la medida en que se cumplan los requisitos previstos en este artículo, los socios de la entidad consultante podrán aplicar la exención regulada en el mismo a los ingresos registrados por los socios como consecuencia del denominado en el escrito de consulta "scrip dividend" que, conforme a lo indicado anteriormente, tengan la naturaleza de dividendos. En caso contrario, tales ingresos se integrarán en su base imponible.

De acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo, lo dispuesto en el artículo 60 del RIS en relación con el artículo 25.1.a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, debe interpretarse en el sentido de que los dividendos sujetos al Impuesto sobre Sociedades obtenidos con ocasión de la entrega de acciones totalmente liberadas, en el marco del programa de retribución al accionista llevado a cabo con cargo a reservas correspondientes a beneficios no distribuidos planteado en el escrito de consulta, no tendrán la consideración de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, la distribución de dividendos realizada con cargo a la prima de emisión supone, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.6 de la LIS, la reducción del valor a efectos fiscales de la participación que el socio tiene en la sociedad, por lo que el importe recibido no se integraría en la base imponible del socio, siempre que el valor de esa participación exceda del importe percibido. En caso contrario, el exceso del importe percibido sobre el valor de la participación se integrará en la base imponible.

En cuanto al referido exceso del importe percibido sobre el valor de la participación, no obstante, puede dar lugar a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 21 de la LIS. Teniendo en cuenta que la distribución de la prima de emisión se asimila al tratamiento fiscal procedente a una reducción de capital con devolución de aportaciones, dicha renta, a efectos de la aplicación del artículo 21 de la LIS, de acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo, en consultas

5. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL DE INTERÉS EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y CONEXA.

1º) UNA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL IMPORTANTE, LA RTEAC DE

4/04/2017 SOBRE COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (BIN). RTEAC 4-04-2017, RG 1510-2013.

La naturaleza de esa compensación: es una opción del contribuyente; en consecuencia, se le aplica el artículo 119.3 LGT. **¡Atención al artículo 119.4 LGT, desde el 1 de octubre de 2015, reforma de la LGT, Ley 34/2015i.**

- a. En el caso planteado, el contribuyente presentó declaración por un ejercicio x, practicando la compensación del BIN pero no manera total; posteriormente, presenta declaración rectificativa, tratando de incrementar la compensación de BIN realizada previamente, solicitando la devolución de lo ingresado en exceso, ¿ puede hacerlo?. NO, por directa aplicación del artículo 119.3 LGT.
- b. Supuestos de compensación de BIN:
 - Que el contribuyente hubiese declarado una BIN previa a la compensación cero o negativa. En este supuesto, el contribuyente no ha ejercitado opción alguna, porque no ha podido compensar nada y, posteriormente, podrá ejercitarla opción, si resulta una base imponible previa a la compensación de BIN positiva como consecuencia, por ejemplo, de una complementaria o de una comprobación inspectora.
 - Que el contribuyente se dedujo hasta el límite máximo de la BI previa a la compensación. En este supuesto ya ha ejercido el derecho de opción de las BIN hasta el máximo; por lo que, de incrementarse la BI previa (cualquiera que sea la razón), mantendrá la opción de incrementar la compensación de BIN hasta ese nuevo máximo (**ojo, no podrá hacerlo desde octubre de 2015, entrada en vigor del artículo 119.4 LGT**).
 - Que el contribuyente, al presentar su declaración, decidió no practicar compensación de BIN o hacerlo en una cuantía menor al máximo de compensación posible. En este supuesto, el contribuyente ha utilizado la opción del artículo

119.3 LGT y no puede alterar la opción ya ejercitada, ni para más compensación de BIN ni para menos.

-Que el contribuyente no haya presentado declaración, estando obligado a ella. En este supuesto, el contribuyente ha optado por el total diferimiento del derecho a la compensación de BIN, *ergo* no podrá rectificar esta opción con posterioridad

d) ¿Es aplicable este criterio a las deducciones?.

2ª) Resolución TEAC, Vocalía Duodécima, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de 12/01/2017. Cambio de criterio respecto R23107/99 (RG 1239/1996). Los ingresos por visados de los Colegios Profesionales están sujetos al IS y sometidos, aun en el régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas.

- a) Efectos de la doctrina del TEAC y del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, art. 242.4 LGT. Obligatorio cumplimiento por los órganos de la AEAT. ¡Atención. El TEAC vigila cada vez más el cumplimiento por parte de los TEAR y de las unidades de la AEAT de sus Resoluciones¡.
- b) El régimen fiscal especial de entidades exentas. Los Colegios Profesionales como sujetos al mismo, art. 9.3, c) LIS.

3ª) RTEAC 06065/2016, de 4 de abril de 2017.

La regla especial de imputación temporal en las operaciones a plazo o con precio aplazado. Dentro de los cobros, a efectos de calcular la proporción en que deben integrarse las rentas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no debe incluirse el IVA u otros impuestos indirectos, pues estos no suponen ingreso contable o fiscal.

4º) RTEAC de 4/12/2017, ver arriba. No son deducibles los intereses de demora producto de procedimientos de comprobación limitada por parte de la AEAT bajo la vigencia de la Ley 43/1995 y del TRLIS.

5º) El tipo de gravamen del 15% de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS, por mantenimiento o creación de empleo (ya inexistente) es compatible con el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. RTEAC, Sala de Unificación de criterio, de 8 de febrero de 2018.

Las subvenciones de intereses y las recibidas para la financiación de las construcciones que se destinarán al desarrollo de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas no gozan de la bonificación del 85% de las rentas de ese régimen especial.

6ª) Otras RTEAC en materia del Impuesto sobre Sociedades y conexos:

1. RTEAC 28/04/2017, REC. 00/906/2017. Recurso de alzada director DIFyT, desestimado.

Unificación de criterio: es posible aplicar la reducción del 25% en las sanciones tributarias, prevista en el artículo 188.3 LGT, cuando el ingreso del importe restante de la sanción se realice mediante compensación.

Sin embargo, la RTEAC de unificación de criterio de 20/11/2017, entiende que no se posible aplicar la reducción del 25% en las sanciones tributarias, cuando se produce un ingresos parcial, en el período de ingreso concedido tras la denegación de una solicitud de aplazamiento /fraccionamiento de deudas tributarias sin garantías y se solicita un nuevo aplazamiento sin garantía por razón del importe de la deuda y éste se concede.

En esta Resolución se hacen figurar las distintas posibilidades de reducir o no la sanción en virtud de qué garantías se aplican para solicitar el aplazamiento/fraccionamiento de las deudas tributarias.

2. OTRO ASUNTO INTERESANTE Y NOVEDOSO. RTEAC DE 4 DE ABRIL DE 2017 (REG. 00/7574/2015). Recurso de alzada para la unificación de criterio. Recurso interpuesto por el Director del DIFyT.

-Aplicación de la estimación indirecta utilizando las propias Bases de Datos de la AEAT. Posible conflicto con el derecho a la intimidad. Muestra de empresas del sector de la actividad del contribuyente (autoescuelas), aplicada para estimar la cuenta “otros gastos de explotación” respecto del volumen de operaciones.

-Conclusión. La AEAT puede utilizar la información de terceros contenida en sus Bases de datos para la estimación indirecta de bases imponibles, disociando la identificación de los sujetos de la muestra y asegurando así el cumplimiento del carácter reservado de los datos tributarios.

-El grado de idoneidad de los datos elegidos dependerá del tamaño y calidad de la muestra (en el caso, todas las de la provincia).

3. RTEAC de 11 de septiembre de 2017. Requisitos para dar de baja la corrección fiscal prevista en el artículo 18 TRLIS al tiempo de la transmisión de las acciones adquiridas por canje de valores. En una aportación de acciones el derecho a practicarla corresponde al nudo propietario, por ser éste el que conserva la condición de socio de la entidad. Si no se ha regularizado en la entidad transmitente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 15.3 TRLIS, no cabe hacerlo en la entidad adquirente, cuando la transmisión de las acciones.

4. RTEAC de 28.05.2013 (RG 02794/2010), confirmada por la STS de 02.02.2017, pronunciada en recurso de casación nº 3857/2015. No es deducible el fondo de comercio producido en transacciones intra grupo, pues el fondo de comercio solo surge en la fecha de la primera consolidación mercantil sin que, a partir de esa primera consolidación, sea ya posible aflorar un nuevo fondo de comercio por las transacciones entre empresas del grupo.

5. STS de 16.03.2016 (Rec. 1130/2014). Los rendimientos de los títulos denominados “juros” brasileños tienen la naturaleza de dividendos. Recordar, sin embargo que, a partir del 1 de enero de 2015, no tienen derecho a la exención del artículo 21 LIS, porque en Brasil esta distribución de beneficios ya he generado gasto fiscalmente deducible para la pagadora. Los “juros” como típico producto financiero híbrido.

6. RTEAC de 8 de marzo de 2018. En virtud de los principios de jerarquía y eficacia directa del Derecho Europeo, aplicando directamente las conclusiones de la STJUE *Holanda* de 12 de junio de 2014, Asuntos C-39/13, C-41/13 y C-40/13, la aplicación del régimen de consolidación fiscal a los denominados “grupos horizontales” tiene efectos retroactivos, pudiendo producirse con anterioridad al 1 de enero de 2015; procediéndose a la rectificación de las autoliquidaciones de los períodos impositivos anteriores a la citada fecha.

7. RTEAC de 08/03/2018. Res. 06672/2015. La causa de exclusión de los grupos consolidados correspondiente a las entidades en situación de desequilibrio patrimonial al cierre del ejercicio, art. 58.4 de la LIS, debe interpretarse en el sentido de que la mencionada situación tiene que haberse superado a la conclusión del ejercicio siguiente.

8. RTEAC de 15 de octubre de 2018. El plazo de solicitud de los beneficios fiscales para los gastos de publicidad y propaganda de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en el Impuesto sobre Sociedades es esencial.

9. STS 2/10/2018. El valor que debe tomarse en cuenta a efectos de calcular la provisión por depreciación de cartera en los grupos de

sociedades consolidados es el individual de la sociedad, dominante o no, y no el consolidado.

10. SAN de 25 de mayo de 2018, Rec. 640/2015. El beneficio a efectos de la deducción por doble imposición de dividendos regulada en el art. 30 TRLIS, debe atenderse calculando los beneficios generados por la entidad, de manera individual, sin acudir al cómputo de las reservas consolidadas. “Por tanto, la parte de renta imputable a plusvalías tácitas de cualquier elemento del activo de la entidad cuya participación se transmite, no forma parte de la base de deducción...”, tanto por aplicación directa de lo dispuesto en el art. 14 LGT como por el hecho de que, al contrario de lo dispuesto en la vigente exención para plusvalías del art. 21 LIS, el art. 30 TRLIS nada dice respecto al cómputo del resultado consolidado del grupo mercantil del art. 42 CCo.

11. RTEAC de 14 de febrero de 2019. Res. 01524/2017/00/00

La libertad de amortización es una opción del art. 119.3 LGT y sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración. De forma que, si un sujeto pasivo decide en la declaración de un ejercicio no acoger a “la libertad de amortización” determinados bienes o derechos, posteriormente, ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio. Pero ello no le impedirá poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance los mismos bienes y/o derechos.

12. RTEAC de 16 de enero de 2019. Res. 08356/2015/00/00

Se matiza el criterio contenido en la Res. 04/04/2017 (R.G. 1510/2013) pues que, ahora, se plantea un supuesto no contemplado en aquella.

En el caso de que una entidad, en su autoliquidación, no se hubiera compensado BN alguna o se hubiera compensado menos de las que hubiera podido si, posteriormente, la entidad ve como el importe de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores susceptibles de

compensación que tiene, aumenta como consecuencia de una actuación de un órgano revisor económico-administrativo o contenciosos que anula una improcedente actuación de la AT; entonces, visto ese aumento, deberá admitirse que, en declaración complementaria en el marco de unas actuaciones de aplicación de los tributos, el contribuyente opte por compensar o por compensar un volumen de BIN superior al que compensó inicialmente.

No sería un caso de opción tributaria del art. 119.3 LGT ya que éste presupone una cláusula “rebus sic stantibus”, pero si la situación inicial cambia “a posterior” y esa modificación tiene como causa última una improcedente actuación de la AT, entonces podrá aplicarse, nuevamente, el derecho de opción, pero sólo sobre la parte que la “nueva” situación tenga respecto del estado anterior de la cuestión.

13. RTEAC de 6 de noviembre de 2018. La deducibilidad de la provisión por insolvencias en el IS se produce por el mero transcurso del plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, debiendo, en su caso, el obligado tributario ejercitar como acreedor acciones dirigidas al cobro, incluso telefónicas.

EL REAL DECRETO-LEY 3/2016 Y LA REVERSIÓN DE LOS DETERIOROS.

1. CONSIDERACIONES PREVIAS.

El cumplimiento del objetivo de déficit público para el ejercicio 2016 obligó al Gobierno español a encontrar una fuente de ingresos tributarios rápida y suficiente para evitar nuestra sanción por parte de las autoridades europeas.

Por ello, a punto de concluir el devengo del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), elemento temporal de los impuestos que, en general, se produce al 31 de diciembre, se publicó el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas

urgentes en materia social, publicado en el “Boletín Oficial del Estado” del 3.

Esta norma, de “extraordinaria y urgente necesidad”, presupuesto habilitante de la misma, de acuerdo al artículo 86.1 de la Constitución Español, supuso una fuerte “punción” recaudatoria sobre las grandes empresas, anticipando recaudación e introduciendo grandes tensiones en sus tesorerías, ya que apenas quedaban veinticinco días para terminar el año y ningún obligado tributario había previsto esta reducción en sus recursos financieros.

Hay que tener en cuenta que, en el momento de la publicación del Decreto-Ley, resultaba que el período impositivo 2016 estaba prácticamente terminado, lo cual plantea fuertes dudas acerca de la constitucionalidad de una norma con tamaña retroactividad.

Precisamente, la reversión obligatoria y en cuantía mínima de deterioros que ya habían producido y deducidos, fiscalmente hablando, conlleva, claramente, un problema de retroactividad de la norma.

Otras medidas incluidas en el Decreto-Ley, con efectos retroactivos al 1 de enero de 2016, por ejemplo, son la limitación a la compensación de bases imponibles negativas, BIN, de las grandes empresas, pues la misma sólo opera (con diferentes porcentajes) para los contribuyentes cuya cifra de negocios en el ejercicio anterior fuera superior a 20 millones de euros.

Se sigue aplicando, en cualquier caso, la regla de que, todo contribuyente puede seguirse compensando hasta 1 millón de euros de BIN (Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos; CDGTV 1057-16, de 16-3-2106).

2. LA REVERSIÓN OBLIGATORIA DE LOS DETERIOROS.

El empresario debe reconocer, de manera objetiva, la disminución del valor de sus activos, probando tal minoración, mediante un test anual objetivo de valoración.

Ahora bien, como sucede con tantas partidas deducibles del resultado contable, nuestro IS no reconoce, en general, la deducibilidad fiscal de las

correcciones de valor por deterioro, aun cuando estén justificadas, excepto en dos casos, artículo 13 de la Ley del Impuesto: los créditos dudosos y con restricciones y las existencias.

La diferencia entre el valor fiscal y el contable del bien se revierte, cuando o bien aumenta su valor y el ingreso no se computa fiscalmente o cuando se transmite el elemento patrimonial.

En los demás elementos de activo (inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y los activos financieros representativos de capital y de deuda) el deterioro contable no es reconocido fiscalmente hablando y debe incrementar la base imponible del ejercicio, mediante el correspondiente ajuste extracontable positivo.

Sin embargo, eso no ha sido siempre así y antes de 1-1-2013, en general, los deterioros de los valores representativos del capital social eran deducibles, tanto fiscal como contablemente hablando.

Pues bien, para obtener mayores ingresos se establece que el importe de estos deterioros, cuyas cuantías estuviesen pendientes de revertir a la base imponible, han de computarse obligatoriamente en partes iguales en la base imponible de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1-2016.

El importe a integrar es independiente de la duración de cada uno de tales períodos impositivos y el ejercicio 2016 es el primero en los cuales se debe añadir el 1/5 del deterioro pendiente.

La reversión del deterioro se produce el último día del período impositivo, por lo cual no procede realizar integraciones parciales en el caso de transmisión de la participación antes del cierre del período impositivo (CDGTV 24-1-17, V0155-17).

Se integraría el volumen del deterioro pendiente de revertir que resulte de aplicar los criterios generales (aumento de fondos propios, reparto de dividendos o registro como ingreso contable), siempre que su cantidad sea superior a 1/5 del deterioro pendiente al comienzo de 2016.

Si hay diferencias, el resto del deterioro pendiente de revertir se añadirá a la base imponible en los períodos impositivos restantes por partes equivalentes.

DOMINGO CARBAJO VASCO

Madrid, 5 de septiembre de 2017



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica