

España

INCENTIVOS FISCALES PARA GRANDES CONTRIBUYENTES COMO CONSECUENCIA DE LA PÉRDIDA DE FACTURACIÓN POR LA COVID-19

Alberto Artamendi Gutiérrez y Alex Pié Ventura

Abogados del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Barcelona)

Incentivos fiscales para grandes contribuyentes como consecuencia de la pérdida de facturación por la COVID-19

El ordenamiento tributario prevé una serie de incentivos y regímenes fiscales favorables para empresas con una cifra de negocios o volumen de operaciones inferior a ciertos umbrales. Algunas de estas medidas podrían resultar temporalmente de aplicación a empresas de mayor entidad que, como consecuencia del impacto de la COVID-19, vean reducidos en 2020 y 2021 sus volúmenes de facturación. Aunque algunas de estas medidas se limiten a reducir las cargas administrativas de los contribuyentes (por ejemplo, al reducirse la periodicidad de algunas declaraciones), otras podrían tener un mayor impacto financiero.

PALABRAS CLAVE:

FISCAL, IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, CIFRA DE NEGOCIOS, INCENTIVOS, COVID-19.

Tax Incentives for Large Taxpayers as a result of the loss of billing due to COVID-19

The Spanish tax system foresees a series of incentives and favorable tax regimes for companies with a turnover or volume of operations below certain thresholds. Some of these measures may also be applicable to larger companies which, as a consequence of COVID-19's impact, are facing lower revenues in 2020 and 2021. While a number of these measures are mainly aimed at reducing taxpayers' administrative burdens (e.g. by reducing the frequency to submit certain tax returns), others may have a more significant financial impact.

KEY WORDS:

TAX, CORPORATE INCOME TAX, TURNOVER, INCENTIVES, COVID-19.

FECHA DE RECEPCIÓN: 27-11-2020**FECHA DE ACEPTACIÓN: 1-12-2020**

Artamendi Gutiérrez, Alberto; Pié Ventura, Alex (2021): Incentivos fiscales para grandes contribuyentes como consecuencia de la pérdida de facturación por la COVID-19. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 55, pp. 162-173 (ISSN: 1578-956X).

1. Introducción

Durante el año 2020, muchos Gobiernos europeos aprobaron contundentes medidas de alivio fiscal para empresas que se encontraban en situación de estrés de tesorería como consecuencia del impacto de la pandemia en su actividad económica. Sin embargo, este no fue el caso del Gobierno de España, que optó en el ámbito fiscal (no así en el laboral) por medidas más tibias, principalmente encaminadas a conceder facilidades de pago focalizadas en pequeños contribuyentes. Es más, también se aprobaron ciertos incrementos de tributación con efectos desde el 1 de enero de 2021 para financiar el gasto extraordinario generado por la COVID-19 y compensar la pérdida de ingresos.

Al tiempo de redactarse este artículo ha transcurrido prácticamente un año desde que la crisis sanitaria causada por la COVID-19 empezó a menoscabar las cifras de resultados de los agentes económicos, por lo que sus efectos se prolongan ya a lo largo de varios periodos impositivos. Este impacto ha sido especialmente profundo en sectores como el turístico, el del ocio o el del espectáculo, cuyo volumen de actividad se ha reducido muy notablemente debido, en parte, a la suspensión de su actividad durante largos periodos de tiempo —incluso en momentos considerados tradicionalmente temporada alta— por imperativo legal o inexistencia de demanda.

Ante esta situación, por suerte, el sistema tributario español contiene un número significativo de disposiciones que podrían suponer un alivio o incentivo fiscal a partir de 2021. Se trata de previsiones anteriores a la pandemia y diseñadas, en su mayor parte, para incentivar la actividad de empresas pequeñas. Por esta razón, su disfrute está condicionado a no superar un determinado volumen de operaciones o importe neto de la cifra de negocios en el periodo impositivo en curso o en el anterior, según el caso. Debido, precisamente, a los efectos económicos de la COVID-19 durante el año 2020, entidades cuyo tamaño les impedía normalmente disfrutar de estas medidas podrían, de manera transitoria, acogerse a estos incentivos a partir del año 2021.

Sin duda, se trata de una significativa —y, probablemente, no anticipada— ayuda para permitir a los contribuyentes impulsar y consolidar su recuperación económica cuando la crisis amaine. Por esta razón, resulta sumamente interesante para una adecuada planificación de los ejercicios 2021 y 2022 conocer cuáles son estas medidas fiscales y en qué medida puede cada contribuyente beneficiarse de ellas.

Con el fin de facilitar esta labor, en este artículo analizamos brevemente cuáles son las principales medidas vinculadas al volumen de actividad de los contribuyentes que podrían resultar de aplicación y que se encuentran en normas tan diversas como la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”), el Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, o incluso en las normas reguladoras del Concierto vasco y el Convenio navarro.

Advertimos, no obstante, que las limitaciones de formato de esta publicación nos impiden desarrollar pormenorizadamente los requisitos para aplicar cada una de estas medidas o los efectos concretos que estas podrían tener en cada contribuyente, por lo que este artículo debe tomarse como un guion general para considerar en el marco de un análisis detallado con los asesores fiscales de cada sociedad en la fase de planificación.

2. Impuesto sobre Sociedades (“IS”)

2.1. Bases imponibles negativas

Los límites que, con carácter general, resultan aplicables a la compensación de bases imponibles negativas varían en función del importe neto de la cifra de negocios de la entidad, de acuerdo con la siguiente tabla:

INCN	Límite
Hasta 20 millones de euros	70 %
Entre 20 y 60 millones de euros	50 %
A partir de 60 millones de euros	25 %

Con independencia de lo anterior, todos los contribuyentes pueden siempre compensar un importe mínimo de un millón de euros en cada ejercicio. Además, estos límites no se aplican a las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente ni tampoco en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad (salvo que sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen de neutralidad fiscal). Asimismo, tampoco están sujetas a ninguna limitación las entidades de nueva creación en los tres primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva.

En consecuencia, una reducción del importe neto de la cifra de negocios causada por los efectos económicos de la COVID-19 podría dar como resultado la posibilidad de utilizar bases imponibles negativas por un importe superior.

No obstante, en sentido contrario, se incrementa el riesgo de perder el derecho a compensar estas bases imponibles negativas en futuras transmisiones de una entidad que ha generado bases imponibles negativas a un nuevo grupo de control que previamente no participara en, al menos, el 25 % del capital social en ella. Esto sucedería cuando la entidad que ha generado estas pérdidas

inicia una actividad nueva o adicional respecto de la que venía realizando tras ser transmitida y esto supone un incremento de más del 50 % de su importe neto de la cifra de negocios respecto a los dos años posteriores a la adquisición (artículo 26.4.c de la LIS). La pérdida de facturación durante la pandemia disminuye, por tanto, el umbral a partir del cual esta pérdida de bases imponibles negativas resulta aplicable.

2.2. Pagos fraccionados

Cuando la pérdida de facturación como consecuencia de la COVID-19 haya provocado que la facturación del contribuyente esté por debajo de diez millones de euros, desaparecerá la obligación de llevar a cabo pagos fraccionados mínimos a cuenta del IS (DA 14.^a LIS).

Además, como es sabido, el artículo 40 de la LIS prevé dos modalidades de determinación de los pagos fraccionados, comúnmente conocidas como modalidad de cuota o simplificada y modalidad de base. Bajo la modalidad de cuota, el pago fraccionado se determina aplicando un porcentaje sobre la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el día 1 de abril, octubre o diciembre, respectivamente, minorada por determinadas partidas. Bajo la modalidad de base, en cambio, el pago fraccionado se determina a partir de la base imponible de los tres, nueve u once primeros meses del propio ejercicio, determinada según las normas previstas en la LIS. Pues bien, cuando la facturación está o cae por debajo de seis millones de euros, un sujeto pasivo podría plantearse el cambio de modalidad de pago fraccionado. También en el caso de contribuyentes que ya se encontraban por debajo de los seis millones de euros y, por tanto, podían ya optar entre ambos regímenes, cabe plantearse cuál de los dos resulta más beneficioso.

A continuación se desarrollan y valoran estos posibles efectos y sus consecuencias:

DESAPARICIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE REALIZAR PAGOS FRACCIONADOS MÍNIMOS Y DE LOS TIPOS INCREMENTADOS DEL PAGO FRACCIONADO

El primer efecto positivo que podría derivarse de la disminución de la cifra de negocios guarda relación con las normas de pago fraccionado mínimo. Así, los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo sea, al menos, diez millones de euros están obligados a aplicar, con carácter general, un tipo de gravamen incrementado del 24 % en el pago fraccionado (frente al 17 % aplicable con carácter general). Además, el importe del pago fraccionado no puede ser inferior al 23 % del resultado contable de los tres, nueve u once primeros meses del año (DA 14.^a de la LIS). Estas reglas dejarán de ser aplicables, en el año 2021, a aquellas sociedades que, como consecuencia de la pandemia, hayan visto su cifra de negocios de 2020 reducida por debajo de los diez millones de euros.

CAMBIO DE MODALIDAD DE PAGO FRACCIONADO CUANDO EL IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS NO SUPERA LOS SEIS MILLONES DE EUROS

- i. Cambio a modalidad de cuota cuando el importe neto de la cifra de negocios disminuye por debajo de los seis millones de euros

La modalidad de cuota se considera en la LIS como régimen general para los sujetos pasivos con un importe neto de la cifra de negocios de hasta seis millones durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado (*i. e.*, en 2021 estarán obligados a aplicar la modalidad de base los contribuyentes cuya cifra de negocios superara ese umbral en 2020). No obstante, estos pueden también optar por la modalidad de base mediante la correspondiente declaración censal durante los meses de enero y febrero (o los dos primeros meses del período impositivo si este no coincide con el año natural).

Para una sociedad cuyo período impositivo finalice el 31 de diciembre de 2020, el plazo de declaración del IS termina el 25 de julio de 2021. Por tanto, el último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el día 1 de abril de 2021 (a efectos del primer pago fraccionado de 2021) no sería el correspondiente a 2020, sino el correspondiente a 2019. En cambio, al tiempo de presentarse el segundo y tercer pagos fraccionados (en los meses de octubre y diciembre, respectivamente), sí habría vencido el plazo de declaración del IS de 2020, por lo que la cuota a considerar sería la del período impositivo 2020. La siguiente tabla resume esta información:

Pago fraccionado 2021	Período impositivo a considerar
1.º pago fraccionado (abril)	2019
2.º pago fraccionado (octubre)	2020
3.º pago fraccionado (diciembre)	2020

Por tanto, si se opta por esta modalidad en 2021, el primer pago fraccionado se tendrá que efectuar teniendo en cuenta los resultados del año 2019, anteriores a la pandemia. En consecuencia, cabe anticipar que este pago arrojaría un importe a ingresar, mientras que los dos siguientes ya reflejarían el efecto de la crisis económica y sanitaria. Por tanto, no está claro que, al menos a corto plazo, la modalidad simplificada resulte más interesante: si la recuperación económica es muy pronunciada y permite a los sujetos pasivos generar bases imponibles positivas suficientes para compensar las pérdidas del año 2020 (con los nuevos límites ya comentados en el apartado anterior), podría compensar más el pago en modalidad de cuota. Si, en cambio, la recuperación es más tibia o —como lamentablemente parecen reflejar los indicadores— la crisis se prolongara también durante la primera mitad del año 2021, entonces la modalidad de cuota supondrá un anticipo superior, concentrado en el mes de abril.

Por tanto, debe hacerse un análisis caso por caso de la situación de cada agente económico, las pérdidas que ha acumulado y sus previsiones para el año 2021. Si se llega a la

conclusión de que la modalidad de base es la más apropiada, debería optarse por la modalidad de base en los plazos indicados.

- ii. Cambio de modalidad cuando el importe neto de la cifra de negocios ya era inferior a seis millones de euros

También en este caso debe valorarse cuál de las dos alternativas resulta más beneficiosa para los contribuyentes, teniendo en cuenta las mismas consideraciones que se han señalado en el apartado anterior. Esta opción debe ejercitarse durante el mes de febrero de 2021.

2.3. Obligaciones de precios de transferencia

Las obligaciones en materia de precios de transferencia que deben asumir los contribuyentes dependen también, en muchos aspectos, de su importe neto de la cifra de negocios (medido en este caso en términos de grupo). En particular:

- i. La documentación de precios de transferencia tendrá un contenido simplificado cuando el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a cuarenta y cinco millones de euros.
- ii. Las sociedades que tengan la consideración de entidad de reducida dimensión en los términos de la LIS (ver apartado 2.6 *infra*) podrán presentar su documentación de precios de transferencia a través de documento normalizado (obligación “supersimplificada”).
- iii. La obligación de presentar la información país por país afecta exclusivamente a grupos cuyo importe neto de la cifra de negocios sea, al menos, de setecientos cincuenta millones de euros.

Cabe destacar asimismo que, de modo indirecto, también se ve afectado el importe máximo de la sanción derivada de la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación de precios de transferencia. Así, cuando la Administración no realice correcciones a la valoración de las operaciones vinculadas, la sanción es el 1 % del importe neto de la cifra de negocios (salvo que este sea mayor al 10 % del importe conjunto de las operaciones sujetas al IS, IRPF o IRNR, en cuyo caso esta cantidad operaría como límite máximo), y al reducirse este importe se reduce también el límite de la sanción.

Por otro lado, la ralentización de la actividad económica también podría conducir a que el conjunto de operaciones realizadas por una entidad con una misma persona o entidad vinculada cayera por debajo del umbral de declaración de 250.000 euros, lo que eximiría a esta entidad de la obligación de documentar las operaciones con esa contraparte. No obstante, se mantendría la obligación de informar sobre estas operaciones en el modelo 232 aun cuando no se supere este límite, respecto a aquellas operaciones del mismo tipo que empleen el mismo método de valoración, cuando el importe del conjunto de estas en el período impositivo sea superior al 50 % del importe neto de la cifra de negocios de la entidad.

2.4. Exención sobre dividendos y plusvalías

Con la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 se ha introducido, con carácter general, una reducción del 5 % sobre el importe de los dividendos y plusvalías derivados de la transmisión de participaciones en entidades que pueden beneficiarse de la exención recogida en el artículo 21 de la LIS.

No obstante, esta reducción no será de aplicación a los dividendos o participaciones en beneficios percibidos por entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a cuarenta millones de euros, siempre y cuando se cumplan los restantes requisitos establecidos en el nuevo apartado 11 del artículo 21 de la LIS. Por tanto, la reducción de facturación durante el año 2020 podría permitir sobrevenidamente el disfrute de esta exención a los contribuyentes.

2.5. Deducciones

i. Deducción por I+D

El importe neto de la cifra de negocios puede influir, en algunos casos, en el importe máximo de la deducción por gastos de investigación y desarrollo que puedan aplicar los contribuyentes.

Así, con carácter general, el importe de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (I+D, creación de empleo, etc.) no puede exceder conjuntamente del 25 % de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones (o del 50 %, en algunos casos).

No obstante, en el supuesto de que los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superen el 10 % del importe neto de la cifra de negocios del mismo, la deducción por I+D generada en dicho período impositivo podrá quedar excluida de este límite, y aplicarse o abonarse con un descuento del 20 % de su importe en la primera declaración que se presente transcurrido un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, hasta un importe adicional de dos millones de euros.

ii. Deducciones para evitar la doble imposición internacional

En el caso de los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de veinte millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional no puede exceder conjuntamente del 50 % de la cuota íntegra.

Por tanto, en 2021 esta limitación dejará de ser aplicable a las entidades cuya cifra de negocios haya caído por debajo de los veinte millones de euros en el año 2020.

2.6. Régimen de entidades de reducida dimensión

Las entidades de reducida dimensión, definidas en los términos del artículo 101 de la LIS, gozan de un régimen tributario especial que presenta varias ventajas. Fundamentalmente, los requisitos para acceder a este régimen son:

- que el importe neto de la cifra de negocios de la entidad en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a diez millones de euros; y
- que la entidad no tenga la consideración de entidad patrimonial. Si se trata de una entidad que forma parte de un grupo de sociedades, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

Los incentivos fiscales aplicables a las entidades que cumplan los anteriores requisitos son los siguientes:

i. Libertad de amortización por creación de empleo

Una sociedad que, a resultas de su cifra de negocios de 2020, tenga la consideración de entidad de reducida dimensión en 2021, podrá amortizar libremente los elementos los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en 2021, siempre que se cumpla con el requisito de creación de empleo.

Para dar cumplimiento a este requisito, sería necesario que, durante los años 2021 y 2022, la plantilla media total de la empresa se incrementara respecto de la plantilla media de 2020, y ese incremento se mantuviera durante los años 2023 y 2024.

Aunque por lo general el cumplimiento de este requisito resulta incierto (obliga a realizar previsiones con un horizonte temporal elevado), podría ser de aplicación a sociedades que se vieran obligadas a despedir trabajadores en 2020 y, tras la recuperación de su actividad, incrementen nuevamente su plantilla en los próximos años. La cuantía de la inversión que, en su caso, podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar 120.000 euros por el incremento de la plantilla media.

ii. Amortización acelerada

Los elementos nuevos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible podrán amortizarse fiscalmente por el doble del importe previsto en las tablas de amortización.

Asimismo, determinados elementos del inmovilizado intangible (principalmente, los fondos de comercio), que bajo régimen general pueden amortizarse fiscalmente a razón del 5 % anual, podrán amortizarse por las empresas de reducida dimensión a razón del 7,5 % anual.

Es interesante recordar que los elementos que hayan sido adquiridos en un ejercicio en que la entidad tiene la condición de entidad de reducida dimensión podrán seguirse amortizándose de forma acelerada en los ejercicios posteriores, con independencia de que la entidad conserve o pierda dicha condición en esos ejercicios.

iii. Pérdidas por deterioro de créditos a tanto alzado

Con carácter general, las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores solo son fiscalmente deducibles cuando concurren una serie de circunstancias objetivas (transcurso de seis meses desde el vencimiento, declaración de concurso del deudor, etc.). No obstante, las entidades de reducida dimensión pueden deducir estas pérdidas, sin necesidad de que concurren tales circunstancias, hasta el límite del 1 % de su cifra de deudores.

iv. Reserva de nivelación

Este mecanismo permite a las entidades de reducida dimensión minorar hasta en un 10 % su base imponible positiva de un determinado ejercicio (con la correlativa obligación de dotar una reserva indisponible por el importe de esta minoración) y adicionar esas cantidades a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de esta. El importe restante deberá adicionarse a la base imponible del último período impositivo correspondiente a ese plazo de cinco años. De esta forma, las entidades que hayan visto reducida su cifra de negocios podrán crear un colchón de tributación para el caso de que en los próximos cinco años sufran pérdidas, evitando el anticipo innecesario de impuestos.

2.7. Tributación en territorios forales

i. País Vasco

La normativa reguladora del Concierto Económico establece una serie de reglas sobre dónde y conforme a qué normativa deben tributar los sujetos pasivos del IS en función de su domicilio fiscal, de su volumen de operaciones y de dónde se genera este último. La reducción del importe neto de la cifra de negocios podría, por tanto, permitir (o, en algunos casos, obligar) a los contribuyentes a modificar su régimen sustantivo de tributación. Estas reglas también pueden liberarles de la obligación de repartir sus ingresos entre los territorios forales y la Administración central, con el consiguiente ahorro de costes burocráticos.

Conviene analizar con profundidad esta posibilidad (o, incluso, obligación) de modificar el régimen sustantivo de tributación, dado que los regímenes forales difieren moderadamente del régimen común en cuanto a normas para la determinación de la base imponible, deducciones y bonificaciones. Lamentablemente, el análisis de estas particularidades excede del ámbito de este artículo y requiere un análisis particularizado de cada caso concreto para estudiar las consecuencias positivas o negativas de este cambio. Nos limitaremos, por

tanto, a recordar brevemente cuáles son con carácter general las reglas que determinan el régimen de tributación y la asignación de la recaudación, empezando por las de los sujetos pasivos con domicilio social en el País Vasco:

- Cuando el volumen de operaciones (en los términos definidos en el artículo 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco) en el año 2020 haya sido inferior a diez millones de euros, en 2021 tributan exclusivamente ante las Diputaciones Forales y conforme a normativa de la Diputación Foral correspondiente.
- Cuando el volumen de operaciones haya sido superior a diez millones de euros, pero más del 25 % de su volumen de operaciones se haya generado en territorio foral, tributarán conforme a la normativa foral de la Diputación foral correspondiente, pero repartirán su recaudación entre la Administración Central y las Diputaciones forales en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio.
- En el resto de los casos, tributarán conforme a la normativa estatal repartiendo su recaudación de la misma forma que se ha descrito en el apartado anterior.

Los sujetos pasivos y las sociedades con domicilio fiscal en territorio común, pero que tuvieran actividad en los territorios forales siguen un régimen similar pero inverso:

- Por debajo de diez millones de euros solamente tributan en territorio común con arreglo a normativa común.
- Cuando superan los diez millones de euros y generan más del 25 % de su volumen de operaciones en territorio común, aplican normativa común, pero reparten su recaudación entre las distintas Administraciones.
- En el resto de los casos, tributan y reparten la recaudación conforme a normativa foral.

ii. Navarra

Los criterios expuestos en relación con el País Vasco resultan igualmente aplicables, *mutatis mutandis*, a efectos de determinar la exacción del impuesto en Navarra, con la salvedad de que el umbral de volumen de operaciones que determina el cambio de régimen (en los términos definidos en el artículo 19 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra) es, en este caso, de siete millones de euros y no de diez millones de euros.

3. Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”)

Apuntamos finalmente y de forma breve algunos posibles efectos en el ámbito del IVA y de otros impuestos:

3.1. Periodicidad de la declaración de IVA y retenciones

Aquellos contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (“Ley del IVA”), se sitúe en 2020 por debajo de los 6.010.121,04 euros podrán presentar sus declaraciones de 2021 (modelos 303) con periodicidad trimestral, salvo que voluntariamente se inscriban en el registro de devolución mensual o en el sistema de suministro inmediato de información (“SII”) o tributen bajo el régimen especial de grupo de entidades.

De igual modo, el mismo umbral de volumen de operaciones (los 6.010.121,04 euros) determinará que la declaración de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF (modelo 111) deba presentarse con periodicidad trimestral o mensual.

3.2. Régimen especial del criterio de caja de IVA

Con carácter general, podrán acogerse al régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los dos millones de euros. No obstante, la opción por la aplicación de este régimen debe ejercitarse durante el mes de diciembre del año anterior, por lo que ya no resulta posible aplicarlo en 2021 a las sociedades que no optaran expresamente por él durante el pasado mes de diciembre.

3.3. Obligación de llevar los libros registro a través del SII

Sin perjuicio de la opción por seguir llevando los libros registro del IVA a través del SII de forma voluntaria, los contribuyentes cuyo volumen de operaciones se sitúe en 2020 por debajo de los 6.010.121,04 euros dejarán de estar obligados a hacerlo, salvo que estén inscritos en el registro de devolución mensual o tributen bajo el régimen especial de grupo de entidades.

4. Otras cuestiones

4.1. Exención en el IAE

Estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas las entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros (medida en términos de grupo). A este respecto, deberá atenderse a la cifra del penúltimo ejercicio previo al periodo de declaración. Así, una sociedad cuyo periodo impositivo coincida con el año natural y tenga en el año 2020 un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros, estará exenta de este impuesto

en el periodo impositivo 2022. Si la reducción de actividad se prorroga durante 2021, también se vería afectada por la exención el ejercicio 2023.

4.2. Obligaciones contables

Finalmente, y aunque no se trata de una cuestión estrictamente fiscal, cabe mencionar brevemente que la caída de facturación unida a la pérdida de activos o de empleados podría provocar también que los contribuyentes pudieran sobreenidamente formular cuenta de pérdidas y ganancias, balance, estado de cambios en el patrimonio y memoria simplificada, o incluso pasar a aplicar el Plan General de Contabilidad para pymes.

Para poder disfrutar de esta simplificación administrativa es necesario no superar durante dos ejercicios consecutivos al menos dos de los siguientes tres límites: (i) 4.000.000 de euros del total de las partidas de activo (11.400.000 euros para el caso de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada); (ii) 8.000.000 de euros de importe neto de la cifra de negocios (22.800.000 euros para el caso de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada) y (iii) cincuenta empleados (doscientos cincuenta para el caso de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada).