



*Eca 1966*

Economistas Consultores  
Asociados

**BOLETÍN DE ACTUALIDAD  
CONTABLE Y FISCAL**

**Diciembre 2020**

## Sumario:

1. Introducción .....	3
2. Avisos varios.....	4
2.1. Días sin notificaciones telemáticas .....	4
2.2. Plazo de comunicación de la opción por criterio de caja.....	4
2.3. Pago a cuenta de Impuesto de Sociedades .....	4
2.4. Devengo de intereses en saldos vinculados .....	5
2.5. Obligación de retener en arrendamientos .....	5
2.6. Modificaciones en el IAE .....	6
2.7. Las cestas de Navidad .....	7
2.7. Libros de Actas y socios. Inclusión del acuerdo de remuneración de administradores.....	8
2.8. Los ERTes y el reparto de dividendo .....	8
3. La recuperación de IVA en impagos.....	10
Cuotas repercutidas total o parcialmente incobrables.....	10
Cuotas repercutidas incluidas en concurso de acreedores .....	13
4. El criterio de caja en IVA .....	16
5. Deducibilidad de las retribuciones a miembros del consejo de administración .....	19

# **1. INTRODUCCIÓN**

Aunque el año que acaba está siendo muy atípico, desde el punto de vista tributario los protocolos y plazos han tenido muy pocas modificaciones. En consecuencia llega diciembre y se repiten muchos de los avisos que hacemos todos los años.

Lamentablemente una los datos que han empeorado mucho son los de la morosidad, y por ello hemos refrescado la normativa relativa a la recuperación de las cuotas de IVA en facturas impagadas, con o sin concurso de acreedores. Es un procedimiento que debemos tener siempre en mente, porque permite mitigar el impacto de los impagos.

Y queremos rescatar también un par de temas que por recurrentes no dejan de ser importantes: la aplicación del criterio de caja y la deducibilidad de la retribución a miembros del Consejo de Administración.

Finalmente, recordar que el día 20 tenemos que hacer el último pago a cuenta de Impuesto de Sociedades.

## **2. AVISOS VARIOS**

### **2.1. Días sin notificaciones telemáticas**

Recordad que si quedan días en los que podemos solicitar que no se nos notifiquen actos de la AEAT, hay que consumirlos dentro del año natural.

### **2.2. Plazo de comunicación de la opción por criterio de caja.**

No acaba de cuajar, pero por si acaso hay que recordar que el plazo para darse de alta en la modalidad de caja a efectos de IVA coincide con el mes de diciembre.

Todos aquellos que ya estén acogidos a este criterio y quieran seguir no tienen que hacer nada. Si quisieran renunciar tendrían que hacerlo también durante el mes de diciembre. La renuncia tendría efecto durante tres años.

En el punto 3 de este boletín hacemos un repaso a este régimen especial.

### **2.3. Pago a cuenta de Impuesto de Sociedades**

El próximo día 20 vence el plazo para la presentación del último pago a cuenta del ejercicio.

Las PYMES que tributan por la opción A (las que calculan el pago a cuenta en función del último impuesto presentado) tendrán una cuota idéntica a la pagada en octubre, **salvo en aquellos casos en los que la aprobación de cuentas se haya producido después del 25 de julio y se haya presentado una nueva declaración de Impuesto de Sociedades de 2019.**

Para el resto (grandes empresas o quien ha optado por esta modalidad) tenemos que hacer un cierre a 30 de noviembre sobre el que calcular la cuota.

## **2.4. Devengo de intereses en saldos vinculados**

El devengo de intereses en saldo entre empresas del grupo o con socios es obligatorio al menos una vez al año, y lo más práctico es hacerlo con fecha 31 de diciembre.

Este devengo de intereses obligará a presentar el modelo 123 (retenciones por rendimientos de capital mobiliario) y el 193 (resumen anual) durante el mes de enero.

## **2.5. Obligación de retener en arrendamientos**

Están sujetos a retención a cuenta los arrendamientos o subarrendamientos de inmuebles urbanos, con las siguientes excepciones:

- Arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.
- Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.
- Arrendador obligado a tributar por alguno de los epígrafes del grupo 861 del IAE, es decir, cuando el valor catastral de los inmuebles arrendados es superior a 601.012,10 euros.

La obligación de tributar en IAE debe acreditarla el arrendador a su arrendatario con certificación expedida por la AEAT del domicilio fiscal. Tiene vigencia durante el año natural de su expedición o, si se pide en diciembre, para el año siguiente.

Por lo tanto, tenemos:

1. Desde el punto de vista de los inquilinos, conviene que solicitemos la consabida certificación a nuestro arrendador, ya que en caso de no disponer de la misma recae en el inquilino la obligación de retener y la consiguiente sanción en caso de incumplimiento de esa obligación.

2. En el caso de los arrendadores, conviene pedir la certificación en los primeros días de enero o incluso durante el presente mes de diciembre. Suele ser necesario aportar una fotocopia de los recibos de IBI de los inmuebles arrendados y/o copia de los contratos de arrendamiento<sup>1</sup>.

## **2.6. Modificaciones en el IAE**

Están exentas del impuesto las sociedades cuyo importe de la cifra de negocios sea inferior a 1.000.000 euros, con independencia de la naturaleza de las actividades que ejerzan. Aunque su aplicación es automática, se exige una comunicación previa de la cifra de negocios mediante la presentación del modelo 848. El plazo de presentación es el comprendido entre el 1 de enero y el 14 de febrero, ambos incluidos, del ejercicio en que la comunicación debe surtir efectos en el IAE. Es decir, si en 2019 tuvimos una cifra de negocios inferior a 1.000.000 euros, pero en 2018 era superior, tenemos que presentar el modelo 848 para que estar exentos de IAE en 2021. De la misma forma, si una empresa ha sobrepasado del millón de euros en 2019, pero no lo hacía en 2018 debe presentar la declaración censal para tributar en IAE en 2021.

Para determinar si es aplicable o no la exención, en el cálculo del importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades ejercidas por el sujeto pasivo, estén o no exentas de dicho impuesto, tal como establece la regla 3ª de dicho apartado. De la misma forma se deberá proceder a elevar al año el importe neto de la cifra de negocios en el caso de que el período impositivo del Impuesto sobre Sociedades de la declaración por dicho impuesto a

---

<sup>1</sup> Esta exigencia depende del gusto del funcionario que nos atienda. Suele bastar con los recibos de IBI.

tener en cuenta sea inferior al año natural, tal como establece la regla 2ª de dicho apartado (TEAC 27/01/2009).

**A efectos de cómputo de la cifra de negocio hay que tener en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2018 que determinó que, a efectos de cálculo de la cifra de negocio y el límite de 1.000.000 euros, el importe debe ser considerado a nivel individual, aunque se pertenezca a un grupo mercantil, salvo que haya obligación de consolidar contablemente. Esto supone un cambio de criterio significativo, porque la Administración estaba computando las cifras de negocio a nivel de grupo, con sociedad dominante, o incluso con los mismos socios personas físicas.**

## **2.7. Las cestas de Navidad**

Tema propio de estas fechas que nos genera problemas a lo largo de todo el año.

La postura teórica de la Administración es considerar el gasto deducible (IVA incluido) a efectos de Impuesto de Sociedades, pero considerar el importe del regalo como renta en especie al trabajador, sujeta a retención. La excepción serían aquellos casos en los que la entrega del regalo navideño estuviera incluida en el convenio colectivo, situación en la que no habría tal renta en especie.

En la práctica lo que se hace habitualmente es la vista gorda o bien considerar el gasto derivado de las mismas como no deducible.

**De lo que no hay duda es del carácter NO deducible del IVA soportado en la compra.**

## 2.7. Libros de Actas y socios. Inclusión del acuerdo de remuneración de administradores.

Tema recurrente pero que conviene recordar.

Además de recordar la necesidad de que el libro de actas<sup>2</sup> esté actualizado (y cuando decimos actualizado queremos decir firmado), reiteramos la obligación de que algunas decisiones con trascendencia fiscal queden correctamente reflejadas en el libro de actas.

- La retribución de administradores del ejercicio. Dadas las fechas en las que nos encontramos, podremos **ajustar el acuerdo a la retribución en el año en curso**. Conviene incluir también un **acuerdo sobre la retribución en el ejercicio siguiente**, aunque el importe se ajuste posteriormente en un acuerdo posterior.

Recordamos que es requisito previo que en los **Estatutos conste el carácter retribuido del cargo de administrador**.

- Dotaciones las **reservas de capitalización y nivelación**, para aquellos que las hayan aplicado en 2019. Este acuerdo debió incluirse en el acuerdo de aprobación de las cuentas anuales de 2019.

## 2.8. Los ERTes y el reparto de dividendo

(somos muy pesados)

Reiteramos este recordatorio: El Real Decreto-Ley 18/20 de medidas sociales en defensa del empleo estableció, en su artículo 5,

---

<sup>2</sup> Aunque sigamos hablando de "libro de actas", ahora ya no es tal. Se convierte en "libro" cuando legalizamos telemáticamente el conjunto de actas del ejercicio mediante remisión al Registro Mercantil.

**limitaciones a la distribución de dividendos para empresas acogidas a ERTes<sup>3</sup>.**

La restricción afecta al reparto de dividendo con cargo al beneficio de 2020, y por tanto al reparto de dividendos en 2021, **no habiendo problema con los repartos realizados en 2020.**

**IMPORTANTE: Esta limitación a repartir dividendos NO es aplicable para aquellas entidades que, a fecha de 29 de febrero de 2020, tuvieran menos de cincuenta empleados.**

---

<sup>3</sup> Esta limitación a repartir dividendos no es aplicable a las empresas que el 29 de febrero de 2020 tuvieran menos de cincuenta personas trabajadoras, o asimiladas a las mismas, en situación de alta en la Seguridad Social.

### 3. LA RECUPERACIÓN DE IVA EN IMPAGOS

Después de unos años en los que el problema de la morosidad se había reducido mucho, lamentablemente ahora ha vuelto a ponerse de moda. Una parte del impacto negativo de la morosidad puede recuperarse rectificando el IVA de las facturas que no sea posible cobrar una factura, total o parcialmente.

El artículo 80.4 de la Ley de IVA establece la posibilidad de rectificar **voluntariamente** por parte del sujeto pasivo aquellas cuotas repercutidas que correspondan a los clientes incluidos en alguna de estas categorías:

- cuotas repercutidas incobrables
- concurso de acreedores.

#### Cuotas repercutidas total o parcialmente incobrables

Requisitos:

1. Que el **destinatario** de las operaciones actúe como **empresario o profesional**, o, si no lo es, cuando la **base imponible** de la operación, IVA excluido, sea **superior a 300 euros**.
2. Que hayan transcurrido **al menos un año desde el devengo del impuesto repercutido** sin que se haya obtenido el cobro de la totalidad o parte del crédito respectivo, estando esta circunstancia reflejada en los libros registros del impuesto.

Este plazo queda **reducido opcionalmente a 6 meses** en el caso de sujetos pasivos con **cifra de negocio inferior a 6.010.012 euros** en el año anterior.

En el caso de sujetos pasivos acogidos al **criterio de caja**, el plazo se entiende cumplido cuando se produce el devengo del impuesto aun en caso de impago, esto es, el 31 de diciembre del año siguiente a la emisión de la factura.

3. Que el cobro del crédito se haya **reclamado judicialmente o mediante requerimiento notarial.**

Las condiciones de aplicación de la modificación son las siguientes:

- el plazo en que debe realizarse es dentro de los **tres meses siguientes a la finalización** del plazo de 1 año o 6 meses señalado y ha de **comunicarse a la Administración** en el plazo de **un mes desde la expedición de la factura rectificativa.**
- una vez efectuada la modificación de la base, no procede la rectificación al alza aunque se obtenga el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo que el destinatario no tenga la condición o no actúe como empresario, en cuyo caso la rectificación se hará teniendo en cuenta que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte del cobro obtenido.
- como excepción, si el sujeto pasivo desiste de la reclamación judicial al deudor, deberá modificar de nuevo al alza la base imponible, expidiendo una nueva factura rectificativa, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento, en la que repercuta la cuota precedente.

i) No procede la modificación en los siguientes casos:

- créditos garantizados o afianzados, o con los concedidos a entidades o personas vinculadas<sup>4</sup>;
- créditos adeudados o afianzados por entes públicos;

---

<sup>4</sup> En la normativa de IVA no hay una definición de entidad vinculada, por lo que hay que acudir al artículo 18 de la Ley de Impuesto de Sociedades.

- cuando el destinatario de la operación esté establecido fuera del territorio de aplicación del impuesto.

ii) Cuando se realicen pagos parciales anteriores a la modificación de la base, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción.

iii) La rectificación de las deducciones del destinatario de la operación determina el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública.

iv) La modificación también queda condicionada al cumplimiento de las siguientes obligaciones (RIVA art.24):

El acreedor debe:

- haber facturado y contabilizado las operaciones en tiempo y forma;
- comunicar a la AEAT la modificación de la base en el plazo de un mes desde la expedición de la factura rectificativa, haciendo constar que no se trata de créditos excluidos, y acompañando las facturas rectificativas y una copia de la providencia o el auto judicial de la suspensión de pagos o quiebra o de la declaración de concurso del destinatario (o certificación acreditativa del Registro Mercantil), o bien acreditación de la reclamación judicial del crédito incobrable, según corresponda.

Por su parte, el destinatario de la operación debe:

- hacer constar en la declaración-liquidación del período en que se reciban las facturas rectificativas, la minoración de las cuotas rectificadas;
- ha de comunicar a la AEAT, en el plazo de presentación de la declaración-liquidación indicada anteriormente, la

recepción de las facturas rectificativas, especificando el importe de las cuotas rectificadas y de las no deducibles.

Hay que tener en cuenta que la recuperación de ese IVA tiene un doble efecto beneficioso:

- Por un lado, un cobro en tesorería, en forma de menor pago o mayor devolución en la siguiente declaración de IVA.
- Por otro, un apunte positivo en la cuenta de resultados, por la menor provisión por impago.

La factura rectificativa a emitir debe tener las siguientes características:

- Debe pertenecer a una serie específica, en la que puede haber o no otro tipo de facturas rectificativas.
- Además de hacer constar la expresión "factura rectificativa" hay que hacer constar que se emite de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 80.4 de la Ley de IVA.

La base imponible será la misma que en la original, y la cuota de IVA debe ser cero.

## **Cuotas repercutidas incluidas en concurso de acreedores**

Requisitos para modificar la base imponible:

- Que el concursado no haya satisfecho el pago de las cuotas que le fueron repercutidas.
- Que el auto de declaración de concurso se haya dictado con posterioridad al devengo de la operación.
- Que la modificación se efectúe en el plazo máximo de dos meses a contar desde el final del plazo

previsto para la insinuación de créditos, lo que en la práctica se traduce en **tres meses desde la publicación del Auto de declaración de concurso en el BORME.**

Requisitos para el acreedor:

- \* Expedir y remitir al destinatario de las operaciones una factura rectificativa que anule la cuota repercutida (misma base imponible, cuota cero).
- \* Las operaciones cuya base cuota se quiere rectificar deberán haber sido anotadas correctamente en tiempo y forma en los libros registro.
- \* Comunicación a la Agencia Tributaria en el plazo de **un mes desde la expedición de la factura rectificativa** de la modificación practicada. A dicha comunicación debe unirse una copia de las facturas rectificativas y del auto judicial de declaración de concurso o certificación del Registro Mercantil, en su caso, acreditativa de aquel.

Requisitos para el deudor:

- \* Comunicación a la Agencia Tributaria de que ha recibido las facturas rectificativas
- \* Registrar y declarar correctamente esas facturas rectificativas.

Créditos que no dan derecho a la modificación

Los mismos que hemos visto en el caso de no mediar concurso (garantizados, a entidades vinculadas, etc.).

Situaciones en las que se tiene que debe modificarse al alza la factura rectificativa:

- Conclusión del concurso por revocación firme del mismo.
- Pago de la totalidad de los créditos
- Desistimiento del acreedor

## 4. EL CRITERIO DE CAJA EN IVA

El criterio de caja en IVA lleva en vigor desde 2013, pero lo cierto es que no ha tenido demasiado éxito. No obstante lo anterior conviene hacer un repaso de vez en cuando por si pudiera ser una opción interesante.

Eso sí, solo es una opción para empresarios cuyo **volumen de operaciones en el ejercicio anterior no sea superior a 2.000.000 euros**, y que además no tengan **cobros en efectivo**, respecto de un mismo destinatario durante el año natural, superen los 100.000 euros.

La opción por el régimen especial (o la renuncia) se realizará durante el mes de diciembre, y se entenderá prorrogada salvo renuncia y la renuncia tendrá una validez mínima de 3 años.

El régimen especial se referirá a **todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, salvo** que aplique alguno de los siguientes regímenes especiales:

- Régimen simplificado
- Régimen de la agricultura, ganadería y pesca
- Régimen del recargo de equivalencia
- Régimen del oro de inversión
- Régimen de servicios prestados por vía electrónica
- Régimen de grupo de entidades

Tampoco será de aplicación este régimen cuando se trate de alguna de las siguientes operaciones:

- Entregas exentas por exportaciones de bienes y las operaciones asimiladas a las exportaciones.
- Entregas exentas relativas a las zonas francas, depósitos y otros depósitos, regímenes aduaneros y fiscales
- Entregas exentas de bienes destinados a otro Estado miembro

- Importaciones y operaciones similares a las importaciones
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes
- Los supuestos de inversión del sujeto pasivo
- Autoconsumo de bienes y las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios

El Impuesto **se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos**. Si este no se ha producido, el devengo se produce a **31 de diciembre del año inmediato posterior** a aquel en que se haya realizado la operación. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse en el momento de la expedición y entrega de la factura, pero se entenderá producida en el momento del devengo por el criterio de caja.

El **derecho a la deducción de las cuotas soportadas** nace en el momento del pago total o parcial del precio de los importes efectivamente satisfechos o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación. **Y esto afecta tanto a los sujetos pasivos adheridos al régimen, respecto a las facturas que reciban de terceros, como a los que reciban facturas de empresarios acogidos al criterio de caja.**

Obligaciones formales: **se deberá llevar un libro registro de facturas expedidas con indicación de las fechas de cobro de la operación**, el importe cobrado y la cuenta o medio de cobro utilizado. Deberá también llevarse un **libro registro de facturas recibidas**, **OBLIGACIÓN QUE SE EXTIENDE A LOS SUJETOS PASIVOS NO ACOGIDOS AL RÉGIMEN ESPECIAL DESTINATARIOS DE LAS OPERACIONES DE CAJA**, indicando las fechas de pago e importe de cada una y el medio de pago utilizado.

En caso de **renuncia o exclusión** del régimen se mantienen las normas reguladoras en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia.

Se establecen asimismo **normas para la rectificación de facturas por créditos incobrables o por concurso de acreedores**, en el caso de empresarios acogidos a este régimen.

Finalmente, se establece la obligación de que en las facturas se mencione expresamente la aplicación del "régimen especial del criterio de caja" (nuevo artículo 61.undecies RIVA).

**En definitiva**, lo que se presenta como un beneficio fiscal es en realidad un diferimiento en la repercusión (la del sujeto pasivo en criterio de caja) compensado con dos diferimientos en la deducción (la misma cuota, para el que recibe la factura, además de las cuotas soportadas por el empresario en criterio de caja).

Desde un punto de vista estratégico, **antes de acogerse al criterio de caja habrá que valorar la conveniencia de forzar a nuestros clientes a aplicarlo** (no podrán deducirse nuestro IVA hasta que no nos paguen la factura), lo que en algunos casos puede suponer la pérdida del cliente, que nos puede sustituir por otro proveedor que siga en criterio de devengo y por tanto no le cause "problemas".

## **5. DEDUCIBILIDAD DE LAS RETRIBUCIONES A MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN**

Con la entrada en vigor en 2015 de la actual Ley de Impuesto de Sociedades parecía que la retribución del órgano de administración había pasado a ser una cuestión pacífica, pero la paz ha durado poco, aunque de momento el frente solo afecta a empresas regidas por Consejo de Administración.

La nueva polémica ha surgido porque a partir de una Sentencia del Tribunal Supremo de 26 febrero de 2018 en la que se establecían los requisitos que debía cumplir la retribución de los miembros del Consejo de Administración, la AEAT ha cogido el relevo y ha interpretado que esos requisitos mercantiles son también requisitos para la deducibilidad, y el problema es que el TEAC les ha terminado dando la razón mediante sendas resoluciones de 8 de octubre de 2019 y 17 de julio de 2020.

Por lo tanto, reiteramos lo dicho tantas veces:

1. En los estatutos tiene que constar que **el cargo de administrador es retribuido y la forma de cálculo de esa retribución.**
2. El acuerdo de la Junta General en el que conste la **retribución de cada ejercicio y la distribución entre los distintos miembros del Consejo de Administración.**
3. En el caso de que el consejero tenga un cargo ejecutivo (es decir, que trabaje de forma continuada en la empresa), es necesario **que la Junta General apruebe el contrato de ese consejero.**

Insistimos, **solo afecta a sociedades con Consejo de Administración**, pero no conviene bajar la guardia en relación a los dos primeros puntos.