MOORE STEPHENS

ANADE

ANADE

Cierre Anual 2016

ANADE

www.anadeconsultoria.com

ÍNDICE

	Página
. Presentación	1
. Normativa de aplicación	2
. Activos	
Inmovilizado material e inmovilizado intangible	4
Inversiones inmobiliarias	7
Activos no corrientes mantenidos para la venta	7
Inversiones financieras	7
Inversiones en empresas del grupo y asociadas	8
Existencias	9
Cuentas a cobrar y créditos	12
Periodificaciones	12
Tesorería (efectivo y otros activos líquidos equivalentes)	12
. Patrimonio Neto	
Capital social y prima de emisión	13
Acciones propias	13
Reserva legal	13
Reservas voluntarias y estatutarias	13
Reserva para el fondo de comercio	13
Subvenciones de capital	14
. Pasivo	
Deudas, obligaciones y valores emitidos y otros pasivos financieros	15
Provisiones y contingencias	17
Proveedores, acreedores y cuentas a pagar	18
Deudas con las Administraciones Públicas	18
. Pérdidas y Ganancias	
Ingresos	20
Gastos	21
Ingresos y gastos financieros	22
Impuesto de Sociedades	22
. Novedades normativa contable	24
. Cuentas anuales consolidadas	31

ÍNDICE

	Página
. Aspectos Fiscales Normativa foral Navarra	
Definición fiscal de la empresa	35
Gastos no deducibles	36
Amortizaciones aceleradas	37
Libertad de amortización	37
Amortización fiscal del inmovilizado intangible	37
Exención por Reinversión	38
Patent Box	38
Limitación en la deducibilidad de determinados gastos financieros	40
Reserva Especial para Inversiones	40
Compensación BINES	41
Análisis deterioros fiscales	41
Operaciones vinculadas	42
Tipo de gravamen	43
Deducciones	43
Tributación mínima	50
Pago Fraccionado Impuesto Sociedades	50
Regímenes Especiales Impuesto Sociedades	51
Régimen de consolidación fiscal	51
. Novedades fiscales Normativa Estatal	54
. Datos de Contacto	57

Presentación

Otro año más nos enfrentamos a la tarea de realizar el cierre del ejercicio de nuestra Compañía y presentar los resultados de la misma.

A fin de facilitarle esta labor, desde **ANADE** tenemos el placer de resumirle cuáles son las principales tareas y cuestiones que debemos resolver a la hora de realizar el cierre del ejercicio.

A su vez, le especificaremos cuáles han sido las principales reformas o consultas en materia contable y materia fiscal que puedan afectar a nuestra labor.

A lo largo de la presente guía, le informamos de las particularidades y aspectos a considerar en las diferentes cuentas que integran el activo, patrimonio neto, pasivo y cuenta de pérdidas y ganancias, así como sus implicaciones fiscales.

Recordarle que en **ANADE** ayudamos y asesoramos a nuestros clientes en la realización del cierre del ejercicio acorde a la normativa contable y fiscal vigente. Para ello disponemos de un personal altamente capacitado, compuesto por auditores de cuentas, economistas y abogados fiscalistas. Les invitamos a ponerse en contacto con nosotros para resolver sus dudas.

Reciban un cordial saludo,

Andrés Redín
Socio **ANADE**

Maite Glaría
Socia **ANADE**

Jon Redín
Socio **ANADE**

Normativa de aplicación

Es de gran importancia que la Sociedad, previo al cierre, compruebe qué Plan Contable debe aplicar así como las obligaciones que conlleva. Por ello inicialmente debemos verificar si la Sociedad debe aplicar el Plan Contable PYMES o el Normal. Podrán aplicar el **Plan Contable PYMES**, las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

Partida	Importe
Activo	No supere 4.000.000 euros
Importe Neto de Cifra de Negocios	No supere 8.000.000 euros
Trabajadores	Número medio no supere 50 trabajadores

Los límites han sido modificados de acuerdo al Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre. A su vez, aquellas Sociedades que formulen bajo **Plan Contable PYMES**, **no tendrán la obligatoriedad de formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto**. Debemos tener en cuenta que si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.ª Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de PYMES, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio.

En ningún caso podrán aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES las empresas que se encuentren en alguna de estas circunstancias:

- Hayan emitido valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación.
- Formen parte de un grupo de sociedades que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas.
- Su moneda funcional no sea el euro.
- Se trate de entidades financieras que capten fondos del público asumiendo obligaciones respecto a los mismos y las entidades que asuman la gestión de las anteriores.

En caso de no poder aplicar el Plan Contable de PYMES, formularemos bajo normativa del Plan General de Contabilidad, y a su vez deberemos comprobar los límites para **formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados (formulación de cuentas anuales abreviadas).** Según la normativa en vigor, podrán formular cuentas anuales abreviadas las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

Partida	Importe
Activo	No supere 4.000.000 euros
Importe Neto de Cifra de Negocios	No supere 8.000.000 euros
Trabajadores	Número medio no supere 50 trabajadores

En este caso, dichas sociedades estarán dispensadas de presentar el Estado de Cambios del Patrimonio Neto, Estado de Flujos de Efectivo así como el informe de gestión. La Ley 22/2015 de 20 de julio, de auditoría de cuentas, en su disposición final tercera introdujo la no obligatoriedad de presentar el Estado de Cambios del Patrimonio Neto.

Por otro lado, la Sociedad podría formular la **Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada** si durante dos ejercicios consecutivos reúne, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

Partida	Importe
Activo	No supere 11.400.000 euros
Importe Neto de Cifra de Negocios	No supere 22.800.000 euros
Trabajadores	Número medio no supere 250 trabajadores

Comentar que para poder formular de forma abreviada según los límites recogidos anteriormente tenemos que tener en cuenta los importes del Grupo al que pertenezca la Sociedad, conforme lo especificado anteriormente para la aplicación del Plan contable de PYMES.

Por último, en lo que respecta a la obligación de auditar las Cuentas Anuales, **se exceptúa de la obligación de someter a auditoria las cuentas anuales** a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes (aplicable a sociedades de capital):

Partida	Importe
Activo	No supere 2.850.000 euros
Importe Neto de Cifra de Negocios	No supere 5.700.000 euros
Trabajadores	Número medio no supere 50 trabajadores

Recordar que cuando una Sociedad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos, en cuanto a lo señalado anteriormente, si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

Activos

Dentro de los activos distinguimos los siguientes apartados:

- **Inmovilizado material e inmovilizado intangible.** En lo referente a estos activos debemos repasar las principales facturas de inversión verificando si en efecto se tratan de conceptos activables o no. En caso de ser elementos activables se registrarán por el importe facturado por el vendedor y se incluirán los gastos necesarios para su puesta en funcionamiento hasta que se produzca la misma. Entendemos que la **puesta en funcionamiento** tiene lugar en el momento en que dichos bienes están en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que están destinados. A su vez, en el caso de **ampliaciones o mejoras**, para que estos conceptos sean activables deben originar bien aumentos en la productividad, capacidad y eficiencia o bien un incremento en la duración o vida útil de los bienes afectados. Las **renovaciones** llevan consigo siempre una sustitución de forma que capitalizaremos el coste de adquisición de los nuevos elementos y daremos de baja el coste y la amortización de los elementos sustituidos. Por su parte los gastos de **mantenimiento y reparaciones** al no aumentar la capacidad productiva del bien ni el periodo de servicio estimado por el mismo, no son capitalizables. Deberemos repasar la cuenta de reparaciones en la cuenta de pérdidas y ganancias, sobre todo las facturas de elevados importes, a fin de validar que no se tratan de mejoras o ampliaciones. Por último comentar que las grandes reparaciones mantienen un criterio de activación particular.

  Los **anticipos** entregados al proveedor de inmovilizado se actualizarán, y los ajustes que surjan por la actualización del valor del activo asociado al anticipo darán lugar al reconocimiento de ingresos financieros, conforme se devenguen. A tal efecto se utilizará el tipo de interés incremental del proveedor existente en el momento inicial, es decir, el tipo de interés al que el proveedor podría financiarse en condiciones equivalentes a las que resultan del importe recibido, que no será objeto de modificación en posteriores ejercicios.

  En el caso de que la Sociedad mantenga **piezas de recambio** del inmovilizado, si su ciclo de almacenamiento fuese inferior al año se considerarán existencias, mientras que aquellas piezas que se adquieran con el objetivo de mantener un nivel de repuesto de seguridad se registrarán con los bienes que vayan a sustituir y se someterán al mismo proceso de amortización.

  Una vez, analizadas las altas del ejercicio, debemos comprobar las **bajas de inmovilizado**, bien por achatarramiento o ventas. Verificaremos que el elemento se amortizó hasta la fecha de la baja y revisaremos el resultado bien positivo o negativo que obtenemos de la misma.

  Calcularemos la **amortización** de los elementos de inmovilizado, atendiendo a su coste histórico, valor residual en caso de haberse asignado, la vida útil y el método de valoración. El método más usual es el método lineal y en dicho caso el porcentaje de amortización se calculará atendiendo a la vida útil estimada de los bienes sin que

tenga que coincidir con las tablas de amortización fiscal, generándose en tal caso diferencias temporarias en el Impuesto de Sociedades. Una vez elegido un método de amortización este se deberá mantener en el tiempo, salvo que existiesen factores técnicos que justificasen su modificación.

Por último en caso de observar indicios de posibles problemas de recuperabilidad del inmovilizado, deberemos realizar un test de deterioro comprobando si el valor contable del inmovilizado es superior al valor recuperable (mayor de valor en uso o valor razonable). A la hora de comprobar el valor recuperable, deberemos dividir el inmovilizado en las diferentes Unidades Generadoras de Efectivo que pueden componer la Sociedad, siendo una UGE el grupo identificable más pequeño de activos que genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos. Pérdidas obtenidas en los últimos ejercicios o abandono de ramas de negocio son indicios de un problema de **deterioro** de inmovilizado.

En caso de que existan indicios de deterioro de activos, deberemos analizar las mismas atendiendo a lo recogido en la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

Recomendamos a su vez revisar los elementos de inmovilizado, comprobando aquellos que se encuentran totalmente amortizados, para verificar si los mismos se siguen utilizando y manteniendo en la empresa o, sí por el contrario, debemos darlos de baja.

Respecto al inmovilizado intangible destacamos que los **gastos de investigación y desarrollo** deben estar individualizados por proyectos y tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económica para ser activados. En tal caso los gastos de amortización de investigación y desarrollo serán amortizados dentro del plazo de 5 años. Como novedad del ejercicio 2016, se introduce que los activos intangibles son de vida útil definida y por lo tanto deberán amortizarse. En el caso de esta vida útil no pueda estimarse de manera fiable, se amortizarán en un plazo de 10 años.

Comentar que, con respecto a la amortización del fondo de comercio, el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre , establece dos procedimientos

1. Procedimiento 1: A partir del inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación el presente Real Decreto (1 de Enero de 2016), el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del periodo anterior y de los elementos inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida se amortizarán de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por el presente real decreto. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Procedimiento 2: No obstante lo indicado en el apartado anterior, en relación con el fondo de comercio, se podrá optar por amortizar su importe con cargo a reservas siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años a contar desde la fecha de adquisición. En su caso, el valor en libros del fondo de comercio que subsista se seguirá amortizando de manera lineal a partir de esa fecha en el periodo de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años.

En consonancia con lo anterior, se suprime la obligación de dotar una reserva indisponible, equivalente al Fondo de Comercio, por el 5% del importe del mismo. Por ello, en ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, dicha reserva se reclasificará a reservas voluntarias y será disponible en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en activo.

- **Inversiones inmobiliarias.** En dicho epígrafe registraremos aquellos inmuebles que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas cuando no sea la actividad ordinaria de la empresa. Por ello, deberemos analizar si mantenemos algún inmueble en dicha situación y en tal caso reclasificar el mismo en el balance. Respecto a las normas de valoración se aplicarán las correspondientes al inmovilizado material.

- **Activos no corrientes mantenidos para la venta.** La empresa deberá analizar si mantiene algún activo no corriente el cual se procederá a vender, existiendo para ello un plan para la venta y que se espera realizar dentro del año siguiente. En tal caso reclasificaremos el activo a activo no corriente disponible para la venta por el valor neto contable salvo que el valor razonable menos los costes de venta sea menor, caso en el que registraremos el deterioro. Una vez reclasificado este activo no se amortizará.

  Cuando un activo mantenido para la venta deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta, se reclasificará en la partida de balance que corresponda a su naturaleza y se valorará por el menor importe, en la fecha en que proceda la reclasificación, entre su valor contable anterior a su clasificación como activo no corriente en venta, ajustado, si procede, por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse clasificado como mantenido para la venta, y su importe recuperable.

- **Inversiones financieras.** A la hora de registrar las inversiones financieras deberemos diferenciar su clasificación y valoración atendiendo a la categoría de activo financiero. Distinguimos las siguientes categorías:

  Los Activos financieros mantenidos para negociar son aquellos de los que se espera obtener ganancias en el corto plazo generalmente a través de su venta. Estos se valorarán a valor razonable, por ello generalmente para valorar dichos activos se acude al precio de cotización (acciones) o el que nos pueda indicar por ejemplo la entidad bancaria a fecha de cierre (IFTs).

  Las inversiones mantenidas en el vencimiento, se valoran posteriormente a su contratación por el coste amortizado, por ello a cierre del ejercicio deberemos registrar los intereses devengados por el método del tipo de interés efectivo. En este epígrafe se pueden registran valores representativos de deudas con fecha de vencimiento, cobros determinados etc. para los cuales acudiremos a los contratos para calcular los intereses del mismo.

Los activos disponibles para la venta (No aplicable en PYMES). En esta categoría se incluyen los valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio no incluidos en las anteriores categorías. Se valoran a valor razonable registrando los cambios de valor de razonable directamente en el patrimonio neto. A cierre del ejercicio se deberá comprobar su deterioro, lo cual se presumirá si su cotización ha sufrido una caída en un año y medio de un cuarenta por ciento. La valoración de estos activos a cierre la realizaremos a precios cotizados en caso de disponerlos, en caso contrario, utilizaremos técnicas de valoración de valor razonable. Por último, en caso de inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no se pueda determinar, se valorarán por su coste y el importe acumulado de las correcciones valorativas.

Otros activos financieros valorados a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias. En esta categoría se incluirán los activos financieros híbridos y los activos financieros que así designe la empresa en el momento de reconocimiento inicial.

La empresa debe analizar cuando contrata un activo la categoría en la cual lo va a clasificar, de forma que no podrá reclasificar ningún activo financiero incluido inicialmente en la categoría de mantenidos para negociar a otras categorías salvo cuando proceda calificar el activo como inversión en el Patrimonio de empresas del Grupo.

- **Inversiones en empresas del grupo y asociadas.** Para registrar las inversiones en dicha categoría deberemos comprobar que mantenemos en la empresa del grupo o asociada una influencia significativa. Generalmente se acepta una participación superior al 20%, si bien atendiendo al caso debería analizarse. Dichas inversiones se registran a coste menos, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro. El deterioro de dichas inversiones se registrará cuando su valor en libros sea inferior al valor recuperable. El cálculo del valor recuperable se obtendrá del valor de mercado o del valor actual de los flujos de efectivo futuros. Salvo mejor evidencia del importe recuperable se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tacitas existentes al cierre del ejercicio. En la determinación de ese valor, en el caso de que la empresa participada participe a su vez en otra, deberá tenerse en cuenta el patrimonio neto que se desprende de las cuentas anuales consolidadas. El deterioro registrado será reversible, si bien la inversión no se podrá valorar por encima del coste. Por último, en el caso de mantener inversiones en empresas del grupo, deberemos comprobar el Importe Neto de la Cifra de Negocios del grupo de acuerdo al artículo 50 de la Ley Foral del Impuesto de Sociedades, a fin de verificar el tipo aplicable en el mismo.

- **Existencias.** Las existencias es uno de los epígrafes más sensibles para las empresas productoras debido a la complejidad que su correcto registro y valoración conlleva. Una de las principales tareas es la toma de inventario. Para una correcta **toma de inventario** sugerimos los siguientes consejos:

  - Es preferible que el inventario se tome en una fecha lo más cercana al cierre del ejercicio. En caso contrario nos obligaría a analizar los movimientos de almacén desde la toma del inventario hasta la fecha del cierre del ejercicio (rollfoward) con la complejidad que esta tarea conlleva.
  - Aconsejamos que durante el inventario los almacenes se encuentren cerrados y no haya movimientos de bultos y existencias. En caso contrario podría provocar duplicidad en los conteos o dejar de contar existencias.
  - El personal encargado de realizar el conteo debe tener conocimiento del proceso a seguir, método de conteo y documentación y área asignada, entre otras, por lo cual recomendamos que la Sociedad elabore unas pequeñas instrucciones para ello.
  - Un almacén ordenado y con etiquetas identificativas de los bultos permite evitar errores en la toma del mismo.
  - A su vez, es importante mantener identificado qué material puede estar dañado, obsoleto y con dificultades para su venta. Aconsejamos que éste quede reflejado en los listados de existencias.
  - Es importante obtener una confirmación de nuestros clientes o los depositarios en los que tengamos material nuestro en consigna. En caso de que en nuestras instalaciones mantengamos existencias de nuestros clientes o proveedores es recomendable que a su vez estén claramente separadas e identificadas a fin de no asignarlos como inventario propio.
  - Deberemos comprobar el Incoterm de aquellas existencias en tránsito para comprobar cuándo se transmiten los riesgos y beneficios de las mismas y si por lo tanto deben figurar en nuestra contabilidad. Esto es de especial relevancia cuando las compras o ventas realicen largos trayectos, como por ejemplo en barcos mercantes.
  - Las diferencias respecto a los listados de existencias encontradas en el recuento del inventario deben ser corregidas en contabilidad y en el módulo de existencias. En caso de encontrar numerosas diferencias será conveniente plantearnos el motivo de las mismas y la fiabilidad de los datos obtenidos por el sistema.
  - A modo de control, recomendamos realizar inventarios durante el año, que no tienen porque recoger todo el almacén, sino una muestra o localizaciones rotativas, lo cual nos permitirá verificar las diferencias con el inventario obtenido del sistema y verificar la fiabilidad del mimo, y las propuestas de mejora.

Una vez que hemos determinado el número de existencias que mantenemos en nuestros almacenes, diferenciando materias primas, productos en curso, productos terminados y comerciales, deberemos llevar a cabo la valoración de las mismas.

Materias primas. Estas se valorarán a precio de adquisición, que incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para el siguiente proceso de producción, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias.

Productos en cursos y Producto Terminado. El coste de producción está formado por el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, así como el resto de los bienes o servicios consumidos y directamente imputables al producto. También debe añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al bien, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas, esto es, para que puedan cumplir con la función que le resulta propia o acorde a su clasificación contable.

Los costes directamente imputables, o costes directos, son aquellos costes que se derivan de recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de forma inequívoca a un determinado producto o a un conjunto de productos fabricados o construidos por la propia empresa. Estos costes son por ejemplo el coste de materias primas de las que se compone el producto terminado, o las horas de personal de fábrica encargado de la fabricación. Para ello es aconsejable que la Sociedad disponga de escandallos de cada producto, en el cual venga recogido las unidades de materias primas, horas máquina, horas de trabajadores etc. que necesita la compañía para realizar el producto.

Los costes indirectamente imputables, o costes indirectos, son aquellos costes que se derivan de recursos que se consumen en la producción, fabricación o construcción de uno o varios productos, afectando a un conjunto de actividades o procesos, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad de producto. Por ello, para su imputación al producto, es necesario emplear unos criterios razonables de distribución previamente definidos. Entre estos costes podemos identificar como ejemplo, gastos de control de calidad, gastos de suministros generales (agua, luz etc) los de administración específicos u otros que estén vinculados a la producción y los gastos financieros de las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año imputables a las mismas

Por su parte **no formarán parte de de los costes de producción** los gastos de comercialización y venta de los productos, entre los que se incluye el almacenamiento de los productos terminados. Los gastos generales de administración o dirección de empresa tampoco formarán parte del coste de producción, salvo que estos servicios sean específicos de producción.

Las mermas derivadas del proceso de fabricación hasta que el producto esté terminado sí que formarán parte del coste de producción.

Respecto al **método de valoración** cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considerase más idóneo para su gestión.

Los costes de inactividad o **subactividad** son aquellos costes consecuencia de la no utilización total o parcial de algún elemento en su capacidad productiva normal; dichos costes se considerarán gasto del ejercicio y su medición se determinará a partir de los costes que no varían a corto plazo con el nivel de producción, teniendo presente la proporción resultante entre la actividad real y la capacidad normal de producción. A estos efectos, se entiende por capacidad normal de producción la que puede llegar a desarrollar un equipo productivo en condiciones adecuadas en términos económicos racionales. La empresa deberá fijar la capacidad normal de producción, para lo cual deberá valorar a condiciones normales de mercado qué capacidad de producción mantiene en sus instalaciones. Criterios históricos en periodos normales pueden ser considerados para fijar la capacidad productiva de la empresa.

Para dicho cálculo, a su vez, la sociedad debe tener en cuenta el mix de producto que va a realizar. Ello es debido a que no todos los productos requieren el mismo trabajo y horas de producción, de forma que la cantidad de producto obtenido al final del ejercicio variará significativamente dependiendo del mix productos fabricados. La modificación de la estrategia de la sociedad, la evolución o aperturas de nuevos mercados, pueden ser motivos que conlleven esta modificación del mix del producto.

Respecto al **deterioro de existencias**, cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por ello para el caso de los productos terminados, deberemos compararlo con el precio de venta esperado minorando los costes de venta, tomando como referencia los precios de venta del primer mes del ejercicio 2017. En caso de deterioro comprobaremos a su vez las materias primas o productos en curso los cuales se vayan a incorporar al producto terminado, pudiendo utilizar el precio de reposición para el cálculo del mismo.

A su vez, al cierre del ejercicio la sociedad deberá identificar las existencias que hayan sufrido algún tipo de deterioro. Este deterioro puede venir motivado por diferentes motivos, defectos de fabricación, productos descatalogados, productos con lenta rotación. Por ello deberemos calcular el valor de los mismos, generalmente bajo un estudio de depreciación de los bienes.

- **Cuentas a cobrar y créditos.** Se registran inicalmente por su valor razonable, valorándose posteriormente por su coste amortizado. A fin de su correcto registro es importante que estas cuentas se concilien a cierre del ejercicio, recomendando para las principales cuentas a cobrar confirmar los importes con los clientes. Este trabajo debe realizarse con minuciosidad, pues a su vez nos servirá como base para la declaración a Hacienda de Clientes y Proveedores de más de 3.005,06 €, en la que la información se debe facilitar acumulada por trimestres. A cierre del ejercicio debemos realizar un análisis del **deterioro** de las mismas comprobando si existe riesgo de incobrabilidad de algún importe. Recomendamos que para ello se realice un Aging de clientes y se verifiquen aquellas facturas más antigüas sin cobrar, el motivo de las mismas y el riesgo que mantenemos con dicho cliente. A su vez, debemos tener en cuenta la situación individual de cada cliente aunque las facturas emitidas a éste no sean antiguas. Recordar que a la hora de deteriorar las cuentas por cobrar, deberemos verificar si la compañía tiene asegurada la cuenta de crédito, y en tal caso el importe asegurado. Comentar que dicho deterioro es reversible y que para su deducibilidad debe cumplir con determinados requisitos, lo cual puede provocar que nos generemos activos por impuestos diferidos.
  En caso de que realicemos operaciones de factoring, debermos analizar si se trata de **factoring** con recurso o sin recurso, verificando si transmitimos a la entidad financiera el riesgo de insolvencia y mora de la cuenta por cobrar. En caso de que no sea así, no podremos dar de baja la cuenta por cobrar, registrándonos por lo tanto una deuda con la entidad financiera por el importe anticipado.

- **Periodificaciones.** Estas periodificaciones pueden ser tanto de activo (gastos anticipados) como de pasivo (ingresos anticipados). Por ello deberemos revisar los principales contratos que lleven consigo una prima/cuota y un periodo de cobertura, como por ejemplo seguros, cuotas de mantenimiento o suscripción etc, y comprobar el importe devengado en el ejercicio registrando el activo o pasivo correspondiente.

- **Tesorería (efectivo y otros activos líquidos equivalentes).** El concepto de Tesorería abarca tanto el efectivo en caja y bancos como aquellos instrumentos financieros convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no sea superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la empresa. A cierre del ejercicio la Sociedad deberá documentar el arqueo de caja verificando que el saldo de la misma ata con la contabilidad. A su vez, la Compañía realizará las conciliaciones bancarias de las diferentes cuentas. Se deberá verficar las partidas conciliatorias, analizando el motivo de la diferencia del saldo facilitado por el banco y el recogido en la contabilidad (pagos no registrados por la compañía, cheques no dados de baja en el banco, cobros no registrados Etc.) Una vez analizadas las diferencias se documentarán las mismas, comprobando qué importe es el correcto y por lo tanto debe figurar en la contabilidad de la empresa. Por último recomendamos solicitar el CIRBE al banco de España para verfiar los riesgos documentados en el mismo.

Patrimonio Neto

Dentro del Patrimonio Neto diferenciamos:

- **Capital Social y Prima de emisión.** En caso de ampliaciones o reducciones de capital deberemos comprobar las escrituras para su correcta contabilización. En el caso que durante el ejercicio 2016 se otorgue escritura pública tanto de reducción como de ampliación de capital, se reflejara en el balance de cierre de ejercicio siempre que la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la escritura sea anterior a la fecha de formulación de las cuentas anuales.

- **Acciones Propias.** Se corresponden con acciones que la propia Sociedad posee de sí misma. Se registrarán a coste minorando el Patrimonio Neto y en ningún caso podrán registrarse como activos financieros de la empresa.

- **Reserva legal.** Una cifra del 10% del beneficio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance al menos, el 20% del capital. La Sociedad a cierre del ejercicio deberá comprobar si ha dotado dicha reserva legal, y en su defecto tenerlo en cuenta en la propuesta de distribución del resultado.

- **Reservas voluntarias y estatutarias.** Estas reservas se registran a coste histórico. La Sociedad deberá verificar las condiciones impuestas en los estatutos para que la propuesta de distribución de beneficios sea acorde a estos. A su vez, comprobaremos el reparto de dividendos, si bien estos también pueden afectar a la prima de emisión. Así pues, cualquier operación de reparto de reservas se calificará como de "distribución de beneficios" y, en consecuencia, originará un resultado en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, al margen de cuál sea el origen de las reservas que la sociedad dependiente emplea para tal fin. En caso contrario, se corresponderían con las aportaciones de los accionistas o socios y su reparto minoraria el valor de la participación en las cuentas del socio.

- **Reserva para el fondo de Comercio.** En los ejercicios anteriores, en el caso de que la Sociedad tuviera reconocido un Fondo de Comercio en su activo, la Sociedad debía dotar una reserva del 5% del importe activado, independientemente de que existieran o no resultados positivos en el ejercicio. Tras la reforma introducida en el ejercicio 2016 en el cual se debe amortizar el fondo de comercio (vea inmovilizado intangible) se suprime la obligación de dotar una reserva indisponible, equivalente al Fondo de Comercio, por el 5% del importe del mismo. Por ello, en ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, dicha reserva se reclasificará a reservas voluntarias y será disponible en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en activo.

- **Subvenciones de capital.** Son subvenciones de capital las recibidas a fondo perdido del Estado y de otras entidades para el establecimiento de la estructura básica de la empresa. Estas subvenciones en capital formarán parte del Patrimonio Neto de la empresa (descontando evidentemente el coste fiscal que se registrará como un pasivo diferido). Posteriormente se registrará un ingreso en el ejercicio por la parte proporcional a la amortización llevada a cabo del bien subvencionado. Una subvención de capital para registrarse en Patrimonio Neto debe ser considerada como no reintegrable, y para ello se deben cumplir tres requisitos:

  - Exista un acuerdo individualizado a favor de la empresa.
  - Se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión
  - No existen dudas razonables sobre la recepción de las mismas.

  En determinados casos, las subvenciones requieren una serie de condiciones de mantenimiento de la inversión y de los gastos, así pues en los siguientes casos:

  - Subvenciones para adquirir un activo que exigen mantener la inversión durante un determinado número de años, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales no existan dudas razonables de que se mantendrá en el periodo fijado.
  - Subvenciones concedidas para la construcción, mejora o ampliación de un activo, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, se considerará no reintegrable cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se haya ejercitado la actuación total o parcialmente. En el supuesto de ejecución parcial se considerará no reintegrable en proporción a la misma, siempre que no existan dudas de su finalización. Este criterio será similar para la subvención de gastos plurianuales

  Por ello la Sociedad al cierre deberá revisar las ayudas concedidas, y en tal caso su correcto registro, verificando si son reintegrables o no, y si deben ser consideradas de capital o de explotación.

Pasivo

En el pasivo debemos diferenciar los siguientes apartados:

- **Deudas, Obligaciones y valores emitidos y otros pasivos financieros.** Estos se clasifican a su vez en tres categorías:

  - **Débitos y partidas a pagar**. Inicialmente se valorarán a valor razonable. Posteriormente se valorarán a su coste amortizado. En esta partida incluimos, entre otras, las deudas con las entidades de crédito. Por ello, la Sociedad a cierre del ejercicio, deberá comprobar que ha registrado correctamente las amortizaciones y el importe pendiente de devolver de acuerdo al cuadro de amortización facilitado por la entidad bancaria. A su vez a cierre, la Sociedad deberá reclasificar el importe de deudas a corto plazo, acorde al importe a pagar en el próximo ejercicio.
  - **Mantenidos para negociar**. Se clasifican en esta categoría cuando se emiten con el propósito de readquirirlo en el corto plazo como por ejemplo obligaciones negociables, formen parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente para obtener ganancias en el corto plazo o sea un instrumento financiero derivado que no haya sido designado como de cobertura.
  - **Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias**.

La empresa dará de baja un **pasivo financiero** cuando la obligación se haya extinguido. Si se produce un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que éstos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. Se considerará que las condiciones de los contratos son sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, sea diferente, al menos en un 10% del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo.

En el caso de que la Sociedad obtenga **préstamos a interés cero** o claramente inferiores a mercado estos se registrarán como un pasivo financiero de la compañía. A su vez al tratarse de préstamos concedidos a tipo de interés cero o a tipo inferior al de mercado, se pondrá de manifiesto una subvención de tipo de interés, por diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda. Dicha subvención se reconocerá inicialmente como un ingreso en patrimonio que, en principio, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo a un criterio financiero.

Respecto a los **préstamos participativos,** para la parte prestataria normalmente han de ser clasificados como "débitos y partidas a pagar". En aquellos contratos en que los intereses tengan carácter contingente, bien porque se pacte un tipo de interés fijo o variable condicionado al cumplimiento de un hito en la empresa prestataria está valorará el débito al coste, incrementado por los intereses que deba abonar al prestamista de acuerdo con las condiciones contractuales pactadas.

Por último, en el caso de tener deudas con covenants, deberemos verificar que los mismos se cumplen, ya que pueden modificar el vencimiento de la deuda y por lo tanto la clasificación de las mismas.

Los **arrendamientos** se clasifican como arrendamientos financieros siempre que de las condiciones de los mismos se deduzca que se transfieren al arrendatario sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato. Los demás arrendamientos se clasifican como arrendamientos operativos. Se presumirá que se trata de un arrendamiento financiero en los siguientes casos:

- Contratos de arrendamientos en los que la propiedad del activo se transfiere.
- Contratos en los que el lazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Cuando al comienzo del arrendamiento, el valor de los pagos mínimos acordados supone la práctica totalidad del valor razonable de activo arrendado.
- Cuando las especiales características de los activos objeto de arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.
- El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.
- Los resultados de derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.
- El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales de mercado.

La normativa vigente establece que el coste de los bienes arrendados se contabilizará en el balance de situación según la naturaleza del bien objeto del contrato y, simultáneamente, un pasivo por el mismo importe. Este importe será el menor entre el valor razonable del bien arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de las cantidades mínimas acordadas, incluida la opción de compra, cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio. No se incluirán en su cálculo las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador.

Los activos registrados por este tipo de operaciones se amortizan con criterios similares a los aplicados al conjunto de los activos materiales, atendiendo a su naturaleza.

- **Provisiones y contingencias.** Las **provisiones** se valoran a fecha de cierre del ejercicio por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrando los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero.

  Por otro lado se considera un **pasivo contingente** una obligación surgida a raíz de sucesos pasados cuyo efecto en lo que se refiere a un futuro desembolso de recursos, se encuentra condicionado a que sucedan o no determinadas circunstancias que no se encuentran bajo control de la entidad

  A la hora de diferenciar cuando debemos registrar una provisión o si por el contrario se trata de una contingencia, se puede utilizar la siguiente interpretación:

Grado de Probabilidad	Tratamiento Contable
Probable	Se contabiliza como provisión
Posible	Se revela (se incluye información en la memoria)
Remota	No se tiene en cuenta

  Dentro de las provisiones podemos diferenciar las siguientes:

  - **Provisiones para litigios**: Se refieren a provisiones por el riesgo de desembolsar un importe a causa de una sentencia judicial. En dichos casos la Sociedad deberá analizar el litigio y junto al abogado de la misma comprobar la probabilidad del riesgo e importe a desembolsar. Con ello se acordará el tratamiento contable del hecho.
  - **Retribuciones a largo plazo al personal**: En el caso de retribuciones a largo plazo al personal, diferenciamos entre retribuciones de aportación definida o de prestación definida. En el primer caso, la aportación tiene carácter definido y no se registrará ningún pasivo al trasladar a un tercero el riesgo sobre los compromisos asumidos (siempre que no exista ninguna cláusula que lo contradiga). Por otro lado, en las retribuciones de prestación definida, se reconocerá una provisión por la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los eventuales activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones (siempre que estos sean menores). Para estimar el importe del valor actual de las retribuciones comprometidas de prestación definida se utilizarán métodos actuariales. Estos casos son por ejemplo planes de pensiones para los empleados. En dichos casos es preferible utilizar el informe de un actuario para estimar el valor actual de las retribuciones comprometidas.
  - **Provisiones de garantía postventa**: Se dan cuando una empresa asegura la reparación o sustitución de un elemento previamente vendido o prestado. Generalmente para cuantificar dicho importe se suele acudir a ratios históricos o se realizan comparables con empresas del sector. Recordar que en este caso el

artículo 22.6 LFIS establece una fórmula que determina qué importe de dicha provisión es deducible.

- **Provisiones medioambientales o de desmantelamiento de inmovilizado**: En dicho caso se deberá registrar el coste actualizado de llevar a cabo las tareas de reparación del medio ambiente y desmantelamiento del inmovilizado.
- **Provisiones para impuestos**: Obligaciones estimadas derivadas de obligaciones fiscales o inspecciones de Hacienda.

- **Proveedores, acreedores y cuentas a pagar.** Inicialmente se valorarán a valor razonable. Posteriormente se valorarán a su coste amortizado. A fin de su correcto registro es importante que estas cuentas se concilien a cierre del ejercicio, recomendando para las principales cuentas a pagar confirmar los importes con los proveedores y acreedores. Este trabajo debe realizarse con minuciosidad, pues a su vez nos servirá como base para la declaración a Hacienda de Clientes y Proveedores de más de 3.005,06 €, en la que, la información se debe facilitar acumulada por trimestres.

  A su vez deberemos determinar las **facturas pendientes de recibir**. En algunos casos hemos incurrido en el gasto pero el proveedor no nos ha enviado la factura a registrar. Por ello deberemos revisar las partidas de gastos para comprobar que hemos registrado la totalidad de los mismos. Recomendamos, entre otras, verificar que en los contratos de suministros (agua, luz, combustible etc) hemos registrado todas las cuotas mensuales, así como las entradas de mercancias de las cuales no hemos recibido la factura. A su vez, la revisión de los cargos recibidos a principios del ejercicio 2016 nos pueden ayudar a detectar gastos que debieran haberse registrado en el ejercicio previo.

  En este epígrafe, debemos tener en cuenta a su vez la información que en las Cuentas Anuales se debe revelar concerniente con el Periodo Medio de Pago a Proveedores y el aplazamiento de pago a los mismos. Recordamos que El pasado 29 de enero de 2016 fue aprobada la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que regula la información que debe suministrarse en la memoria sobre el periodo medio de pago a proveedores por operaciones comerciales. Dicha Resolución simplificó la información a facilitar por las Pymes y establecio el método de computo para las Sociedades de mayor tamaño.

- **Deudas con las Administraciones públicas.** Al cierre del ejercicio comprobaremos que las cuentas a pagar o a cobrar con las Administraciones Públicas son acordes a las declaraciones presentadas. Como hemos comentado el saldo con las mismas puede ser saldo deudor o acreedor, ya que por ejemplo la liquidación del IVA puede darnos un resultado a abonar o devolver por la Administración tributaria. En caso de que la Administración no compense una cuenta a abonar con otra a pagar, la Sociedad no deberá compensar las mismas, manteniendo por separado las cuenta acredora y deudora.

Recordar a su vez, que dichas cuentas a pagar o a cobrar no son consideradas como activos o pasivos financieros, ya que si bien, dichos elementos suponen un derecho de cobro o una obligación de pago, no derivan de una relación contractual, sino que tienen su origen en un requerimiento legal o en actividades de fomento por parte de las Administraciones Públicas. Por lo tanto no deberemos incluir dichos saldos en los cuadros de la memoria de activos y pasivos financieros, facilitando normalmente dicha información en la nota correspondiente a las deudas con las Administraciones Públicas.

Pérdidas y Ganancias

En la cuenta de pérdidas y Ganancias diferenciamos principalmente los siguientes epígrafes.

- **Ingresos.** Los ingresos se registrán acorde al devengo de los mismos independientemente de la fecha de su cobro. Estos ingresos procedentes de la venta de bienes y servicios se valoran por el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, deducido cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder. Formaran parte del **Importe Neto de la cifra de Negocios** los ingresos que sean el objeto del tráfico de la empresa. Por otra parte, se incluirán en **Otros Ingresos de explotación** los derivados de la prestación eventual de otros servicios que no forman parte de las objeto normal de la Compañía.
  Los **ingresos por ventas de bienes** se registrarán cuando:

  - La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios inherentes de la propiedad del bien.
  - Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.
  - La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos ni el control efectivo de los mismos.
  - El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
  - Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
  - Los costes incurridos o a incurrir pueden ser valorados con fiabilidad.

  Los **ingresos por servicios** se registrarán cuando:

  - El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
  - Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
  - El grado de realización de la transacción, en la fecha del cierre del ejercicio puede ser valorado con fiabilidad.
  - Los costes ya incurridos en la prestación, así como los pendientes, pueden ser valorados por la entidad.

  Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos solo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

Por otro lado, enumeramos determinados ingresos que debido a su naturaleza puede resultar más difícil conocer su correcto registro:

- **Ventas en consignación**: En estos casos debe tratarse la entrega como una consignación y no contabilizarse el ingreso hasta que se produzca la venta del bien.
- **Ventas a plazos**: Los ingresos se deben reconocer en el momento en que se produce la entrega del bien, momento en que deben a su vez reconocerse los costes correspondientes.
- **Venta con pacto de recompra**: No debe contabilizarse el ingreso cuando el vendedor al efectuar la venta se comprometa a readquirir el producto a una fecha posterior.
- **Ventas sujetas a condición**: En este caso, no debe contabilizarse el ingreso hasta que se haya cumplido sustancialmente la condición.

Así pues, la empresa deberá revisar si durante el ejercicio a realizado alguna operación de las descritas anteriormente para registrarlas acorde a la normativa contable. A su vez, recomendamos que la Sociedad realice el ate de bases de las ventas declaradas a Hacienda en el IVA con las ventas registradas, teniendo en cuenta las diferencias que pueden existir debido a la diferente normativa (ventas de inmovilizado, ingresos anticipados etc.).

- **Gastos.** Al igual que los ingresos, se registran acorde al devengo de los mismos independientemente de la fecha de su pago. Estos gastos procedentes de la venta de bienes y servicios se valoran por el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir, deducido cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares. En el cierre del ejercicio deberemos comprobar la correcta clasificación de cada gasto, diferenciando claramente los gastos correspondientes a consumos y aprovisionamientos y los correspondientes a servicios exteriores. A fin de realizar un correcto análisis, a las empresas productores les recomendamos analicen el ratio de consumos y verifiquen la variación respecto ejercicios anteriores. Indicar que los trabajos realizados por terceros, se refieren a trabajos que forman parte de la cadena de producción de nuestro producto, pero que son subcontratados a terceros. Estos deberán ir registrados en la epígrafe de Consumos. En el caso de los **gastos de personal** deberemos comprobar que la Sociedad ha registrado correctamente la periodificación de los horas extra (en caso de no coincidir con el ejercicio) así como posibles variables por objetivos. A su vez, verificaremos el registro de las rentas realizando una comprobación con el resumen anual de remuneraciones declarado a Hacienda.

- **Ingresos y gastos financieros.** Al cierre del ejercicio deberemos comprobar aquellos ingresos y gastos financieros devengados no cobrados (periódica). Esto es debido a que la líquidación de intereses no siempre coincide con el cierre anual, y por ello debemos registrarnos la periódica acorde al devengo. A su vez, en caso de mantener provisiones registradas a largo plazo, registraremos los costes financieros de actualización. Dentro del resultado financiero se incluyen los beneficios o pérdidas drivadas de la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros, así como los resultados por sus bajas.

- **Impuesto de Sociedades.** Una vez obtenido el resultado antes de impuestos deberemos calcular el impuesto de Sociedades acorde a la normativa aplicable. El impuesto de Sociedades conlleva que se realicen ajustes al resultado bien por diferencias permanentes de gastos que no son admitidos por la administración (por ejemplo multas) o de ingresos (corrección de depreciación monetaria), o bien temporales ya que su imputación temporal en el impuesto es diferente que en la normativa contable. Como resultado de dichas diferencias temporarias pueden surgir activos o pasivos diferidos. Con fecha 16 de febrero se publicó en el BOE la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficio.

  - **Activos por impuesto diferido:** son las cantidades del impuesto o impuestos sobre el beneficio a recuperar en ejercicio futuros, relacionadas con: a) Las diferencias temporarias deducibles; b) El derecho a compensar las pérdidas fiscales; y c) Las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

  - **Pasivos por impuesto diferido:** son las cantidades a pagar en el futuro por la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

  De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. En todo caso se considerará que concurre esta circunstancia cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de conversión futura de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, respecto a los activos susceptibles de conversión

  Salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en los siguientes supuestos: a) Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido. b) En el caso de tratarse de créditos derivados de deducciones y

otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota, cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas.

Adicionalmente, en relación con **el derecho a compensar pérdidas fiscales** se observarán las siguientes reglas: a) La obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases. b) Para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, salvo prueba de que será probable su recuperación en un plazo mayor, en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores o no establezca un límite temporal para poder practicar la compensación.

En todo caso, el plan de negocio empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará la contabilización de todos los activos por impuesto diferido. Por lo tanto, en ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido con anterioridad si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido previamente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación y se cumplen las demás reglas

Estos activos y pasivos diferidos se valorarán atendiendo a los tipos de gravámenes esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación al cierre del ejercicio. Por su parte los activos y pasivos diferidos no deben ser descontados.

En dicha Resolución se reconoce la posibilidad de registrar tales diferencias permanentes e incentivos del mismo modo que las subvenciones de capital, esto es, no contra resultados, sino directamente contra el patrimonio neto de la entidad, con imputación posterior en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se vayan devengando los gastos que dieron lugar a la diferencia permanente o a la aplicación del incentivo. Imaginemos el caso, por ejemplo, de una deducción por gastos de investigación y desarrollo respecto de la cual los gastos incluidos en la base de la citada deducción se han activado contablemente y, por tanto, se van a llevar a la cuenta de pérdidas y ganancias en años sucesivos. Pues bien, en ese supuesto, será posible, como decíamos, registrar el menor pasivo por impuesto corriente que la deducción

representa con abono al patrimonio neto e ir imputando el correspondiente importe a resultados a medida que los gastos por I+D activados se imputen a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso de Los gastos devengados por impuestos sobre beneficios en regímenes fiscales extranjeros que tengan la misma naturaleza que el impuesto sobre sociedades español, teniendo en cuenta en todo caso los «convenios sobre doble imposición», se registrarán de igual manera que el gasto devengado por impuesto sobre sociedades en España.

Novedades normativa contable

Durante el ejercicio 2017 se han publicado tres BOICAC, el BOICAC 105, 106 y 107.

CONSULTAS BOICAC 105

1. **Auditoria de cuentas de estados financieros correspondientes a determinadas entidades que carecen de marco normativo de información financiera establecida para su elaboración. Ingreso de una cantidad reclamada por la Administración y posterior recurso**
2. **Servicios profesionales prestados a título gratuito por medio de una fundación y normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.**
3. **Efecto impositivo asociado a una subvención de capital y a las pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores.**
4. **Ingresos generados durante el periodo de prueba de un activo**

De dichas consultas destacamos que El ICAC no diferencia la forma de contabilización del efecto impositivo de una subvención de capital por el hecho de que la sociedad cuente con pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de compensar fiscalmente.

Por tanto, **con independencia de las pérdidas a compensar que acumule la sociedad**, **registrará el efecto impositivo** de una subvención de capital de la siguiente forma:

- **Inicialmente:** como pasivo por impuesto diferido, con cargo a gasto por impuesto sobre beneficios diferido.

- **Posteriormente:** revertirá el pasivo a medida que impute la subvención a los ingresos de cada uno de los siguientes ejercicios. El efecto impositivo de dicha imputación reducirá el pasivo fiscal con abono a gasto por impuesto sobre beneficios diferido.

Respecto a la consulta 4º, la normativa establece *"los gastos e ingresos relacionados con las actividades accesorias que pudieran realizarse con el inmovilizado antes o durante el período de fabricación o construcción se reconocerán en la cuenta de Pérdidas y Ganancias de acuerdo a su naturaleza"* pero puntualiza: *"siempre que no sean imprescindibles para poner el activo en condiciones de funcionamiento".* Los gastos incurridos durante las pruebas necesarias para que el activo esté en condiciones de funcionamiento se minorarán en los ingresos generados por el activo durante ese período. En el caso de que los ingresos superen a los gastos, el exceso minorará el coste de producción del activo.

Por lo tanto, para que el gasto o ingreso incurridos durante estos períodos formen parte de la valoración inicial del activo dependerá de si cumplen la condición de ser imprescindibles para la puesta en condiciones de funcionamiento del activo.

Puede consultar más detenidamente estas resoluciones del ICAC en nuestra Newsletter del segundo trimestre 2016

CONSULTAS BOICAC 106

1. **Efecto impositivo de la reserva de capitalización y la reserva de nivelación**
2. **Tratamiento contable de la contraprestación acordada por la constitución de un derecho de superficie. Determinación del plazo NRV 8º**
3. **Adquisición de acciones propias para cancelar un plan de remuneración con instrumentos de patrimonio neto, y registro correspondiente al pago a cuenta del IRPF**
4. **Contraprestación contingente en una combinación de negocios. Cláusula de indemnidad en relación con un procedimiento sancionador.**
5. **Retribución en especie derivada de la cesión a los trabajadores de vehículos en régimen de renting.**
6. **Adquisición de activos con opción de venta. Tratamiento de la compra de vehículos por las empresas dedicadas a su alquile y posterior venta.**

Vamos a centrarnos en las dos últimas consultas del BOICAC, si bien puede acceder a la explicación del BOICAC en su totalidad en nuestra Newsletter del tercer trimestre de 2016

La quinta consulta define el tratamiento contable que debe darse a una retribución en especie derivada de la cesión a los trabajadores de vehículos en régimen de renting.

Las retribuciones al personal tienen la naturaleza contable de gasto de personal, formando parte de los resultados de explotación de la cuenta de Pérdidas y Ganancias. En este caso, la contrapartida del gasto, será un ingreso por el servicio prestado de renting, que formará parte de la cifra de negocios cuando entre las actividades ordinarias de la empresa se incluya el renting, o de lo contrario se registrará como otros ingresos de explotación.

El IVA repercutido correspondiente se registrará del modo habitual, pero en caso de que el trabajador no abonase dicho importe, se contabilizará como mayor gasto de personal; procediendo del mismo modo si la operación está sujeta a IRPF.

Respecto a la consulta sexta., antes de comentar el contenido de la consulta, es necesario indicar que las entidades "rent a car" (alquiler a corto plazo de automóviles sin conductor) suelen firmar un contrato marco anual con los fabricantes de automóviles, existiendo dos grandes grupos de operaciones

1) **OPERACIONES "BUY-BACK".** La característica principal de esta operativa es que existe un pacto de recompra a precio fijo otorgado por el fabricante. Además, existen otras características:
   - Limitaciones al uso por las entidades de "rent a car"
   - Transmisiones del riesgo por pérdida o destrucción a las entidades de "rent a car"

- **Opción de venta para la empresa "rent a car"** y obligación de recompra por el fabricante a precio fijo en función de los meses de utilización del vehículo
- La entidad "rent a car" tiene en ocasiones la obligación de revender los vehículos.

En este caso si en el momento inicial se aprecia un **incentivo económico significativo** de la empresa "rent a car" **para ejercitar su opción de venta**, se debería sostener que el fabricante no ha transmitido los riesgos y beneficios significativos del activo, ya que desde el inicio del acuerdo existe evidencia de que se va a interrumpir el uso continuado del activo a lo largo de su vida económica, por lo que el fondo económico de la operación no corresponde con la adquisición de un activo sino con el de un **arrendamiento operativo**. La determinación de si el incentivo económico es significativo o no, vendrá dada por la comparación del precio de recompra con el del valor de mercado esperado, así como el tiempo hasta que venza el derecho.

2) **VEHÍCULOS "RISK". No existe obligación de recompra** y transcurrido un plazo de tiempo estos vehículos son vendidos.

De manera general, los bienes destinados a ser utilizados de forma duradera en el desarrollo de las actividades de la empresa serán calificados como inmovilizado, mientras que si los bienes están destinados a ser vendidos en el curso normal de la explotación serán calificados como existencias.

En la medida en que el destino de los bienes como inmovilizado carezca de importancia en comparación con la utilidad del propio bien, en términos cualitativos y cuantitativos, deberá atenderse a la verdadera naturaleza de la operación. Es decir, que pese a que los activos destinados a la venta como parte de su actividad comercializadora, sean utilizados mínimamente, siendo su uso irrelevante, se clasificarán como **existencias**. En caso de que este uso no sea irrelevante, se clasificarán como **inmovilizado**.

CONSULTAS BOICAC 107

1. **Sobre el alcance de la disposición derogatoria única de la Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas.**
2. **Sobre el régimen sancionador aplicable por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a una sociedad de capital por el incumplimiento de la obligación de depositar sus cuentas anuales en el Registro Mercantil y si puede ser denunciado tal incumplimiento.**

En dicho BOICAC nos centramos en la consulta segunda debido a la gran relevancia que tiene para las Sociedades. En concreto se plantea:

El supuesto planteado se refiere a una sociedad de capital que en el mes de septiembre de 2016 no ha depositado en el Registro Mercantil las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2015, que finalizó el 31 de diciembre de dicho año. Se pregunta por el régimen sancionador aplicable por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la posibilidad de denunciar tal situación.

La obligación para las sociedades de capital de depositar sus cuentas anuales en el Registro Mercantil correspondiente a su domicilio social y el régimen sancionador por el incumplimiento de tal obligación se encuentran regulados en el capítulo VI (artículos 279 a 284) del Título VII del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital,

De acuerdo con dicha normativa, el incumplimiento de la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil por parte del órgano de administración de las sociedades de capital, en el plazo establecido, tiene unas consecuencias que, en síntesis, son: por una parte, el c**ierre registral para la inscripción de documentos por la sociedad incumplidora** (artículo 282); y por otra, **la imposición de una multa**, previa instrucción de expediente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas conforme al procedimiento establecido reglamentariamente, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Publicas (artículo 283), **pudiendo oscilar el importe de la multa desde los 1.200 a 60.000 euros**. No obstante la Ley contempla una excepción a la sanción de multa por importe máximo de 60.000 euros **para aquellas sociedades que tuvieran un volumen de ventas superior a 6.000.000 de euros, elevándose el límite de la multa para cada año de retraso a 300.000 euros**, manteniendo así el régimen agravatorio que se incluyó con la modificación del artículo 221 del TRLSA por la Ley 7/1996, de 15 de enero del comercio minorista.

La presentación de una denuncia, por sí sola, no confiere al denunciante la condición de interesado en el procedimiento que en su caso pueda iniciarse a raíz de la denuncia. Asimismo, hay que indicar que se comunicará al denunciante la incoación del expediente sancionador, que en su caso se inicie, únicamente cuando las normas reguladoras del procedimiento así lo prevean. En este caso, hasta la fecha la normativa reguladora del depósito de cuentas anuales en el Registro Mercantil no establece ninguna disposición a este respecto.

A su vez, en el presente ejercicio 2016 se ha presentado l**a Resolución del 9 de febrero de 2016 del ICAC por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre Beneficios.** Los aspectos que consideramos principales de dicha resolución los hemos incluido dentro del apartado de Impuesto de Sociedades.

Comentar que dicha Resolución es de aplicación para todas las empresas cualquiera que sea su forma jurídica, y se aplicará tanto a las cuentas individuales como consolidadas. La resolución entro en vigor el día siguiente a su publicación, siendo de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016

También tenemos que tener en cuenta que con fecha 17 de diciembre de 2016 se publicó **Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre**, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

Las principales novedades que se introducen son las siguientes

1) Simplificación de las obligaciones contables de las PYMES.

- **i)** Eliminando el **estado de cambios en el patrimonio neto**, tanto en las que utilicen el modelo abreviado del PGC como para los sujetos contables que opten por aplicar el modelo PGC-Pymes,
- **ii)** Reduciendo las **indicaciones a incluir en la memoria de las cuentas anuales**, de forma que los requerimientos de información en la memoria diseminados en varias normas de naturaleza no estrictamente contable dejan de ser obligatorios para las pequeñas empresas, a excepción de los previstos en la legislación tributaria para los exclusivos fines de la recaudación de impuestos. Por ello, en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 ya no será obligatorio, entre otras, incluir la información sobre el plazo de pago a proveedores exigida por la *Disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio*. Ahora bien, esto no obsta a que existiendo previsión legal para ello deba proporcionarse a socios y a terceros la información que se elimina de la memoria, o cualesquiera otras informaciones de índole diferente, en un documento idóneo y separado de las cuentas anuales.

A estos efectos, las principales modificaciones en la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales son:

- **a)** Se suprime el antiguo punto 3. Aplicación del resultado.
- **b)** Se simplifican la información ofrecida en los puntos de Activos financieros, pasivos financieros, fondos propios y situación fiscal. Aunque esta última va ser importantísima porque contendrá todas las obligaciones de información que desde el punto de vista fiscal se establecen por la legislación fiscal, como por ejemplo las Bases imponibles negativas pendientes de compensar, la reserva por capitalización, la reserva por nivelación, etc.
- **c)** Se eliminan los puntos sobre ingresos y gastos, y subvenciones, donaciones y legados.
- **d)** Se amplía el punto sobre otra información.

Una modificación importante a destacar, es la ampliación del ámbito de aplicación del PGC-Pymes. A tal efecto, para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016, los límites de total activo, importe neto de la cifra de negocios y número de trabajadores se igualan con los previstos para elaborar modelo abreviado de balance y memoria.

En consecuencia, **podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes todas las empresas**, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, **que durante dos ejercicios consecutivos reúnan**, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, **al menos dos de las circunstancias siguientes:**

a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

2) Respecto a los **criterios de registro y valoración**, la **única modificación** que se ha incluido, para todo tipo de empresas, es la que se refiere a **activos intangibles**, especialmente el **fondo de comercio**, para ello ver lo especificado a en inmovilizado intangible

3) Por último se realiza una breve **revisión de las NFCAC** sobre los **supuestos de dispensa y exclusión de la obligación de consolidar**, el tratamiento del **fondo de comercio de consolidación y** algunas **mejoras técnicas**.

A continuación les indicamos el link de las consultas así como de la Resolución por la que se entablecen los criterios para la determinación del coste de producción.

http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/Buscador.aspx

https://www.boe.es/boe/dias/2016/02/16/pdfs/BOE-A-2016-1564.pdf

https://www.boe.es/boe/dias/2016/12/17/pdfs/BOE-A-2016-11954.pdf

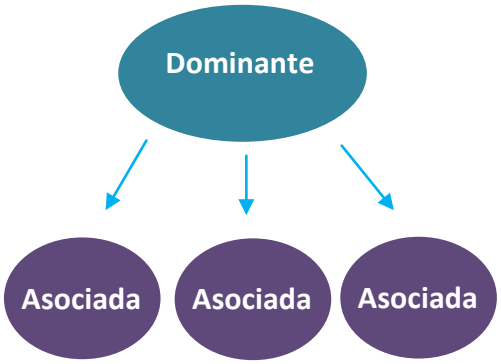
Cuentas anuales consolidadas.

A continuación explicamos una pequeña noción de Elaboración de las Cuentas Anuales Consolidadas, si bien a fin de su profundo conocimiento remitimos al Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, así como demás normativa aplicable.

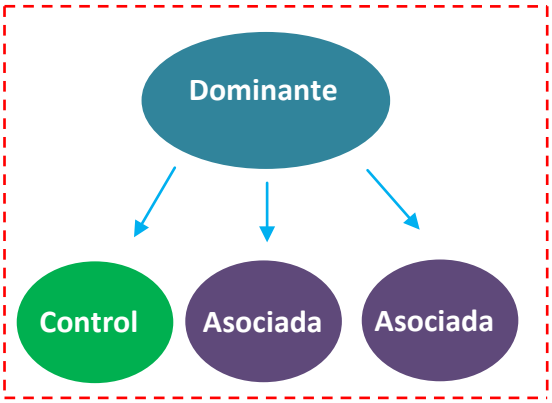
- **Obligación de consolidar.** Tal y como establece el artículo 42 del Código de Comercio, toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados. Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. Se considerará que existe control cuando:

  - Posea la mayoría de los derechos de voto.
  - Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
  - Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
  - Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

  Por ello para que exista obligación de consolidar es necesario que la Sociedad dominante ostente el control de al menos otra sociedad, si bien luego en la consolidación se incluirán las empresas multigrupo y asociadas.



NO HAY GRUPO PARA CONSOLIDAR



PERIMETRO DE CONSOLIDACION

Sin embargo, existen cuatro dispensas para emitir cuentas anuales consolidadas

- Cuando el conjunto del grupo o subgrupo no sobrepase dos de los límites para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.
- Cuando la sociedad obligada a consolidar sometida a la legislación española sea a su vez dependiente de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea.

- Cuando la sociedad obligada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individualmente y en conjunto.
- Cuando todas las sociedades filiales puedan quedar excluidas de la aplicación del método de integración global de acuerdo con lo siguiente:

  - En los supuestos extremadamente raros en que la información necesaria para elaborar los estados financieros consolidados no pueda obtenerse sin incurrir en gastos desproporcionados o demoras excesivas.
  - Cuando la tenencia de las acciones o participaciones de la sociedad tenga exclusivamente por objetivo su cesión posterior.
  - Cuando restricciones severas y duraderas obstaculicen sustancialmente el ejercicio del control de la matriz sobre esta dependiente

- **Integración global.** Las empresas sobre las que se mantenga el control se consolidaran a través del método de integración global. El método de integración global consiste en la incorporación al balance, a la cuenta de pérdidas y ganancias, al estado de cambios en el patrimonio neto y al estado de flujos de efectivo de la sociedad obligada a consolidar, de todos los activos, pasivos, ingresos, gastos, flujos de efectivo y demás partidas de las cuentas anuales de las sociedades del grupo, una vez realizadas las homogeneizaciones y eliminaciones pertinentes.

  - **Homogenización temporal.** Las cuentas anuales consolidadas se establecerán en la misma fecha y periodo que las cuentas anuales de la sociedad obligada a consolidar. Por lo tanto, si una sociedad del grupo cierra su ejercicio en una fecha diferente a la de las cuentas anuales consolidadas, su inclusión en éstas se hará mediante cuentas intermedias referidas a la misma fecha y periodo a que se refieran las cuentas consolidadas.
  - **Homogenización valorativa.** Los elementos del activo y del pasivo, los ingresos y gastos, y demás partidas de las cuentas anuales de las sociedades del grupo, deben ser valorados siguiendo métodos uniformes.
  - **Agregación.** La preparación de las cuentas anuales consolidadas se realizará mediante la agregación de las diferentes partidas, de las cuentas anuales individuales.
  - **Eliminación.** Realizaremos las siguientes eliminaciones
    - **a)** Se deberán eliminar inversión registrada en la dominante con la parte proporcional del patrimonio de la Sociedad dependiente. En caso de que la participación del grupo no sea del 100% en la dominante, surgirá la figura de los Socios Externos que representa la participación en el patrimonio neto de la sociedad dependiente atribuible a terceros. En el caso de tratarse de una primera consolidación de una dependiente, deberemos realizar los cálculos referentes al método de adquisición y cálculo del fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación.

b) Eliminación de las partidas intragrupo. Se eliminaran los ingresos, gastos, flujos de efectivo, créditos y deudas entre empresas del grupo

c) Eliminación de los resultados obtenidos por operaciones internas difiriéndose hasta que se realicen frente a terceros. A su vez, en el caso de resultados internos derivados de la venta de existencias dentro de un grupo, se deberá diferir la diferencia entre el valor contable y el precio de venta. En el caso de ventas de inmovilizado e diferir el resultado ente el valor contable y el precio de venta, y tener en cuenta dicho efecto en el recalculo de la amortización. Llamamos la atención a su vez en el caso de la eliminación de dividendos que se hayan distribuido dentro del propio grupo, los cuales serán eliminados, considerándolos reservas de la sociedad perceptora.

- **Homogenización valorativa.** Los elementos del activo y del pasivo, los ingresos y gastos, y demás partidas de las cuentas anuales de las sociedades del grupo, deben ser valorados siguiendo métodos uniformes. En concreto, en caso de que una dependiente emita sus cuentas en moneda extranjera, deberemos realizar su conversión a moneda funcional. Para ello se seguirán las siguientes reglas:

  a) Los activos y pasivos se convertirán al tipo de cambio de cierre. Se entiende por tipo de cambio de cierre el tipo de cambio medio de contado existente en esa fecha.

  b) Las partidas de patrimonio neto, incluido el resultado del ejercicio, se convertirán al tipo de cambio histórico.

  c) La diferencia entre el importe neto de los activos y pasivos y las partidas de patrimonio neto, se recogerá en un epígrafe del patrimonio neto, bajo la denominación «diferencia de conversión», en su caso, neta del efecto impositivo, y una vez deducida la parte de dicha diferencia que corresponda a los socios externos.

- **Puesta en equivalencia.** Las empresas sobre las que la Sociedad mantiene una influencia significativa, asociadas y multigrupo, pueden consolidarse por el método de integración proporcional o por el método de puesta en equivalencia. Debido a que el método de integración proporcional es más laborioso, en esta guía comentamos el método de puesta en equivalencia.

  Según este método la participación en la sociedad se valorará en el primer balance consolidado por el importe que el porcentaje de inversión de las sociedades del grupo represente sobre el patrimonio neto de la sociedad, atendiendo a que los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de la sociedad dependiente se valorarán por su valor razonable en la fecha de adquisición. Este importe figurará en el activo del balance consolidado bajo la denominación «participaciones puestas en equivalencia». En posteriores consolidaciones el valor contable en el balance consolidado de la participación en la sociedad se modificará, aumentándolo o disminuyéndolo, en la proporción que corresponda a las sociedades del grupo, por las variaciones experimentadas en el patrimonio neto de la sociedad participada desde la valoración inicial

Aspectos fiscales Normativa Foral Navarra.

Una vez finalizada la revisión contable, se debe realizar un análisis pormenorizado con el fin de liquidar el Impuesto sobre Sociedades, aplicando todas aquellas medidas y beneficios fiscales que permitan a la empresa la **optimización de su tributación** y la reducción o eliminación de riesgos fiscales. De cara al cierre fiscal de 2016 las **principales novedades** que habrá que tener en cuenta son las que se indican a continuación:

- Cambio de tipo nominal para las empresas con una facturación del ejercicio anterior superior a 10 millones de euros.
- Progresiva eliminación/endurecimiento de deducciones fiscales.
- Modificación de la tributación mínima

Entre otros, se analizarán en detalle los siguientes aspectos:

- **Definición fiscal de la empresa.** Conforme a lo dispuesto en al artículo 50.1.b) de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades **se entenderá por pequeña empresa** aquella que lleve a cabo una **explotación económica** y que reúna los siguientes requisitos:

  - **Que el importe neto de la cifra de negocios** habida en el periodo impositivo inmediato anterior **sea inferior a 10 millones de euros**.
  - **Que no se halle participada directa o indirectamente en más de un 25 por 100 por entidades que no reúnan el requisito anterior.**

  En el supuesto de que la empresa forme parte de un **grupo de sociedades** en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea recta o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren en relación con otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

  La definición fiscal de la empresa es de gran importancia y condiciona, entre otras cuestiones, el tipo de gravamen y los beneficios fiscales que se pueden aplicar:

  - **REI**: Reducción BI del 60% para las pequeñas empresas (45% para resto).
  - **Tipo de Gravamen**: 19% para empresas con una facturación menor a 1 millón de euros, 23% para empresas con una facturación entre 1 millón y 10 millones de euros y 28% para aquellas con una facturación superior a los 10 millones de euros. Los datos de facturación se refieren al ejercicio anterior.
  - **Amortización Acelerada**: Posibilidad para las pequeñas empresas de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización máximo según tablas.
  - **Deducción de I+D+i**. Posibilidad para las pequeñas empresas de solicitar devolución de importe de la deducción en caso de insuficiencia de cuota líquida.

- **Gastos no deducibles.** Con carácter general no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, a los efectos de determinar la base imponible del impuesto, aquellos que no se hallen correlacionados con los ingresos. En particular, no serán fiscalmente deducibles:

  - Los que representen una retribución directa o indirecta de los fondos propios.
  - Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.
  - Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones.
  - Las pérdidas del juego.
  - Los donativos y liberalidades, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio. No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.
  - Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto cuando el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada por motivos económicos justificados.
  - Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de **entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.
  - Los gastos que excedan, para cada perceptor, del importe de 1.000.000 de euros, aun cuando se satisfagan en varios periodos impositivos, derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 14.2.c) de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o de ambas. A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio.
  - Los sobornos.

- **Amortizaciones Aceleradas** (**sólo aplicable a Pequeñas Empresas**). Los elementos nuevos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias nuevas, puestas a disposición de las pequeñas empresas en el período impositivo en que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 50.1.b) de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades, podrán amortizarse en función del **coeficiente que resulte de multiplicar por 1.5 el coeficiente de amortización máximo** previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

  Este régimen de amortización es compatible con cualquier beneficio fiscal.

- **Libertad de Amortización.** Podrán amortizarse libremente:

  - Los elementos de inmovilizado material e intangible **afectos** a las **actividades de I+D de forma exclusiva y permanente.**

  - Los **gastos de I+D activados como inmovilizado intangible**, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

  - Los **elementos del inmovilizado material, intangible e intangible e inversiones inmobiliarias de las S.A.L./S.L.L.** afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los 5 primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales, siempre que durante los ejercicios en que gocen de libertad de amortización destinen al menos un 25% de los beneficios obtenidos al Fondo Especial de Reserva.

  - Los **elementos del inmovilizado material** cuyo **valor unitario no exceda de 1.800 euros**.

- **Amortización Fiscal de Inmovilizado Intangible.** Atendiendo a la nueva normativa contable, referente al fondo de comercio, se establece que el inmovilizado intangible se amortiza atendiendo a su vida util. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el limite anual máximo de la décima parte de su importe. La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe.

- **Exención por Reinversión.** No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material, del intangible, de las inversiones inmobiliarias, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad y que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres anteriores a la transmisión, una vez corregidas en el importe resultante de la depreciación monetaria, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados e igualmente afectos, **dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores**.

  Los elementos patrimoniales en que se materialice la reinversión **no podrán acogerse a ningún otro beneficio o incentivo fiscal establecido en el impuesto** y, en particular , con la libertad de amortización.

- **Reducción de la Base Imponible por ingresos obtenidos por la cesión temporal de intangibles (Patent Box).**
  Con fecha 1 de julio de 2016 el régimen regulado en el artículo 37 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, quedó derogado, de forma que **todos los contratos de cesión de intangibles formalizados a partir de 1 de julio de 2016 no podrán aplicar este régimen** y tampoco será de aplicación el apartado 4 del mencionado artículo.

  Régimen anterior a 01/07/2016

  Los sujetos pasivos podrán no integrar en la base imponible **hasta el 30 por 100** de los ingresos correspondientes a la explotación mediante la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial de la entidad, siempre que tal cesión se realice con carácter temporal y no implique la enajenación de los elementos patrimoniales correspondientes.

  El porcentaje de no integración en la base imponible podrá ser de **hasta el 60 por 100** cuando la propiedad intelectual o industrial haya sido desarrollada por la propia entidad.

  En ningún caso darán derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso de programas informáticos de exclusiva aplicación comercial.

  Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

Asimismo, el contribuyente podrá reducir su base imponible hasta un importe equivalente al **5% del precio de adquisición o coste de producción de su propiedad intelectual o industrial**, en tanto que la misma se aplique en el desarrollo de una actividad económica, siempre que disponga de la plena propiedad de la misma, sin que esta reducción pueda superar el 0,5 por 100 del volumen de ingresos de la actividad económica en cuyo desarrollo se aplique.

Régimen posterior 01/07/2016

Las **rentas positivas** (por lo tanto **incluye ingresos y gastos** asociados a la cesión de derechos) procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de activos intangibles que hayan sido registrados como propiedad industrial, con excepción de las marcas y de los nombres comerciales, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 70 por ciento el resultado del siguiente coeficiente:

En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.

En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros **vinculados y no vinculados** con aquella y, en su caso, de la adquisición de activos intangibles.

Los requisitos establecidos son los existentes en el régimen anterior incluidos:

- Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, **el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados**, así como de las rentas generadas en la transmisión. D**icha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.**

- **Limitación en la deducibilidad de determinados gastos financieros.** Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio. **En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1 millón de euros.** Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

- **Reserva Especial para Inversiones (REI).** Podrá reducirse la base imponible en el **45%** de las cantidades que, procedentes del beneficio contable obtenido en el ejercicio, se destinen a una Reserva especial para inversiones. Este porcentaje será del **60%** para los sujetos pasivos que tengan el carácter de pequeña empresa. Esta reducción tendrá como límite máximo el 40 por 100 de la base imponible una vez minorada, en su caso, en las bases liquidables negativas.

  - **Dotación mínima**. El importe de la dotación a la REI deberá alcanzar la cantidad mínima de **50.000 euros**.

  - **Obligaciones derivadas de la aplicación de este beneficio fiscal.**

    - Invertir en elementos nuevos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias excluidos los terrenos afectos a explotaciones económicas **en el plazo de 2 años** desde el cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dotó.
    - Mantener las inversiones durante 5 años o vida útil inferior.
    - Los Fondos Propios al cierre del ejercicio con cuyos beneficios se dotó la REI deben incrementarse en el importe de la dotación en el ejercicio en que se realice y mantenerse durante 3 años desde la finalización del plazo existente para la materialización de la reinversión. En la práctica, supone la **obligación de mantener los Fondos Propios durante un plazo de hasta 5 años, a contar desde el cierre del ejercicio en el que se produce la dotación.**
    - Las cantidades destinadas a la REI deberán figurar en el pasivo del balance con absoluta separación de cualquier otro concepto y ser recogidas en una cuenta especial; a su vez, los elementos en que consistan tales inversiones deberán figurar en el activo del balance con separación de los restantes elementos patrimoniales.
    - En las Memorias de las Cuentas Anuales deberá mencionarse el importe de la dotación efectuada en cada ejercicio y los elementos en que se haya materializado la misma.

- **Elementos aptos para la materialización.**

  - Elementos nuevos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de una explotación o actividad económica. Los elementos en que consistan tales inversiones no podrán tributar por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (se excluyen, por tanto, ciertos vehículos, generalmente turismos).
  - También se consideran aptos para la materialización los bienes adquiridos en virtud de contratos de arrendamiento financiero.

- **Compensación de Bases Liquidables negativas con ciertas limitaciones en función de INCN.** La base imponible positiva podrá ser reducida con las bases liquidables negativas de los periodos impositivos que concluyeron en los quince años inmediatos anteriores con **el límite del 70 por ciento** de la base imponible previa a dicha reducción. Las citadas bases liquidables negativas tendrán que haber sido objeto de la oportuna liquidación o autoliquidación. Desaparece por tanto, la condición superar en la facturación los 20 M€ para limitar la compensación como existía en el ejercicio 2015

  En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases liquidables negativas hasta el importe de 1 millón de euros. Si el período impositivo tuviera una duración inferior al año, este límite será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

  Las entidades de nueva creación podrán reducir las bases imponibles correspondientes a los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos contados a partir del inicio del primer periodo impositivo en que la base imponible sea positiva, no resultando de aplicación el límite del 70% en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva.

- **Analisis de deterioros fiscales.** Análisis de los deterioros registrados en la contabilidad.

  - **Por deterioro de participaciones en sociedades del grupo.** La deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado, no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio. Por ello el **deterioro contable puede no coincidir con el deterioro fiscal.**
    Para determinar la diferencia a que se refiere este párrafo se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente. El caso de deterioro de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas será deducible sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- **Por deterioro de existencias**. Debemos analizar el deterioro o reversión registrado, ya que atendiendo a la forma de cálculo pudiera no ser deducible (el caso de lenta rotación sin comprobar el valor de mercado).
- **Por deterioro de inmovilizado** (locales, naves, oficinas…). En el caso de los inmuebles, debemos atender al valor recuperable, considerando el cual nunca sera menor que el valor neto realizable (importe por el que se espera vender inmueble).
- **Prov deterioro de créditos y cuentas a cobrar**. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

  - Que haya transcurrido el **plazo de seis meses desde el vencimiento** de la obligación.
  - Que el deudor esté declarado en situación de **concurso**.
  - Que el deudor o, si éste fuese una entidad, alguno de los administradores o representantes de ella, esté procesado por el **delito de alzamiento de bienes**.
  - Que las obligaciones hayan sido **reclamadas judicialmente** o sean objeto de un litigio judicial o de un procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto cuando sean objeto de un procedimiento judicial o arbitral que verse sobre su existencia o cuantía:

- Los adeudados por entidades de Derecho público.
- Los afianzados por entidades de Derecho público, de crédito o sociedades de garantía recíproca, en el importe afianzado.
- Los asegurados con cualquier modalidad de garantía de naturaleza real, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución, en el importe garantizado.
- Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Tampoco serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

- **Operaciones Vinculadas.** No hay obligación de documentación para las empresas cuyo importe neto de la cifra de negocios en el periodo impositivo anterior haya sido inferior a 10 M de euros, siempre que el conjunto de operaciones realizadas con partes vinculadas no supere el importe de 250.000 euros.

Tampoco habrá obligación respecto de las operaciones realizadas con una misma parte vinculada que no superen los 600.000 euros salvo:

- Operaciones con paraísos fiscales.
- Adquisiciones a personas en módulos de IRPF.
- Transmisión de negocios.
- Transmisión de participaciones en sociedades no cotizadas.
- Transmisión de inmuebles.
- Operaciones sobre intangibles.

- **Tipo de gravamen.** Se modifican los tipos de gravamen en el ejercicio 2016 para las empresas con facturación el ejercicio anterior superior a 10 millones de euros.

INCN ejercicio anterior	Tipo Impositivo 2015	Tipo Impositivo 2016	Previsto 2017 (*)
Mayor de 10M€	25%	28%	28%
Entre 10M€ y 1M€	23%	23%	23%
Menor de 1M€	19%	19%	19%

(*) No aprobados
M= Millón

- **Deducciones.** Durante el ejercicio 2016 las deducciones existentes son las siguientes:

2015	2016
Instalaciones térmicas biomasa	Inversiones en instalaciones de energías renovables
Producciones cinematográficas	
Bonificación prestación servicios públicos	
Doble imposición	
Inversiones en inmov.material e inmov.inmobiliario	
Inversión en Capital Riesgo	
Proyectos socialmente comprometidos	
Fundación Moderna	
I+D+i	
Inversión en personas o entidades emprendedoras	
Creación de Empleo	
Patrocinio	
Mecenazgo cultural	

Las deducciones se aplican con el **límite del 25% de la cuota líquida**, salvo las deducciones por doble imposición y bonificaciones, la deducción por I+D+i, inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, donaciones a la Fundación Moderna, mecenazgo, proyectos de interes social y las deducciones especiales por inversión del DFL 153/1986.

En este aspecto, la principal modificación es que **la deducción de patrocinio pasa a ser con límite del 25% de la cuota líquida.**

Por otra parte, **el período de aplicación de las cantidades no deducidascontinúa siendo de 15 años inmediatos y sucesivos**. Por tanto, el saldo de deducciones pendientes de aplicar con origen en 2006 no prescribirá en 2016 sino que su plazo de aplicación finalizará cinco años más tarde, es decir, en 2021.

La apliación de las deducciones deberá realizarse atendiendo al siguiente orden:

1. Una vez practicadas las bonificaciones y las deducciones por doble imposición interna e internacional, se aplicarán en primer lugar las deducciones generadas en ejercicios anteriores, que resulten afectadas por los límites previstos en esta ley foral.

2. A continuación se practicarán las deducciones del ejercicio a las que sea de aplicación el límite establecido del 25% , siempre que entre las deducciones del párrafo anterior y estas no se rebase el límite conjunto del 25 por 100.

3. Seguidamente se practicarán las deducciones que se aplican sin límite sobre la cuota líquida derivadas de ejercicios anteriores. (deducción por I+D+i, inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, donaciones a la Fundación Moderna, mecenazgo, proyectos de interes social y las deducciones especiales por inversión del DFL 153/1986.)

4. Finalmente se practicarán las deducciones que se aplican sin límite sobre la cuota líquida correspondientes al ejercicio.

- **Deducción por Inversión en Activos Fijos Nuevos**.Las inversiones que se realicen en elementos nuevos del inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias afectos al desarrollo de la explotación económica, sin que se consideren como tales los terrenos, darán derecho a practicar una **deducción de la cuota líquida del 10% del importe de dichas inversiones**.

  Podrán acogerse a la deducción los bienes adquiridos en virtud de **contratos de arrendamiento financiero.**

  Requisitos. Las inversiones deberán cumplir los requisitos siguientes:

- Que los elementos en que se materialice la inversión figuren en el activo del balance con separación de los restantes elementos patrimoniales y bajo un epígrafe que permita su identificación.
- Que los activos en que consistan tales inversiones permanezcan en funcionamiento en las propias instalaciones del sujeto pasivo durante 5 años o vida útil inferior sin ser objeto de transmisión o cesión; y que no tributen por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- Que el importe del conjunto de activos objeto de la inversión **no sea inferior a 6.000 euros** y supere en cada ejercicio: el 10% del importe de la suma de los valores contables preexistentes del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, deduciendo las amortizaciones (en el supuesto de que el importe de las inversiones efectuadas en el ejercicio exceda de 300.000 euros, el porcentaje anterior se reducirá al 5%).**Se elimina por lo tanto la posibilidad de acogerse a dicha deducción si el 15% del importe total del valor contable del activo fijo de la misma naturaleza**, deduciendo las amortizaciones.

- **Deducción por Creación de Empleo.**

Como principal modificación encontramos la inclusión de superar el salario mínimo profesional en un 70% para poder acogerse a la deducción. La deducción será la siguiente:

- Será de aplicación una deducción de **5.000 euros** por cada persona-año de incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido y **con un salario superior al salario mínimo interprofesional incrementado en un 70% (es decir superior a 15.593,76 euros anuales**) experimentado durante el ejercicio, respecto de la plantilla media con dicho tipo de contrato correspondiente a los doce meses inmediatamente anteriores al inicio del período impositivo (se exige mismo incremento en plantilla total).
  Para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se computarán exclusivamente personas-año con contrato de trabajo indefinido Para el cálculo del incremento del promedio de plantilla se computarán exclusivamente personas-año con contrato de trabajo indefinido y con un salario superior al salario mínimo interprofesional incrementado en un 70 por 100. En el supuesto de trabajadores con contrato a tiempo parcial se computarán proporcionalmente a las horas efectivamente trabajadas
- Una deducción a **2.000 euros** por cada persona-año en caso de: incremento del promedio de indefinidos y **con un salario superior al salario mínimo interprofesional incrementado en un 70% (es decir superior a 15.593,76 euros anuales**) y mantenimiento de la plantilla total; incremento del promedio de indefinidos y reducción de la plantilla total.
- En los supuestos en que la entidad forme parte de un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, **la base de la deducción habrá de tener en cuenta la situación conjunta de las entidades pertenecientes a dicho grupo**.

- Se incrementa el requisito de mantenimiento de la plantilla, ya que para conservar la deducción deberá mantenerse o incrementarse durante un periodo de 24 meses.

- **Deducción por Actividades de I+D+i.** La realización de actividades de I+D dará derecho a practicar una **deducción de la cuota íntegra del 40%** de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto. Se prevé una **deducción de 10% adicional** sobre gastos de personal adscrito en exclusiva a I+D y sobre gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología situados en España o en cualquier estado de la UE.

  La realización de actividades de **innovación tecnológica** dará derecho a practicar una **deducción de la cuota íntegra del 15%** de los gastos efectuados en el periodo.

  Los sujetos pasivos que pretandan acogerse a esta deducción deberán presentar ante la Administración, además de la declaración del impuesto correspondiente, el proyecto junto con una **memoria explicativa** del mismo en la que deberá constar, de forma detallada, el presupuesto de gastos afectos al proyecto así como los períodos en los que van a ser imputados.

  Los sujetos pasivos que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50.1.b), tengan el carácter de pequeña empresa podrán solicitar la **devolución del importe de esta deducción que no haya podido ser aplicada por insuficiencia de cuota líquida.** La devolución estará sujeta a las siguientes reglas:

  - Será objeto de devolución la cantidad que se encuentre pendiente de deducción en el periodo impositivo de que se trate con un límite de **100.000 euros**.
  - Se solicitará en la declaración del impuesto.
  - La solicitud de devolución implicará que las cantidades incluidas en aquella no podrán ser deducidas con posterioridad, salvo que la devolución haya sido denegada.

  La **Orden Foral 72/2014, de 18 de febrero**, establece criterios interpretativos importantes de cara a la aplicación de esta deducción de I+D+i.

- **Deducción por Inversión en Instalaciones en energías rennovables.** Darán derecho a una **deducción del 15 por 100**, respecto de la cuota líquida, las inversiones en instalaciones afectas al desarrollo de la explotación económica que utilicen como fuente de energía biomasa geotermia o energía solar.

Asimismo será deducible el 15 por 100 del importe de la inversión realizada en instalaciones fotovoltaicas e instalaciones eólicas para autoconsumo, pudiendo contar el sistema con acumulación de energía. No darán derecho a deducción las instalaciones fotovoltaicas que tengan carácter obligatorio en virtud de la aplicación del Código Técnico de la Edificación.

El órgano competente en materia de energía emitirá informe acreditativo del importe de las inversiones realizadas, que no incluirá las inversiones en aquellos elementos que no sean necesarios para alcanzar los objetivos de producción energética, y de que la puesta en servicio de las instalaciones se ha efectuado conforme a la reglamentación técnica que resulte de aplicación.

- **Deducciones por Doble Imposición Interna e Internacional.** Pretenden paliar o eliminar la doble imposición de rentas que ya han tributado en otra entidad. Son de dos tipos:

  - **Doble imposición interna**: Dividendos y plusvalías de sociedades residentes en territorio español. Dicha deducción será del 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios, siendo del 100% en el caso de que la participación fuese superior al 5%, siempre que se mantenga durante un mínimo de un año.
  - Las plusvalías obtenidas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que tributen al tipo general de gravamen, se deducirá de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos con derecho a deducción, incluso los que hubieran sido incorporados al capital, con el límite de las rentas positivas derivadas de la transmisión, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida, en el caso de que la participación fuese superior al 5%, y se hubiera un mínimo de un año.

    Doble imposición internacional: Impuestos soportados, rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, dividendos, participaciones en beneficios obtenidos por entidades no residentes. En el caso de dividendos será necesario que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5% y mantenimiento de un año. A la hora de aplicar dicha deducción debemos considerar la aplicación de la exención por doble imposición, si bien los requisitos para aplicar esta son superiores.

- **Deducción por Mecenazgo Cultural.** La participación en la realización de **proyectos o actividades culturales que sean declarados de interés social** por el Departamento del Gobierno de Navarra competente en materia de cultura dará derecho a obtener un doble beneficio fiscal:

- Deducir el gasto de la aportación al proyecto con **el límite del 30% de la base imponible previa; o del 3‰ del importe neto de la cifra de negocios.**
- **Deducción en cuota del 20%**..

- **Deducción por Inversiones en Producciones Cinematográficas y Series Audiovisuales.**

  - Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor a una **deducción del 35%**. La base de la deducción estará constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 50 por 100 del coste de producción.

    Al menos el 25 por 100 de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio navarro. Para su aplicación es necesario la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, y Que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o en la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva comunidad autónoma,

    La deducción se practicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. No obstante, cuando la producción tenga un plazo superior a los doce meses y afecte a más de un período impositivo de la entidad, esta podrá optar por aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de estos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se inicie la misma.

  - **La ejecución de una producción de largometrajes cinematográfico**s o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada tendrán derecho a una **deducción del 35%** de los gastos realizados en territorio navarro. Para que sea aplicable esta deducción, la producción deberá tener un mínimo de una semana de rodaje en interiores o exteriores de Navarra, salvo que por circunstancias debidamente justificadas el plazo fuera menor por no poderse realizar en el ámbito de la Comunidad Foral.

    La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio navarro directamente relacionados con la producción: 1º Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún estado de la UE, con el límite de 50.000 euros/persona; 2º Los gastos

derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores, transportes, alojamiento y manutención necesarios para la producción.

- **Deducción por Patrocinio Deportivo.** La deducción fiscal por patrocinio deportivo exige que, con carácter previo, se declare de interés social la actividad deportiva patrocinada. El Decreto Foral 356/2000, de 13 de noviembre, regula la declaración de interés social de determinadas actividades deportivas que pueden ser declaradas de interés social.

  Podrá deducirse de la cuota líquida el importe resultante de aplicar a las cantidades satisfechas, así como a las entregas de bienes o de derechos y a las prestaciones de servicios, por gastos de publicidad derivados de contratos de patrocinio de aquellas actividades deportivas, culturales y de asistencia social que sean declaradas de interés social por los Departamentos competentes de la Administración de la Comunidad Foral, los porcentajes de la siguiente escala:

Base de la deducción	Porcentaje a aplicar
Hasta 30.000 euros inclusive	30%
Exceso hasta 60.000 euros inclusive	35%
Exceso sobre 60.000 euros	40%

- **Deducción por Inversión en Personas Emprendedoras.** De conformidad con lo dispuesto en la DA 44ª del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir el **30% del importe de la aportación dineraria** que hayan satisfecho en la suscripción de acciones o de participaciones procedentes de la constitución o de la ampliación de capital de entidades que tengan la consideración de emprendedoras.

Para la aplicación de esta deducción se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- La entidad en la que se materialice la inversión ha de aplicar la normativa foral navarra en el Impuesto sobre Sociedades.
- La participación del sujeto pasivo, cuando sea una persona jurídica, no puede ser superior, en ningún día del periodo impositivo, al 40% del capital social o de los derechos de voto de la sociedad objeto de la inversión. Este límite máximo de participación ha de cumplirse durante un periodo mínimo de tres años a contar desde la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o de la constitución de la sociedad.
- Las acciones o participaciones deben mantenerse en el patrimonio del sujeto pasivo durante un periodo mínimo de tres años.
- La aplicación de esta deducción estará condicionada a que el Departamento de Economía y Hacienda compruebe previamente que la sociedad en la que se ha materializado la inversión cumple los requisitos anteriores, debiendo dicha sociedad acreditarlo adecuadamente.

Los requisitos para que una entidad sea considerada emprendedora son:

- Inicien una actividad empresarial o profesional emprendedora, en el sentido de que no haya sido ejercida en los cinco años anteriores, en todo o en parte, bajo otra titularidad.
- Tengan el carácter de pequeña empresa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 50.1.b) de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades.
- Cuenten con menos de cuatro años de existencia, a contar desde el 1 de enero siguiente al del inicio de la actividad.

- **Tributación mínima** para las entidades que tributan al tipo general (28, 23 y 19 por ciento) y para las que tributan al tipo especial del 23 por ciento.
  Se minorará la base liquidable en el importe resultante de dividir por el tipo de gravamen la suma de las bonificaciones aplicadas en la cuota y de las deducciones para evitar la doble imposición interna. Sobre dicho importe se aplicará el porcentaje del 13%. Posteriormente solo se podrá minorar por:

  - Las deducciones por doble imposición internacional aplicadas en el ejercicio.
  - Las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales.
  - El 50 por 100 de las deducciones por la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, será del 100% para las pequeñas empresas.

- **Pago fraccionado Impuesto sobre Sociedades.** Recordar que durante los veinte primeros días naturales del mes de octubre deberían haber realizado el pago fraccionado del impuesto de sociedades, aquellas empresas que aplicando alguna de las dos siguientes modalidades, obtengan una cuota a pagar. La aplicación de la primera de las modalidades tendrá carácter automático, salvo que los sujetos pasivos opten por la segunda de ellas.

  - **Modalidad Primera.** La que resulte de aplicar el 30 por 100 sobre la cuota efectiva correspondiente al último periodo impositivo cerrado
  - **Modalidad Segunda.** La que resulte de aplicar el 20 por 100 a la base imponible del periodo de los nueve primeros meses de cada año natural.

- **Regímenes Especiales del Impuesto sobre Sociedades.** En función de la naturaleza jurídica del sujeto pasivo o de las actividades que este realiza, es posible la aplicación de los siguientes regímenes especiales del impuesto:

  - Régimen de Transparencia Fiscal Internacional.
  - Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas.
  - Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
  - Entidades de capital-riesgo.
  - Instituciones de inversión colectiva.
  - Régimen de consolidación fiscal.
  - Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o de una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.
  - Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros.
  - Régimen de la obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro.
  - Régimen de entidades parcialmente exentas.
  - Régimen de tributación de los establecimientos permanentes.
  - Sociedades de promoción de empresas.

Atendiendo a la especial trascendencia que el régimen especial de consolidación fiscal tiene en la actualidad para los grupos de Sociedades, comentamos brevemente los principales aspectos como novedades:

- **Régimen de consolidación fiscal.**

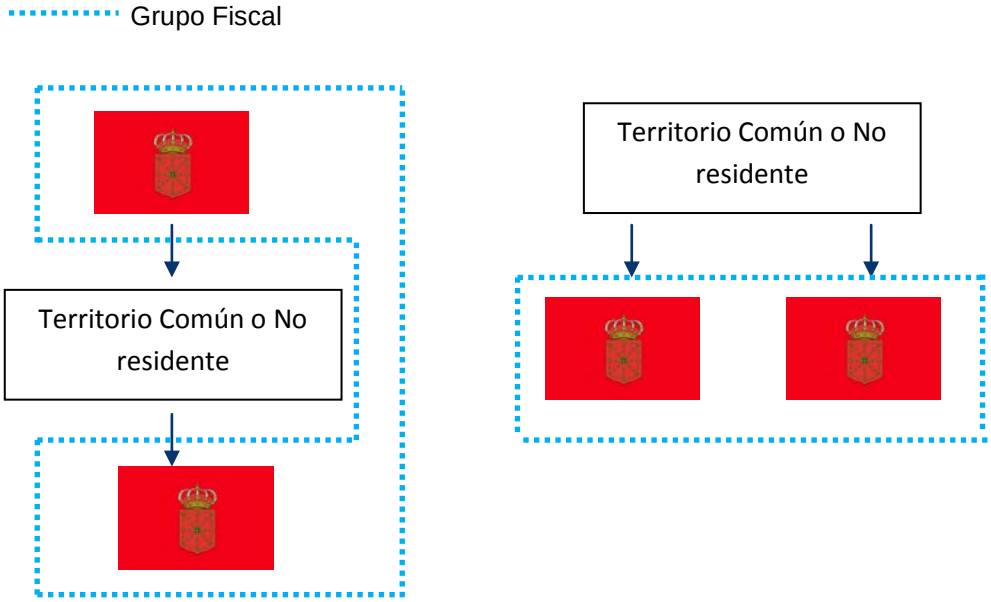
  - La entidad representante del grupo fiscal estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal. Tendrá la consideración de entidad representante del grupo fiscal la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o aquella entidad del grupo fiscal que éste designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante.

  - Los grupos fiscales en los que **la entidad dominante sea una entidad residente en territorio español** y estuviere sometida a la normativa de territorio común en régimen de tributación individual en el Impuesto sobre Sociedades, se equipararán en su tratamiento fiscal a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español. Cuando **una entidad no residente en territorio español** ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo a este Impuesto tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más

entidades dependientes, **el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos.**

- La **Sociedad dominante** debe tener personalidad jurídica y estar sujeta, y no exenta, al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo a este Impuesto. Que tenga una **participación**, directa o indirecta, de, al menos, el **75 por 100** (70% en cotizadas) del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes, manteniéndose durante todo el periodo impositivo. Se entenderá por **entidad dependiente** aquélla que sea residente en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación del 75%. Cuando una entidad participe en otra, y esta segunda en una tercera, y así sucesivamente, para calcular la participación indirecta de la primera sobre las demás entidades se multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social.

- Las modificaciones introducidas permiten la consolidación de entidades participadas indirectamente a través de entidades no integradas en grupo fiscal, así como formar un grupo por entidades navarras participadas por una sociedad dominante no residente o de territorio común, siempre y cuando se cumpla el requisito de ostentar una participación superior al 75% del capital social y la mayoría de los derechos de votos



- Las entidades sobre las que se adquiera una participación, directa o indirecta, y que cumplan el resto de requisitos señalados en la Ley, **se integrarán obligatoriamente** en el grupo fiscal con efectos desde el período impositivo siguiente. Las entidades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo fiscal con efectos desde el propio período impositivo en que se produzca tal circunstancia.

- El régimen de consolidación fiscal se aplicará cuando así lo acuerden todas y cada una de las entidades que deban integrar el grupo fiscal. Los acuerdos a los que se

refiere el número anterior deberán adoptarse por el Consejo de Administración, u órgano equivalente, y podrán tomarse en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior a aquél en que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal.

- La base imponible del grupo se determinara sumando las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal y practicando las eliminaciones conforme a la normativa Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.
- La base imponible del grupo fiscal podrá ser reducida con las bases liquidables negativas de dicho grupo en los términos descritos anteriormente. Las bases liquidables negativas de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal, podrán reducir la base imponible de éste con el límite del 70 por ciento de la base imponible de la propia entidad, excluyéndose de esta base imponible, a los solos efectos dichos, los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el artículo 59.2.
- El período impositivo del grupo fiscal coincidirá con el de la entidad representante del mismo. El tipo de gravamen del grupo fiscal será el correspondiente a la entidad representante del mismo. Posteriormente la cuota integra del grupo fiscal podrá ser reducida por las deducciones y bonificaciones previamente analizadas, atendiendo a que determinados requisitos se referirán al grupo fiscal.
- La entidad representante del grupo fiscal deberá formular, a efectos fiscales, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y un estado de flujos de efectivo consolidados, aplicando el método de integración global a todas las sociedades que integran el grupo fiscal. A su vez deberá proporcionar información sobre las eliminaciones e incorporaciones realizadas.

Novedades fiscales Normativa Estatal.

Una vez finalizada la revisión contable, se debe realizar un análisis pormenorizado con el fin de liquidar el Impuesto sobre Sociedades, aplicando todas aquellas medidas y beneficios fiscales que permitan a la empresa la **optimización de su tributación** y la reducción o eliminación de riesgos fiscales. De cara al cierre fiscal de 2016 las **principales novedades** que habrá que tener en cuenta son las que se indican a continuación:

- Aunque no es una novedad en sentido estricto, conviene recordar que el tipo general aplicable en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016 pasa del 28 por 100, vigente en los periodos impositivos iniciados durante 2015, al 25 por 100. Las empresas de reducida dimensión verán en los periodos impositivos iniciados a partir de aquella fecha cómo la totalidad de su base imponible queda gravada al tipo fijo del 25 por 100.

- También hay que señalar que para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016 aquellas sociedades civiles con objeto mercantil que no hayan sido disueltas conforme a la disposición transitoria 19ª de la Ley del IRPF, pasarán a ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

- Desaparecen los límites sobre la base imponible a que estaba sujeta la libertad de amortización de la Disposición Adicional undécima (en sus distintas redacciones) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

- Desaparecen los límites a la amortización del inmovilizado intangible previstos en la Disposición Transitoria trigésima cuarta de la Ley del Impuesto (1 por 100 máximo para fondo de comercio y 2 por 100 para el resto de elementos integrantes del inmovilizado intangible). Dichos elementos pasan a amortizarse conforme a lo previsto en el artículo 12 de la citada Ley (el fondo de comercio, al 5 por 100 máximo, y, el resto de elementos del inmovilizado intangible, según su vida útil, salvo que ésta no pueda estimarse de manera fiable, en cuyo caso el pocentaje máximo será del 5 por 100).

- La deducción del 2 por 100 aplicable, durante los periodos impositivos iniciados en 2015, a aquellos sujetos pasivos sometidos al tipo general y cuya amortización deducible quedó limitada al 70 por 100 de su importe, de conformidad con el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, pasa a ser, en los periodos impositivos iniciados en 2016 y siguientes, del 5 por 100, en consonancia con la bajada del tipo general al 25 por 100.

- Lo mismo que en el caso anterior sucede con los sujetos pasivos acogidos a la actualización de balances aprobada mediante Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

- Se establece, con la aprobación del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, la reversión fiscal obligatoria de los deterioros de cartera dotados en ejercicios iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 que tuvieron la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Así, si bien se mantiene el régimen transitorio aplicable hasta ahora, según el cual, dichos deterioros deducibles se van recuperando año a año en la misma medida en que se incrementan los fondos propios de la participada, y con carácter previo a la recuperación de la parte de los deterioros que fue no deducible, si la hay, se establece un calendario obligatorio de recuperación en 5 años. Es decir, se deberán integrar los referidos deterioros deducibles en la base imponible del contribuyente por quintas partes, en cada uno de los cinco ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2016 (en general, entre 2016 y 2020, ambos inclusive). No obstante, cuando la diferencia positiva entre el importe de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio resulte superior a la quinta parte mencionada, se imputará en la base imponible la referida diferencia positiva y el remanente de deterioros que fueron fiscalmente deducibles en el pasado se recuperará, por partes iguales, en los ejercicios que resten del periodo de los cinco años a que se refiere la modificación.

En caso de transmisión de la participación que dio lugar al deterioro, se recuperará la parte que fue deducible, en la medida en que no se haya integrado ya en la base imponible, con el límite de la renta positiva obtenida en la mencionada transmisión.

Asimismo, se generaliza el régimen de tributación en la transmisión de establecimientos permanentes ubicados en el extranjero, según el cual se integrará en la base imponible del contribuyente el exceso de rentas negativas sobre las positivas obtenidas por el referido establecimiento permanente, con el límite de la renta positiva obtenida en la transmisión del mismo.

- El Real Decreto-Ley 3/2016 también introduce una serie de medidas aplicables a entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en el último periodo impositivo iniciado antes de 1 de enero de 2016 sea, al menos, de 20 millones de euros.

    - En relación con el límite fijado en el artículo 11.12 de la Ley del Impuesto, que regula la recuperación de determinados ajustes derivados de deterioros por insolvencias y de gastos relativos a compromisos por pensiones, los cuales afectan, principalmente, a entidades financieras, se reduce del 70 por 100 de la base imponible (60 por 100 para ejercicios iniciados en 2016), al 50 o al 25 por 100, en función de que el INCN del contribuyente hubiera sido (i) mayor o igual a 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros o (ii) mayor o igual a 60 millones de euros.

      El resto de entidades (las que hubieran obtenido en el ejercicio iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2016 un INCN inferior a 20 millones de euros), ven cómo los límites en la compensación de estos créditos fiscales se mantienen (i) en el 60 por 100 de la base imponible, para ejercicios iniciados durante 2016, y (ii) en el 70 por 100, para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017.

    - Lo mismo sucede con los límites para la compensación de bases imponibles negativas pendientes de aplicar (pasan del 70 por 100 -60 por 100 para 2016-,

al 25 o al 50 por 100 en función del INCN del ejercicio anterior), tanto en régimen de tributación individual como en régimen de consolidación fiscal.

Al igual que sucede con los créditos fiscales a que se refiere el apartado anterior, las entidades que hubieran obtenido en el ejercicio iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2016 un INCN inferior a 20 millones de euros, podrán compensar bases imponibles negativas pendientes de aplicar con el límite (i) del 60 por 100 de la base imponible, para ejercicios iniciados durante 2016, y (ii) del 70 por 100, para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017.

- Por su parte, las deducciones para evitar la doble imposición internacional, jurídica y económica (artículos 31 y 32, respectivamente), así como las previstas en el régimen de transparencia fiscal y en el régimen transitorio introducido por la nueva Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (disposición transitoria 23ª de dicha Ley), ven limitada su aplicación al 50 por 100 de la cuota íntegra del contribuyente. Hasta la fecha, estas deducciones no estaban limitadas en ninguna medida.

Obsérvese que las medidas apuntadas, que tradicionalmente venían teniendo carácter temporal o transitorio, parecen haber quedado establecidas de forma permanente.

Datos de contacto

Andrés Redín Itoiz
Socio
Andres.r@anadeconsultoria.com

Maite Glaria Ibarra
Socia
Maite@anadeconsultoria.com

Jon Redín Leceaga
Socio
jredin@anadeconsultoria.com

Teléfono contacto: 948 29 14 63

Fax: 948 29 08 31

Web: www.anadeconsultoria.com

Los contenidos de esta página son de carácter general y no constituyen, en modo alguno, la prestación de un servicio de asesoramiento de ningún tipo, por lo que dicha información no debe ser en ningún caso tomada como único referente en la toma de decisiones personales o empresariales por parte del usuario, no responsabilizándose Asesoría Navarra de Gestión Empresarial, S.L. ni ninguna firma independiente miembro de la red Moore Stephens, de las que se tomaren desoyendo esta advertencia, así como tampoco de los daños y perjuicios que se le ocasionen a terceros por las actuaciones fundamentadas en ellas.

ANADE

Firma Colaboradora de: MOORE STEPHENS

Anade Consultoría Inscrita en el Registro Mercantil de Navarra, tomo 689, folio 203, hoja NA-14.268, Inscripción 1ª. N.I.F.: B-31660954
Plaza de la Libertad, 1 entreplanta. 31004 Pamplona. Navarra. Tel: 948 291 463 Fax: 948 290 831 anade@anadeconsultoria.com