

# CIERRE IS 2019: TEMAS CONTROVERTIDOS Y CUESTIONES A CONSIDERAR

Grupo de Expertos en Impuesto sobre Sociedades

**aedaf** ASOCIACIÓN  
ESPAÑOLA  
DE ASESORES  
FISCALES

Indice:

1. Recomendaciones para el IS 2019	3
2. Cuestiones específicas derivadas del COVID-19 a tener en cuenta al confeccionar el IS 2019	24
2.1. Hechos posteriores al cierre consecuencia del COVID-19	24
2.2. Novedades tributarias y mercantiles del RDL 19/2020	28
2.3. Impuesto sobre Sociedades	29

# **CIERRE IS 2019: TEMAS CONTROVERTIDOS Y CUESTIONES A CONSIDERAR**

---

Nos enfrentamos a un nuevo cierre fiscal del ejercicio 2019, con las dificultades habituales agravadas por la situación excepcional de la COVID-19.

Por eso, entendemos que resultará especialmente útil la información contenida en este documento, con la idea de facilitar al máximo posible la aplicación actualizada de la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Desde la perspectiva práctica de los modelos 200 y 220, la principal novedad radica en el carácter excepcionalmente voluntario de la información contenida en las páginas 12 y 13 del modelo 200, en relación con las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias. Siendo cada vez más compleja la información a adicionar en el modelo de declaración, es de agradecer que, en este momento, se alivien las obligaciones formales derivadas del cumplimiento tributario.

No obstante, la propia aplicación de las reglas del Impuesto sobre Sociedades suele generar un número elevado de dudas interpretativas respecto de las cuales la declaración del IS no puede esperar a tener una solución que nos dé la seguridad jurídica tan necesaria. Por ello, en el presente documento se pretende aportar una recopilación de las diferentes fuentes interpretativas administrativas y jurisdiccionales.

En estas interpretaciones, podemos distinguir tres bloques:

- Cuestiones respecto de las cuales han surgido interpretaciones que pueden ser distintas a las existentes o a las adoptadas por el contribuyente.
- Cuestiones que han suscitado mayores dudas y que se entienden relevantes para buena parte de los asociados.
- Cuestiones suscitadas por la situación excepcional de la COVID-19, tanto en relación a lo previsto en la normativa contable sobre Hechos Posteriores al Cierre como respecto a la presentación de una declaración adicional del Impuesto sobre Sociedades, cuando no se haya producido la aprobación de las cuentas anuales en el plazo establecido en la normativa mercantil haciendo uso del nuevo plazo excepcional otorgado por el Real decreto-ley 19/2020.

Sin ánimo de agotar todos los temas candentes, esperamos que este documento os aporte algo de luz en el desarrollo de vuestra actividad profesional, sin que su contenido pueda considerarse un criterio oficial de la AEDAF ni la asunción de las interpretaciones emitidas por la DGT o los diferentes Tribunales.

## 1.- RECOMENDACIONES PARA EL CIERRE 2019

		Recomendación:	Contingencia:	Pronunciamientos al respecto.
1.-	<b>Deterioros de valor (art 13)</b>	<p>Desde la Ley 27/2014 (actual LIS) ha desaparecido la deducibilidad fiscal de los deterioros de valor, salvo las excepciones incluidas en la propia LIS (clientes, existencias, con limitaciones).</p> <p>Conviene revisar los deterioros contables (y con posterioridad su reversión) en determinadas partidas, sean o no deducibles fiscalmente en el momento de su contabilización.</p> <p>Por ello, con independencia de su deducibilidad, conviene revisar si contablemente procede contabilizar al cierre del ejercicio el deterioro de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Inmovilizado intangible</li> <li>- Inmovilizado material</li> <li>- Inversiones inmobiliarias</li> <li>- Inversiones Financieras</li> <li>- Saldos de existencias</li> <li>- Saldos de deudores</li> </ul> <p>Y, en caso de que contablemente proceda contabilizar el deterioro, se contabilice el mismo y se ajuste positivamente en base imponible salvo</p>	<p>La contingencia se produce a futuro, como se verá también en el apartado siguiente, por cuanto en caso de no dotar contablemente los deterioros en el momento en el que procede contablemente su contabilización, se pone en riesgo la potencial pérdida a futuro de la pérdida fiscal, por aplicación del artículo 11.3 de la LIS y la consideración de la “prescripción”.</p> <p>El no contabilizar en el año en el que corresponde el deterioro, aunque no fuere deducible, puede llevar a que no sea nunca deducible el mismo.</p> <p>La AEAT está tomando un criterio muy restrictivo sobre el asunto, diciendo, que <i>“el deterioro resultará deducible en ese año siempre que no derive una menor tributación de la que hubiera correspondido de haberse imputado el gasto al periodo en que se generó y teniendo en cuenta a estos efectos, el cómputo de la prescripción”</i>. Dicho</p>	<p>Pronunciamientos al respecto.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <a href="#">V3873/2016</a> (deterioro de insolvencias)</li> <li>• <a href="#">V3009/2017</a> (deterioro de insolvencias)</li> <li>• <a href="#">RTEAC 00/02506/2017/00/00 de 8/10/2019</a></li> </ul>

		los deterioros de existencias y de clientes, cuya deducibilidad sea acorde a la LIS.	criterio parece contrario a la literalidad de la LIS dado que en ningún lugar del artículo 11.3 de la LIS habla de prescripción, pero es un criterio actualmente asentado.	
<b>2.-</b>	<b>Reversión deterioros valor (art 13 LIS)</b>	<p><b>Recomendación:</b></p> <p>Conviene tener un control de las variaciones de valor de los activos de la compañía en relación con las reversiones de valor de los bienes de inmovilizado material, intangible o financiero, existencias, deudores, etc... aun cuando el deterioro no se hubiera dotado cuando contablemente hubiere procedido, por cuanto el criterio de la AEAT es que la reversión de un deterioro que debiere haberse contabilizado en un periodo en el que fuera fiscalmente deducible, aún cuando no se hubiere dotado, tiene implicaciones fiscales en el momento de su reversión.</p> <p>Si bien el 11.3 LIS no habla de “prescripción” sino de menor tributación, la DGT está interpretando el citado artículo bajo el prisma de la prescripción.</p>	<p><b>Contingencia:</b></p> <p>El riesgo deriva de la interpretación conjunta del artículo 11.5 de la LIS, en concordancia con la Disposición Transitoria 15ª</p> <p><i>“La reversión de las pérdidas por deterioro (...) que hubieran resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable”</i></p>	<p><b>Pronunciamientos al respecto:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <a href="#">V3436/15</a> de 11 de noviembre:</li> </ul> <p><i>“Finalmente, el deterioro correspondiente a ejercicios anteriores prescritos que no resulta deducible en el ejercicio 2014 por tratarse de un gasto imputado contablemente en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal del que deriva una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de la norma de imputación temporal prevista en el apartado 1 del artículo 19<sup>1</sup>, revertirá total o parcialmente en el periodo en el que se produzca la recuperación de su valor y se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable en los términos de la Disposición transitoria decimoquinta de la LIS anteriormente comentada.”</i></p>

1 Se refiere al artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, derogado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). El criterio de dicha consulta resulta plenamente aplicable a la actual LIS.

<p><b>3.-</b></p>	<p><b>BINs</b></p> <p><b>Registro de gastos de deterioros y ajustes (Arts. 12, 13, 14, 106 y 26 LIS)</b></p>	<p><b>Recomendación:</b></p> <p>El hecho de que una sociedad presente BIN en 2019, o tenga BIN a compensar de años anteriores, suficientes como para no tener cuota a ingresar en 2019, no debe llevar a considerar que no vale la pena efectuar el correspondiente control de amortizaciones, deterioros y provisiones contables, sean o no estos deducibles fiscalmente.</p> <p>Lo mismo aplica a los ajustes extracontables negativos por valor fiscal distinto del contable, como por ejemplo los derivados de contratos de arrendamiento financiero.</p> <p>El registro por criterio de devengo aun teniendo BIN, no solo evita asumir riesgos de prescripción del derecho a deducir, sino que también protege la liquidación del impuesto si fruto de posterior comprobación de la AEAT las BIN se reducen. (período comprobación BIN 10 años)</p> <p>Los ajustes extracontables en la BI no están regulados en el 11.3, por tanto deben registrarse en el año de su devengo aun cuando el efecto sea de incremento de la BIN.</p>	<p><b>Contingencia:</b></p> <p>El riesgo de no haber dotado la correspondiente partida de gasto y/o el correspondiente ajuste negativo, en caso de comprobación AEAT puede ser el mismo que el riesgo existente cuando la BI es positiva (puntos 1 y 2).</p> <p>Aun cuando la BIN no tenga límite de aplicación temporal, y, por tanto, no pueda producirse realmente un perjuicio para la AEAT por el hecho de registrar la partida de reducción de gasto con posterioridad, la AEAT puede seguir aplicando el criterio de prescripción del derecho a comprobar la liquidación IS (4 años) como constitutivo de un perjuicio para la AEAT si se registra con posterioridad a esta fecha y, por tanto, como motivo para no admitir la deducibilidad del gasto registrado tardíamente.</p> <p>En relación a la práctica de ajustes negativos del art 106 y su obligatoriedad ver apartado 9 de esta nota.</p> <p>En relación a otros ajustes negativos distintos de los del art 106 el riesgo de practicarlos en ejercicios posteriores al devengo es su no admisión en caso de comprobación.</p>	<p><b>Pronunciamientos al respecto.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Resolución TEAC 08/10/2019</li> </ul> <p>Inadmite deducibilidad gastos producidos en períodos donde la sociedad tenía BIN cuyo periodo de compensación seguía vivo cuando se dotó el gasto tardíamente.</p> <p>Contraviene criterio en <a href="#">V3230-13</a>, <a href="#">V1590-13</a> y TEAR Madrid 30-07-2019.</p> <p>Con independencia de considerar que la interpretación del TEAC yerra al no tener en consideración que alargar el período de compensación de BIN no genera perjuicio a la AEAT hoy día, se considera preciso advertir de su existencia.</p> <p>En relación a la no admisión de ajustes negativos en años posteriores a su devengo V0336/06 (criterio aplicable con independencia de BI positiva o negativa)</p>
-------------------	--	--	--	--

		Esta recomendación debe tenerse en cuenta también en el supuesto de BI positiva pues la AEAT no admite el registro de ajustes negativos más allá del período de su devengo.		
<b>4.-</b>	<b>BINs Aplicación</b>	<p><b>Recomendación:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ante la calificación de la compensación de BINS como una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT en la doctrina del TEAC, se recomienda consignar en la memoria de las cuentas anuales el criterio adoptado por la entidad para su aprovechamiento: compensar el máximo posible para minimizar la cuota o bien compatibilizar su aplicación con el aprovechamiento preferente de deducciones para evitar su caducidad, compensando el máximo de BINS posible una vez aplicadas aquellas.</li> <li>• Es importante tener presente además que, de acuerdo con la doctrina administrativa, para poder aprovechar las BINS pendientes en un determinado período, resulta preciso presentar la autoliquidación en plazo, incluso cuando no exista</li> </ul>	<p><b>Contingencia:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mediante la consignación en la memoria del criterio de la entidad en relación con el aprovechamiento de este crédito fiscal, pueden paliarse los efectos de la aplicación del artículo 119.3 en el caso de cometerse algún error en la aplicación de las BINS o, en general, cuando fuera necesario incrementar las compensadas en el marco de una rectificación de la autoliquidación, una autoliquidación complementaria o en el seno de un procedimiento de comprobación.</li> <li>• Evitar que, a consecuencia del retraso en la presentación de la autoliquidación, quede imposibilitada la compensación en ese período de las BINS pendientes, incluso aunque se efectúe una</li> </ul>	<p><b>Pronunciamientos al respecto:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La resolución del TEAC de 4 de abril de 2017 (00/01510/2013/00/00) considera que la compensación de BINS es una opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT, sin que sea posible su rectificación transcurrido el período voluntario de declaración. La resolución distingue varios supuestos de modo que, si no se compensa el máximo posible de las BINS en función de la base previa del período, no se podrán incrementar después, ya sea mediante una solicitud de rectificación de autoliquidación, una declaración complementaria o en un procedimiento de comprobación, para que resulte “a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior”.</li> <li>• Este criterio se modula en la resolución del TEAC de 16 de enero</li> </ul>

		<p>deuda a ingresar por exceder las BINS disponibles de la renta del período.</p>	<p>regularización voluntaria, mediante autoliquidación espontánea.</p>	<p>de 2019 (6356/2015/00/00) en la que se considera que la aplicación del artículo 119.3 de la LGT a la compensación de BINS debe realizarse “<i>rebus sic stantibus</i>” en relación con las BINS reconocidas en vía de revisión, rechazadas inicialmente por la Administración y cuya regularización es anulada a favor del contribuyente. Estas BINS siempre podrán aplicarse, aunque hubiera transcurrido el período voluntario de declaración.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las resoluciones del TEAC de 4 de abril de 2017, 9 de abril (00/03285/2018/00/00) y 14 de mayo (00/06054/2017/00/00) de 2019 consideran que la falta de presentación de la autoliquidación en plazo supone optar por no compensar las BINS pendientes en ese ejercicio, que no podrán ser aplicadas con posterioridad en una declaración extemporánea ni en el marco de un procedimiento de comprobación.</li> <li>• Estos criterios han sido confirmados en vía judicial por la sentencia del TSJ de Castilla y León de 16 de diciembre de 2019 (rec. 105/2019). Sin embargo, la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de</li> </ul>
--	--	---	--	---

				<p>noviembre de 2019 (rec. 1064/2017), con fundamento en la sentencia previa del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2017 (rec. 2654/2017) y el principio de regularización íntegra, parece flexibilizar las exigencias relativas al ejercicio puntual de la opción para el aprovechamiento de BINS y puede suponer punto de inflexión en esta materia, favorable al contribuyente, por lo que es recomendable su cita en caso de reclamación o recurso.</p>
<b>5.-</b>	<b>Morosidad (art 12 LIS)</b>	<p><b>Recomendación:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analizar cuentas por cobrar provisionadas por morosidad de más de seis meses.</li> <li>• Comprobar si se han llevado a cabo actuaciones encaminadas al reconocimiento y cobro de la deuda.</li> <li>• Recopilar medios de prueba (tales como emails, reclamaciones formales, comunicaciones con abogados, acciones judiciales de reconocimiento de la deuda o de ejecución, investigaciones patrimoniales dirigidas al cobro, etc.)</li> </ul>	<p><b>Contingencia:</b></p> <p>Posición de la inspección:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Para que la provisión sea deducible no es suficiente su reflejo contable y que la insolvencia cumpla los requisitos legales (como que haya transcurrido un plazo desde el vencimiento de la deuda) sino que se requiere una conducta tendente a exigir la satisfacción de la deuda, sin que la mera pasividad extrajudicial o judicial sustente la concurrencia de este requisito.</li> <li>• Debe calificarse de liberalidad la renuncia a actuaciones de gestión de cobro (art.14 LIS).</li> </ul>	<p><b>Pronunciamientos al respecto:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• SAN 14 de junio 2014</li> <li>• STSJ de Islas Baleares. de 30 de mayo de 2019</li> <li>• RTEAC de 6 de noviembre de 2018 (favorable al contribuyente con matices)</li> </ul>

		Aun cuando no compartamos la necesidad de llevar a cabo estas acciones para reconocer fiscalmente el deterioro, recomendamos hacerlo a fin de evitar potenciales contingencias en caso de comprobación AEAT.		
<b>6.-</b>	<b>Exención art 21.5 a) y otras cuestiones art 21.</b>	<p><b>Recomendación:</b></p> <p>Los supuestos y la casuística de del artículo 21, son muy extensos. En esta nota se apuntan únicamente algunas de las cuestiones controvertidas del mismo.</p> <p>Se recomienda confirmar que se reúnen los requisitos para aplicar plenamente la exención del artículo 21.1 y 21.3 a las transmisiones de participadas <b>más allá de la comprobación de que en la fecha de la transmisión se cumple con los requisitos de porcentaje y tiempo de tenencia del 21.1.a, de la tributación mínima en el país de residencia (art 21.1 b)), así como de la tenencia indirecta si se trata de una holding del art 21.1. a)</b></p> <p>Es esencial comprobar la situación de la participada durante todo el período de tenencia porque ello puede afectar al porcentaje de exención y a la exención en sí.</p>	<p><b>Contingencia:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La exención del artículo 21 es una de las principales novedades de la Ley 27/2014 y por su impacto en la base imponible la probabilidad de que por parte de la AEAT se compruebe la correcta aplicación de la misma es elevada.</li> <li>• La aplicación de la exención por dividendos o por ganancias basándose únicamente en la concurrencia de los requisitos de porcentaje mínimo y periodo mínimo de tenencia en la fecha de la percepción de la renta, puede dar lugar a la aplicación incorrecta de la exención y el artículo 21 junto con la Disposición Adicional Única del RIS ofrecen unas reglas para la aplicación del mismo, no siempre fáciles de entender, ni de interpretar.</li> <li>• En el modelo 200 del IS 2019 está previsto que se informen con mayor detalle los preceptos específicos del</li> </ul>	<p><b>Pronunciamientos al respecto:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cumplimiento requisitos durante la tenencia y sobre calificación rentas: <ul style="list-style-type: none"> <li><a href="#">V3404-15</a></li> <li><a href="#">V2043-18</a></li> <li><a href="#">V5218-16</a></li> <li><a href="#">V0696-16</a></li> <li><a href="#">V1135-19</a></li> <li><a href="#">V8296-16</a></li> </ul> </li> <li>• Transmisiones antes inicio actividad: patrimonialidad <ul style="list-style-type: none"> <li><a href="#">V3707-15</a></li> <li><a href="#">V2329-16</a></li> <li><a href="#">V5042-16</a></li> <li><a href="#">V2329-19</a></li> </ul> </li> </ul>

		<p>Asimismo, revisar que operaciones societarias como: distribución de prima de emisión, reducción de capital y liquidación, entre otras, se hayan tratado como generadoras de ganancias y no de dividendos tanto a los efectos de la determinación de la renta gravada, como de la aplicación de las limitaciones a la exención del 21.4 y 21.5 a)</p> <p>En relación al 21.5 a) y la limitación de la exención del 21.3 a las <b>entidades patrimoniales</b>, se recomienda:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Comprobar si una participada que no es patrimonial cuando se vende, lo fue durante el periodo de tenencia y viceversa (si es patrimonial cuando se vende pudo no serlo antes durante todo el periodo de tenencia). La exención puede aplicar parcialmente en los años de no patrimonialidad. En los años de patrimonial solo sobre reservas expresas.</li> <li>• Atención a las reglas de determinación de la patrimonialidad de la participada.</li> <li>• Particular complejidad cuando se trata de entidades holdings. Deben</li> </ul>	<p>artículo 21 que se aplican cuando se exenciona una determinada renta de tributación. No son campos de información obligada en la presentación IS 2019 pero está prevista su obligatoriedad a partir 2020.</p>	
--	--	--	--	--

		<p>combinarse distintas reglas del art. 5 LIS.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Art 5.1 : actividad económica atendiendo a todas las empresas grupo (art 42).</li> <li>- Art 5.2 valor activos no afectos según <b>balances trimestrales</b> solo se atiende al consolidado en relación a los activos no afectos de la entidad dominante.</li> <li>- Art 5.2 d) en relación a las entidades holding computaran como activos afectos las participadas &gt;=5% que no sean a su vez patrimoniales. Para determinar la afectación de las participadas a actividad económica se estará a los balances consolidados de las que formen grupo (art 42 CC).</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Transmisión participada antes inicio actividad.</li> </ul> <p>Ley 27/2014 limita la exención a las entidades patrimoniales, entendidas estas como aquellas cuyos activos no están afectos a actividades económicas (art 5 LIS); “mirada” de balance y no de PyG.</p> <p>La patrimonialidad está vinculada con la ausencia de la realización de una actividad económica, es decir, cuando</p>		
--	--	--	--	--

		<p>no se produzca una ordenación de medios de producción con la finalidad de intervenir en la distribución de bienes y/o servicios. Por ello, el hecho de que no existan ingresos no quiere decir que automáticamente la entidad deviene en patrimonial, siendo únicamente un indicio de la posible ausencia de actividad.</p> <p>Dependerá de cómo pueda acreditarse la afectación de las partidas del balance a la actividad económica durante el período de tenencia el que pueda calificarse a la entidad transmitida como no patrimonial.</p> <p>Pronunciamientos DGT favorables y desfavorables a la calificación, en función del caso específico.</p>		
<b>7.-</b>	<b>Intereses demora Actas Inspección (art 15 vs art 16)</b>	<p><b>Recomendación:</b></p> <p>La polémica sobre la deducibilidad fiscal de los intereses de demora de las actas de inspección ha ido perdiendo fuerza en la medida que la DGT admite su deducibilidad bajo la Ley 27/2014, inclusive de los intereses de demora correspondientes a períodos anteriores</p>	<p><b>Contingencia:</b></p> <p>La interpretación AEAT y DGT sobre el 11.3 cuando los gastos se registran después del período de prescripción podría aplicar a este supuesto. (ver puntos 1 a 3 de esta nota).</p>	<p><b>Pronunciamientos al respecto:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <a href="#">V1439-18</a> :Criterio actual DGT tratamiento intereses demora actas de inspección.</li> </ul>

		<p>a dicha norma, si las actas se extendieron bajo la LIS.</p> <p>En cambio, puede llegar a perderse el derecho a deducir estos gastos si se contabilizan tardíamente.</p> <p>Se recomienda registrar el gasto por intereses con cargo a PyG o a Reservas cuando se extiendan las actas de disconformidad, aun cuando se estime poco probable la obligación de pago, para evitar riesgos.</p>	<p>En nuestra opinión en caso de que se contara con una opinión legal acerca de la remota probabilidad del pago de las actas, cabría defender que el devengo del gasto se produciría en la fecha definitiva pérdida del recurso y no cuando se extendieron las actas. Siempre que sea posible consideramos lo más prudente contabilizar los gastos de inicio.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sentencia Tribunal Supremo sobre deducibilidad intereses demora antes Ley 27/2014 pendiente casación (Auto admisión enero 2020)</li> </ul>
<b>8.-</b>	<b>Amortización acelerada ERD</b>	<p><b>Recomendación:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• En las cuentas de la entidad debe practicarse la amortización conforme a las reglas contables, articulándose la amortización acelerada como un ajuste extracontable para hallar la base imponible del impuesto. No se debe aplicar directamente la amortización acelerada como amortización contable.</li> </ul>	<p><b>Contingencia:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De aplicarse la amortización acelerada como amortización contable se corre el riesgo de su inadmisión para el cálculo del impuesto.</li> </ul>	<p><b>Pronunciamientos al respecto:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Campaña gestión 2019</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• La consideración de este incentivo fiscal como un régimen opcional para la entidad, con la aplicación de límites a su rectificación o aprovechamiento transcurrido el período voluntario de declaración, de acuerdo con el artículo 119.3 de la LGT, aconseja su aplicación dentro del plazo de declaración, incluso aunque el resultado del período sea una BIN o no exista cuota por contar la entidad con BINS de periodos anteriores.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Evitar la imposibilidad de aplicar este incentivo en el marco de una regularización posterior de la que derive deuda, al no haber optado por su aplicación en la autoliquidación presentada.</li> <li>• Evitar también la imposibilidad de aplicar el régimen de amortización acelerada en el caso de que la autoliquidación se realice fuera de plazo o en el marco de una solicitud de rectificación o declaración complementaria, por aplicación análoga de la doctrina existente en relación con la compensación de BINS.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de septiembre de 2019 (rec. 377/2016) confirma la imposibilidad de aplicar el incentivo a la amortización acelerada en el marco de un procedimiento de comprobación respecto de ejercicios en los que se habían consignado BINS como resultado del período y del que deriva deuda a ingresar. Según la Audiencia Nacional, la aplicación del beneficio fiscal de la amortización acelerada constituye una opción a la que resulta de aplicación el artículo 119.3 de la LGT, sin que sea posible “la rectificación de la declaración al objeto de optar por dicho régimen, “pues ello afectaría a los ejercicios posteriores, obligando a la rectificación de todas ellas”. Esta doctrina se basa en sentencias anteriores del Tribunal Supremo, entre otras, la de 5 de mayo de 2014 (rec. 5690/2011), 9 de julio de 2012 (rec.1132/2010) y 2 de noviembre de 2012 (rec. 2966/3099).</li> </ul> <p>En parecidos términos se pronunció el TEAC en su resolución de 14 de febrero de 2019 (00/01524/2017/00/00), en relación con la libertad de amortización. Según esta resolución, si el sujeto pasivo decide acogerse a este beneficio</p>
--	--	---	---	---

				fiscal en una determinada cuantía, no podrá rectificarla con posterioridad fuera del período reglamentario de declaración; y lo mismo ocurrirá si no sea acoge al mismo en la autoliquidación presentada. La resolución prevé, en todo caso, expresamente, la posibilidad de cambiar de criterio para ejercicios posteriores, aplicando este régimen respecto de los mismos bienes y/o derechos.
9.-	<b>Contratos de arrendamiento financiero (art 106)</b>	<p><b>Recomendación:</b></p> <p>Es obligatoria la aplicación del citado régimen fiscal especial (RFE)? ¿O es voluntaria su aplicación configurándose a modo de opción?</p> <p>Si bien se trata de un tema controvertido, entendemos que la aplicación del citado RFE debiera ser voluntaria para el contribuyente pudiendo el contribuyente, en su caso, optar por su aplicación.</p> <p>En contexto anterior a L27/2014 la DGT y mayoría doctrina sostiene que la aplicación del citado RFE es obligatoria (véanse Consultas DGT V2686-14 y V2143-07 entre otras).</p>	<p><b>Contingencia:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>No aplicar el RFE en determinadas circunstancias podría suponer una penalización para el contribuyente si la AEAT pretendiera denegar la deducibilidad de la amortización contable en la parte que exceda de la “teórica” amortización fiscal según dicho RFE.</li> <li>Esto es, aunque no lo compartamos, que la AEAT pretendiera exigir una suerte de “reversión” (como ajustes positivos) de ajustes negativos no practicados en su día (en ejercicios prescritos) en virtud del Art. 106 L27/2014.</li> </ul>	<p><b>Pronunciamientos al respecto:</b></p> <p><u>RFE Obligatorio:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Redactado Art. 106 L27/2014: “...se aplicará...”, “Tendrá, en todo caso...”</li> <li><a href="#">V2686-14</a> y <a href="#">V2143-07</a>, entre otras</li> </ul> <p><u>RFE Voluntario:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><a href="#">V4249-16</a></li> <li><a href="#">V1207-15</a> ¿”podrá”?</li> <li>Configuración como opción en Normas Forales País Vasco (“Opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación”).</li> </ul>

		<p>Ahora bien, la Consulta DGT V4249-16, en contexto de la L27/2014, abre la puerta a considerar que el citado RFE es optativo, si bien la Consulta está planteada para un supuesto de amortización anticipada en caso de activos en construcción (106.8 L27/2014). En este sentido, véase también Consulta DGT V1207-15.</p> <p>En la medida en que se cumplan requisitos Art. 106 L27/2014 recomendamos se aplique el citado RFE máxime en la medida en que su aplicación le pueda resultar beneficiosa al contribuyente desde un punto de vista fiscal.</p>		
<b>10</b>	<b>Deterioro de existencias</b>	<p><b>Recomendación:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• En relación a criterio de deducibilidad fiscal las pruebas del deterioro.</li> <li>• La normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades no establece ninguna regla que difiera de los criterios contables, por lo que</li> </ul>	<p><b>Contingencia:</b></p> <p>Riesgo de que el deterioro de existencias contabilizado no sea admitido como fiscalmente deducible por basarse en criterios de obsolescencia o baja rotación, por basarse en meras expectativas o por no poder acreditar que el valor neto de</p>	<p><b>Pronunciamientos al respecto:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• TEAC             <ul style="list-style-type: none"> <li>○ 04/12/2018</li> <li>○ 02/04/2014</li> </ul> </li> <li>• SAN:             <ul style="list-style-type: none"> <li>○ 21/02/2019</li> </ul> </li> </ul>

		<p>serán de aplicación tales criterios (Art. 10.3 L27/2014)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>NRV 10ª PGC 2007: Existencias</u></li> <li>• <u>Resolución de 18 de septiembre de 2013 del ICAC (Norma 5ª “Deterioro del valor de las existencias”)</u>.</li> </ul> <p><i>“(…) 5. El análisis del deterioro se realizará por cada una de las categorías de existencias. …</i></p> <p><i>6. Las <b>hipótesis</b> empleadas para calcular la posible pérdida por deterioro deben ser <b>razonables, realistas y basadas en criterios que tengan una base empírica contrastada</b>. En particular, deberá prestarse especial atención a verificar que el plan de negocios empleado por la empresa para realizar sus estimaciones es acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la empresa. (…)</i>”.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No se admiten fiscalmente deterioros de existencias basados en criterios de obsolescencia/baja rotación.</li> </ul>	<p>realización es inferior a precio de adquisición o coste de producción.</p> <p>Las valoraciones de existencias sobre la base de pérdidas previstas (p.ej. ventas en períodos de rebajas) podría ser discutida por AEAT si no se acredita suficientemente para cada categoría de existencias que el valor neto realizable es inferior a precio de adquisición o coste de producción.</p> <p>Entendemos que en general este aspecto puede resultar de difícil acreditación, si bien existen casos particulares que a priori debieran ser más fácilmente acreditables (p. ej., en caso de deterioro de productos caducados o de prendas de temporada, meses después de finalizada dicha temporada).</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 11/06/2018</li> <li>○ 26/01/2012</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• DGT: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ <a href="#">V0805-16</a></li> <li>○ <a href="#">V1082-16</a></li> <li>○ <a href="#">V3038-14</a></li> <li>○ <a href="#">V0210-08</a></li> <li>○ <a href="#">V0295-07</a></li> <li>○ <a href="#">2500-03</a></li> </ul> </li> </ul>
		<p><b>Recomendación:</b></p>	<p><b>Contingencia:</b></p>	<p><b>Pronunciamientos al respecto:</b></p>

<p>11</p>	<p><b>Reserva de nivelación</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Podría ser interesante el dotar la RN este año “todas” las ERD.</li> <li>• Es un régimen voluntario, pero anticiparía las posibles pérdidas del ejercicio 2020, con la limitación del 10 por 100 de la base imponible positiva del 2019.</li> <li>• Se recuerda que resulta de aplicación no solo a las ERD cuyo importe neto de la cifra de negocios grupal (42 Cco) habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros, sino también (artículo 101.4 de la LIS):             <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ En los <b>tres periodos impositivos siguientes</b> a aquel en que se alcance la cifra de 10 millones de euros.</li> <li>✓ Cuando dicha <b>cifra de negocios</b> se alcance como consecuencia de que se haya realizado una <b>operación acogida al régimen fiscal de neutralidad</b> de la LIS siempre que las entidades involucradas cumplan las condiciones para ser consideradas como ERD tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los 2</li> </ul> </li> </ul>	<p>En principio no tiene riesgo, salvo el incumplimiento de los requisitos para su aplicación (exceso sobre el 10 por 100 de la Base Imponible, o no dotación de la reserva).</p> <p>En dicho caso, ello determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, de la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración por aplicación de la RN, incrementadas en un 5 %, más los intereses de demora.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• DGT <a href="#">V4127-15</a> relativa al momento en que deben registrarse las Reservas de Nivelación y de Capitalización</li> <li>• Recordemos que la Reserva de nivelación es aplicable en los pagos fraccionados (artículo 105.4 de la LIS) por lo que no es necesaria la aprobación del balance en tiempo y forma como exige la Reserva de Capitalización</li> </ul>
-----------	-------------------------------------	---	--	--

		períodos anteriores.	impositivos	
<b>12</b>	<b>Reserva de capitalización (art. 25 LIS)</b>	<p><b>Recomendación:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Podría ser interesante el dotar la RC este año, si no se prevé la distribución de fondos propios.</li> <li>• Es compatible con la dotación de la reserva de nivelación para ERD (dotación de reservas distintas)</li> <li>• Se recomienda que se aprueben las Cuentas Anuales correspondientes al ejercicio 2019, se distribuya el resultado y se dote la RC antes de la presentación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2019 (27 de julio con carácter general para las sociedades que cierran el ejercicio social el 31.12), para poder aplicar la RC en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2019.</li> </ul>	<p><b>Contingencia:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Forma de cálculo de la reserva de capitalización. <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ ¿Admite la aplicación parcial?</li> <li>✓ ¿Se considera que la RC forma parte de los fondos propios existentes al cierre o al inicio del ejercicio ? La RN no forma parte s/ art 25 LIS.</li> </ul> </li> <li>• ¿Qué sucede si no se aprueban las Cuentas Anuales con anterioridad a la presentación de la declaración del Impuesto Sobre Sociedades? ¿Se pierde la posibilidad de aplicar la RC en el año 2019?</li> </ul>	<p><b>Pronunciamientos al respecto:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <a href="#">V1765-19</a> aplicación parcial.</li> <li>• <a href="#">V1854-19</a> la RC dotada según lo dispuesto en el artículo 25 de la LIS se tendrá en cuenta a los efectos de determinar el incremento de los fondos propios</li> <li>• Informa 141820 idéntico sentido que la V1854-19.</li> <li>• El artículo 12 RD Ley 19/2020 permite la presentación de una declaración adicional cuando se aprueben las CCAA en la que podrá incluirse la RC y dicha declaración no se verá afectada por no haber ejercido en plazo el derecho de opción a aplicar la RC (12.3 RDL 19/2020). Por ello no se pierde el derecho a aplicar la RC si no se aprueban las CCAA antes del 25 de julio.</li> <li>• No existe pronunciamiento claro al respecto, pero es posible que, sin tener aprobadas las CCAA 2019, se pueda dotar la RC en caso de que se celebre una</li> </ul>

				<p>Junta General Extraordinaria de accionistas/socios, en donde se apruebe tal aplicación y se reclasifiquen reservas de años anteriores en RC.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• En este sentido la CV <a href="#">4127-15</a> establece lo siguiente: “disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015 para reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado”</li></ul> <ul style="list-style-type: none"><li>• En el mismo sentido encontramos la <a href="#">V4349-16</a>.</li></ul> <p>No obstante lo anterior, sería deseable un pronunciamiento expreso de la DGT en este sentido.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Se recomienda, en caso de que se haya aplicado la RC con carácter previo a la aprobación de las CCAA del ejercicio 2019, en ausencia de criterio de la DGT en este sentido, que exista una ratificación de la aplicación de la RC en el momento de la aprobación de las CCAA y se presente en el sentido del artículo 12 del RD Ley 19/2020 la declaración complementaria o sustitutiva, o se</li></ul>
--	--	--	--	---

				presente un escrito manifestando tal ratificación por parte de la Junta General.
<b>13</b>	<p><b>Grupos Consolidados (art 58.2 4)</b></p> <p>¿Saldría de consolidación fiscal una Sociedad que acaba el período N en situación de desequilibrio patrimonial del Art. 363.1 e) TRLSC, reequilibra su patrimonio en el período N+1, pero vuelve a acabar en situación de desequilibrio patrimonial por las pérdidas de N+1?</p>	<p><b>Recomendación:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Con anterior TRLIS podían existir dudas en los casos en que la situación de desequilibrio patrimonial del Art. 363.1 e) TRLSC a 31/12/N hubiera sido superada en cualquier momento anterior a 31/12/N+1 (esto es, al margen de las pérdidas que se hubieran podido obtener a cierre del período N+1)</li> </ul> <p>Art. 67.4 b) TRLIS:</p> <p><i>4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:</i></p> <p><i>b) Que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.d) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas</i></p>	<p><b>Contingencia:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Resulta excluido del Grupo Fiscal cuando incluso en algún momento anterior al cierre del período N+1 se hubiera superado la situación del desequilibrio patrimonial Art. 363.1 e) TRLSC existente a 31/12/N (p.ej. a través vía ampliación de capital, aportación de socios para compensar pérdidas, etc.) cuando las pérdidas a cierre del período N+1 vuelven a situar a la Compañía en situación de desequilibrio patrimonial.</li> </ul>	<p><b>Pronunciamientos al respecto:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>La situación de desequilibrio patrimonial Art. 363.1 e) TRLSC a 31/12/N debe solventarse en todo caso a 31/12/N+1 tomando en consideración el resultado a cierre del período N+1: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Redacción literal Art. 58.4 d) L27/2014</li> <li>✓ Informe AEAT de 11 de febrero de 2015 (Inf. A/1/9/15) Desequilibrio patrimonial por pérdidas: causa de exclusión del régimen de consolidación fiscal del impuesto sobre sociedades</li> <li>✓ TEAC 08/03/2018 (entiende el TEAC que este criterio es aplicable tanto con TRLIS como con L27/2014 pues no nos hallamos ante cambio legal, sino ante una <u>mejora o aclaración de su significado exacto, procurando así eliminar la incertidumbre que</u></li> </ul> </li> </ul>

		<p><i>anuales esta última situación hubiese sido superada.</i></p> <p>Estas dudas han quedado superadas con Art. 58.4 d) L27/2014:</p> <p><i>“4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:</i></p> <p><i>d) Que al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, de acuerdo con sus cuentas anuales, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.”</i></p> <p><b>Recomendación:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Revisar / asegurar que la situación de desequilibrio patrimonial 363.1 e) TRLSC existente a 31/12/N no se vuelva a producir a 31/12/N+1 tomando en consideración el resultado del período N+1.</li> </ul>		<p><u>una dicción anterior poco afortunada podía haber introducido).</u></p> <p>✓ Auto TS 16/01/2019, nº rec 5025/2018: inadmite recurso de casación por falta de interés casacional (la LIS es clara a este respecto y no deja duda de que habrá de quedar excluida del grupo fiscal aquella entidad que al cierre del período impositivo se halle en situación de desequilibrio patrimonial, salvo que dicha situación hubiese desaparecido el <u>último día del período impositivo en el que se aprueben las cuentas anuales</u>).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La situación de desequilibrio patrimonial 363.1 e) TRLSC a 31/12/N debe solventarse en cualquier momento anterior al cierre del período N+1 sin tomar en consideración el resultado a cierre del período N+1:</li> </ul> <p>- Redacción literal Art. 67.4 b) TRLIS (exclusivamente) para</p>
--	--	---	--	---

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Especial atención a Art. 18 del Real Decreto-ley 16/2020 (“Suspensión de la causa de disolución por pérdidas”):  <i>“A los solos efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en el artículo 363.1 e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no se tomarán en consideración las pérdidas del presente ejercicio 2020.”</i></li> <li>• Entendemos que esta misma regla debiera resultar de aplicación a los efectos de la aplicación del actual Art. 58.4 d) L27/2014 en la medida en que existen precedentes al respecto (véase V0804-11, respecto a D.A. Única RD-Ley 10/2008 en contexto de crisis financiera).</li> </ul>		<p>períodos impositivos anteriores a entrada en vigor de L27/2014.</p> <p>Dicha interpretación ha sido superada por Resolución del TEAC de 08/03/2018 y Auto TS de 16/01/2019 (anteriormente comentados).</p>
--	--	--	--	---

## **2.- CUESTIONES ESPECÍFICAS DERIVADAS DEL COVID-19 A TENER EN CUENTA AL CONFECCIONAR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2019.**

### **2.1.- HECHOS POSTERIORES AL CIERRE CONSECUENCIA DEL COVID-19**

La crisis epidémica mundial por la infección del virus COVID-19 ha llevado al Gobierno a la adopción de diversas medidas y a la promulgación del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo (complementado con posteriores Reales Decretos, Órdenes Ministeriales e instrucciones), por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria. Las medidas de confinamiento y de suspensión de la actividad en determinados sectores tienen y tendrán un impacto económico relevante en la actividad de las empresas aumentando significativamente las incertidumbres, por lo que es necesario plantearse los efectos contables que esta situación puede tener en las cuentas anuales de los ejercicios 2019 considerando los marcos de información financiera aplicables a cada sociedad; concretamente si deben realizarse ajustes al cierre del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2019, en aplicación de lo establecido en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 23ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, e incluso plantearse la posibilidad de la no aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Se entiende por “hechos posteriores” aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se hayan producido entre la fecha del balance y la fecha de formulación o de autorización de los estados financieros para su divulgación. La NRV 23ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio, dispone:

“Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.”

Las consecuencias económicas que se han derivado del establecimiento del estado de alarma en el mes de marzo pueden suponer la aparición de algunos problemas cuyo posible impacto en las cuentas anuales habrá que valorar, “hechos posteriores” que deben analizarse a fin de determinar si implican ajustes en las mismas (hechos tipo 1) o simple información en la Memoria (hechos tipo 2).

A modo ilustrativo indicamos algunos hechos posteriores que, a nuestro juicio, serán más frecuentes:

- Disminución de la cifra de negocios y consecuentemente la pérdida de clientes, lo que a su vez provoca reducción de producción y de abastecimientos, pudiendo repercutir en la situación económica de nuestros proveedores.
- Retrasos en los cobros de los saldos de clientes y deudores que se producirán a lo largo del 2020 sobre partidas a cobrar al cierre del ejercicio 2019.
- Rotura de stocks en la cadena de suministros, bien sea por falta de personal o de material.
- Cambios en las estimaciones del deterioro de activos financieros y no financieros. Pueden considerarse nuevos indicadores de deterioro no contemplados cuando se realizó el test a cierre de ejercicio, por ejemplo, el cese temporal de las operaciones o la disminución de la demanda de los bienes y servicios producidos por la empresa. Se tendrá que evaluar el impacto del COVID-19 en la valoración de las inversiones financieras, así como si las medidas tomadas por la empresa han provocado un deterioro de las inversiones en empresas participadas
- Modificación de las vidas útiles de los elementos del inmovilizado. El cese de actividad puede provocar que los inmovilizados estén infrautilizados o parados o que los proyectos de inversión queden suspendidos, esto podría cambiar las estimaciones de puesta en marcha del activo o sus vidas útiles, con las consecuentes repercusiones en el cálculo de la amortización contable y diferencias con la fiscal. También relacionado con los inmovilizados, si su montaje estaba financiado y cumplían las condiciones para la capitalización de intereses, ésta quedaría en suspenso mientras dure el cese de actividad. Cualquier otra modificación o cambio de estimación debería hacerse constar en la nota de hechos posteriores comparando sus efectos antes y después de la crisis sanitaria.
- Deterioro del valor de las existencias derivadas de una menor rotación, obsolescencia, pérdida de valor de mercado, etc.
- Alteración en la recuperación de los activos por impuestos diferidos y créditos fiscales en general como consecuencia del cese de actividad, que podría suponer el incumplimiento de plazos para la recuperación de pérdidas fiscales.
- Incumplimiento en los contratos de deuda financiera y sus covenants que traigan como consecuencia modificaciones contractuales desfavorables para la entidad (vencimientos anticipados, cambios en tipos, etc.).

- Reestructuraciones de personal y aplicación de ERTE. Si la empresa se ha visto obligada a aplicar un expediente de regulación temporal de empleo deberían mencionarse las condiciones específicas de cada expediente.
- Elevación del riesgo crediticio con algunos clientes. El paro de la actividad comercial y empresarial puede provocar puntas de tensión de tesorería, obligando a modificar el riesgo crediticio que la empresa puede asumir con algunos clientes.

Los ejemplos anteriores en ningún caso parece que muestren hechos que ya existían a cierre del ejercicio 2019, pues aun conociéndose en dicha fecha la existencia del virus, no así las consecuencias económicas que su expansión podía suponer. Por tanto, según lo indicado por la NRV 23ª estaríamos ante un hecho posterior de tipo 2, que no implicaría la necesidad de ajustar las cuentas anuales, sin perjuicio de que la situación de crisis y sus implicaciones y consecuencias económicas deban recogerse en la Memoria en el apartado de Hechos posteriores. Cada sociedad deberá evaluar los impactos e incluir dicha información y sus efectos en la nota de Hechos Posteriores de la memoria de las cuentas anuales del ejercicio 2019, lo que supondrá, en muchos casos, que se deban efectuar estimaciones que serán de difícil cuantificación objetiva dada la incertidumbre existente en estos momentos, requiriendo la aplicación de juicios y estimaciones significativos.

El problema más común, a nuestro juicio, será determinar al cierre de ejercicio la existencia, o no, de deterioro de activos. En el caso de que no existieran indicios de deterioro, porque los efectos de la crisis del COVID-19 no eran previsibles a 31 de diciembre, nos encontraríamos ante un hecho posterior del tipo 2 y, en consecuencia, cabría dar toda la información oportuna en la Memoria, pero no registrar el deterioro a 31 de diciembre. Ahora bien, si pudiéramos deducir que a la fecha de cierre existían indicios de deterioro como consecuencia de la crisis que se nos ha venido encima, en ese caso, sí que habría que registrar el deterioro, y para ello, habría que tener en cuenta en las estimaciones de los flujos de tesorería del activo (o de la unidad generadora de efectivo) toda la información disponible en la fecha de formulación, pues nos proporcionará un conocimiento mayor para poder realizar con más precisión dichas estimaciones. Por ejemplo, si en marzo del 2020 un cliente, acelerado por la situación económica del COVID-19, entra en concurso y del análisis de su situación se llega a la conclusión de que ya arrastraba durante el ejercicio anterior problemas de financiación y solvencia, el deterioro es del ejercicio que se cierra debiendo tenerse en cuenta para la cuantificación de la insolvencia lo sucedido en el mes de marzo. Se trataría, por tanto, de un hecho del tipo 1.

La crisis derivada del COVID-19 puede también afectar a los créditos por bases imponibles negativas. El reconocimiento de los activos por impuesto diferido requiere que no exista duda sobre su recuperación futura, recuperación directamente ligada a la existencia de bases imponibles positivas en el futuro para poder realizar de este modo la compensación, situación que puede verse seriamente comprometida por las nuevas circunstancias, aconsejando en algunos casos el no reconocimiento de dichos activos.

Existe una situación en la que los efectos económicos derivados del COVID-19 sí podría requerir ajuste de las cuentas anuales, en concreto en las partidas del balance a 31 de diciembre de 2019. Así, tal como recoge la consulta 6 del BOICAC 81 de marzo de 2010, sobre la clasificación de préstamos a largo plazo ligados al cumplimiento de determinadas

condiciones o Covenants, considerando la situación actual y su evolución en los próximos meses, el nuevo escenario podría hacer probable que haya sociedades que no vayan a cumplir determinadas condiciones exigidas durante los doce meses siguientes, si bien sí los cumplan en la fecha de cierre. En este escenario, contemplado en el apartado 4 de la consulta mencionada, al amparo del objetivo de imagen fiel, la deuda deberá reclasificarse como pasivo corriente indicando en la memoria las circunstancias que llevan a dicha clasificación.

En el caso de que las cuentas anuales de la Sociedad estén auditadas, la información proporcionada por la Sociedad en la nota de Hechos Posteriores será evaluada por los auditores, de tal forma que la información facilitada en la misma se debería centrar en hechos conocidos en el momento en el que se formulen dichas cuentas, revisando que las estimaciones sobre la evolución la actividad de la Sociedad en el ejercicio 2020 estén basadas en hechos comprobables y fácilmente cuantificables.

Otro aspecto a considerar en la formulación de las cuentas anuales del ejercicio 2019 es si los hechos relacionados con el coronavirus y sus efectos son de tal importancia que pueden afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento y, por tanto, a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha; pudiéndose dar incluso el caso de que la sociedad no pudiera formular las cuentas anuales del ejercicio 2019 en base a dicho principio aunque su posible incumplimiento se dé con posterioridad al cierre del mismo, tal y como señala el último párrafo de la citada NRV 23<sup>a</sup>. A este respecto, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en la consulta 3 del BOICAC 121 de marzo de 2020 ha recordado que el cese de actividad al que se refiere la NRV 23<sup>a</sup> hay que entenderlo como un cese definitivo y no como una interrupción temporal de la actividad. De esta manera, salvo que los administradores de la sociedad tengan la intención de liquidar la sociedad o los efectos del deterioro en la situación financiera de la entidad no permitan otra alternativa más realista que liquidar la empresa, no procedería determinar la inaplicación del principio de empresa en funcionamiento para la formulación de las cuentas del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2019. Por tanto, el cese de actividad temporal producido por efecto del COVID-19, no es causa bastante para justificar la elaboración de cuentas anuales bajo criterios de liquidación y sin aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Solo si como consecuencia de la crisis del coronavirus se pone en duda la continuidad de la empresa, el cierre de 2019 se tendría que efectuar según los criterios de empresa en liquidación establecidos por la Resolución de 18 de octubre de 2013 del ICAC sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, en el caso de que las cuentas todavía no se hubieran formulado. Si las cuentas anuales ya se hubiesen formulado a fecha actual, y se incumpliera la aplicación de dicho principio con posterioridad, esta circunstancia sí implicaría la reformulación de las cuentas anuales del ejercicio 2019.

Desde el punto de vista fiscal, en la medida que la reformulación de las cuentas anuales supusiera modificaciones en la cuenta de pérdidas y ganancias y/o en partidas del patrimonio neto, podría derivarse un impacto en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período 2019. Previsiblemente la valoración en base a criterio de liquidación generaría a las entidades afectadas un mayor importe de deterioros, provisiones y gastos en general, si bien pudiera ser también que la valoración de determinados activos por este criterio aportara

plusvalías latentes (particularmente podría darse esta situación en determinados elementos de inmovilizado tangible o intangible).

Desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades (IS) deberá analizarse si los potenciales deterioros, provisiones u otros gastos reúnen los requisitos para ser deducibles fiscalmente en 2019, o, por el contrario, si su deducibilidad se generará cuando se liquiden efectivamente. En su caso deberán efectuarse los correspondientes ajustes extracontables temporales de aumento en la base imponible en la declaración del IS 2019. Las posibles revalorizaciones contables según lo previsto en el artículo 17.1 de la LIS, tendrían efecto fiscal puesto que forman parte de la base imponible las revalorizaciones contables cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias, y en este caso el potencial valor de liquidación superior al contable derivaría de la aplicación de lo establecido en el Plan General de Contabilidad y se registraría como ingreso en dicha cuenta.

Por último, indicar que además de la referida información en la nota de Hechos Posteriores de la Memoria, también habría que hacer referencia en el Informe de Gestión a los riesgos e incertidumbres derivados de las consecuencias económicas del COVID-19.

## **2.2. NOVEDADES TRIBUTARIAS Y MERCANTILES DEL RDL 19/2020**

En virtud del Real Decreto-ley 19/2020 de 26 de mayo de 2020, Disposición final octava, se modifican los plazos de formulación y aprobación de las Cuentas Anuales de las sociedades relativas al último ejercicio, 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 (que es lo que establecía 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). De modo que la fecha límite será el 31 de agosto de 2020 para formular cuentas anuales.

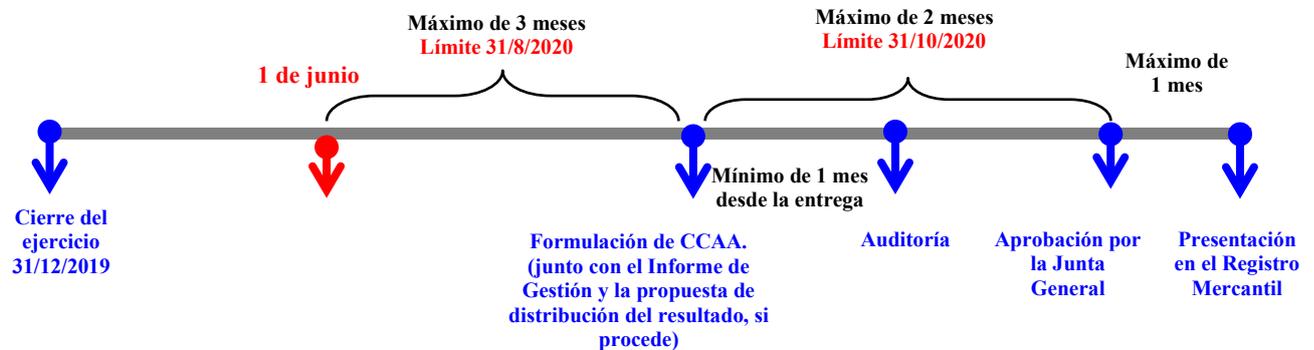
También **se reduce de tres a dos meses el plazo para que se reúna la Junta General ordinaria** al objeto de **aprobar** las cuentas anuales desde la formulación de las mismas. Es decir, la fecha límite para aprobar las CC.AA. será de 5 meses a contar desde el 1 de junio de 2020, o 2 meses a partir de 31 de agosto, es decir, fecha límite el 31 de octubre de 2020.

Se mantiene el plazo de 1 mes tras su aprobación para el depósito de las CC.AA. en el Registro Mercantil, por lo que la fecha límite sería 30 de noviembre de 2020.

Con ello, se armoniza el 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.

No se han modificado los plazos en relación a la obligación de auditoría para aquellas entidades que hubieran formulado sus CC.AA. antes o durante el estado de alarma. En este caso el plazo para emitir el informe de auditoría queda prorrogado por 2 meses tras la finalización del estado de alarma (21 de junio), es decir, hasta el 22 de agosto.

**Periodos máximos si no se han formulado CCAA antes o durante estado de alarma**



### 2.3.-IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El RD-ley 19/2020, artículo 12, 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, es decir, hasta el **27 de julio de 2020** como fecha límite (en cumplimiento del artículo 124 de la Ley 27/2014).

A estos efectos, se entenderá por cuentas anuales, las cuentas anuales auditadas; en su defecto, las formuladas; y, en defecto de las dos anteriores, la contabilidad disponible para la entidad llevada conforme a la normativa mercantil (Código de Comercio y normativa contable aplicable a la entidad).

Posteriormente, cuando las cuentas sean aprobadas conforme a derecho y se conozca de forma definitiva el resultado contable, si difiere de la declaración presentada, se presentará una **segunda declaración con plazo hasta el 30 de noviembre de 2020**, que podrá dar lugar a alguna de las siguientes situaciones:

- a) En la primera declaración resultó una cantidad a ingresar:
  - a. Y el resultado de la nueva liquidación es una mayor cantidad a ingresar: correrán intereses de demora a favor de la AEAT, contando a partir del 28 de julio. Esta segunda autoliquidación tendrá la consideración de complementaria.
  - b. Y el resultado de la nueva liquidación es una cantidad menor a ingresar (es decir a devolver parte de lo ingresado): correrán intereses de demora a favor del contribuyente, contando a partir del 28 de julio. Esta segunda autoliquidación tendrá la consideración de rectificación de la autoliquidación inicial
  - c. Y el resultado de la nueva liquidación es una cantidad a devolver (es decir a devolver todo o ingresado y algo más): por la parte ingresada operará como en el caso anterior y por la cantidad adicional que resulta a devolver el plazo de los 6 meses a partir del cual se devengarán intereses a favor de contribuyente empezará a contar a partir del 1 de diciembre. Esta segunda autoliquidación tendrá la consideración de rectificación de la autoliquidación inicial
- b) En la primera liquidación resulta una cantidad a devolver:

- a. Y el resultado de la nueva liquidación es una mayor cantidad a devolver: los intereses de demora a favor del contribuyente empezarán a contarse en dos plazos diferentes (i) por la devolución que ha solicitado en plazo voluntario, los intereses de demora correrán cuando transcurran 6 meses a partir del 28 de julio (ii) por la devolución adicional solicitada en el segundo momento, esto es, hasta el 30 de noviembre, el plazo de los 6 meses empezará a contar a partir del 1 de diciembre. Esta segunda autoliquidación tendrá la consideración de rectificación de la autoliquidación inicial.
- b. Si el resultado de la nueva liquidación es una cantidad a devolver menor de la inicialmente solicitada, solo se devengarán intereses a favor del contribuyente por la parte que finalmente procede devolver, y correrán cuando transcurran 6 meses a partir del 28 de julio Esta segunda autoliquidación tendrá la consideración de rectificación de la autoliquidación inicial
- c. Si el resultado de la nueva liquidación fuera una cantidad a ingresar, correrán intereses de demora a favor de la AEAT, contando a partir del 28 de julio Esta segunda autoliquidación tendrá la consideración de complementaria.

En la nueva autoliquidación podrán modificarse, en su caso, opciones tributarias adoptadas en la primera liquidación sin que sean aplicables las limitaciones a la rectificación de las opciones del artículo 119.3 de la Ley General Tributaria.

En ningún caso, la segunda autoliquidación tendrá efectos preclusivos y el Impuesto sobre Sociedades podrá ser objeto de comprobación plena.

\*\*\*\*\*

---

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.