

MOORE STEPHENS



ANADE

Cierre Anual 2018

ANADE

www.anadeconsultoria.com

ÍNDICE

	Página
. Presentación	1
. Normativa de aplicación	2
. Activos	
Inmovilizado material e inmovilizado intangible	5
Inversiones inmobiliarias	8
Activos no corrientes mantenidos para la venta	8
Inversiones financieras	8
Inversiones en empresas del grupo y asociadas	9
Existencias	9
Cuentas a cobrar y créditos	13
Periodificaciones	13
Tesorería (efectivo y otros activos líquidos equivalentes)	14
Activos contingentes	14
. Patrimonio Neto	
Capital social y prima de emisión	15
Acciones propias	15
Reserva legal	15
Reservas voluntarias y estatutarias	15
Reserva para el fondo de comercio	16
Subvenciones de capital	16
. Pasivo	
Deudas, obligaciones y valores emitidos y otros pasivos financieros	18
Provisiones y contingencias	20
Proveedores, acreedores y cuentas a pagar	21
Deudas con las Administraciones Públicas	22
. Pérdidas y Ganancias	
Ingresos	23
Gastos	24
Ingresos y gastos financieros	25
Impuesto de Sociedades	25
. Novedades normativa contable	28
. Cuentas anuales consolidadas	34

ÍNDICE

Página

. Aspectos Fiscales Normativa foral Navarra	
Definición fiscal de la empresa	40
Gastos no deducibles	41
Amortizaciones aceleradas	43
Libertad de amortización	43
Amortización fiscal del inmovilizado intangible	44
Exención por Reinversión	44
Patent Box	44
Limitación en la deducibilidad de determinados gastos financieros	46
Reserva Especial para Inversiones	46
Exención de dividendos y plusvalías	47
No integración de rentas negativas	47
Compensación BINES	48
Análisis deterioros fiscales	48
Operaciones vinculadas	50
Tipo de gravamen	50
Deducciones	51
Tributación mínima	59
Pago Fraccionado Impuesto Sociedades	60
Otras modificaciones 2018	60
Regímenes Especiales Impuesto Sociedades	60
Régimen de consolidación fiscal	61
. Novedades fiscales Normativa Estatal	65
. Datos de Contacto	67

Presentación

En estas fechas 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.

La presente guía pretende ser un documento de trabajo donde de forma sencilla y resumida se comenten los principales aspectos que pueden afectar a una Sociedad a la hora de realizar el cierre del ejercicio. Sin embargo no es sustitutiva de un adecuado estudio y análisis de las operaciones de la Compañía y su tratamiento en la normativa de aplicación.

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,

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 fueron 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 debe considerarse las magnitudes del Grupo al que pertenezca la Sociedad.

Para la formulación de cuentas abreviadas debemos tener a su vez en cuenta que : **“si la empresa forma parte de un grupo de empresas, de acuerdo con la Norma de elaboración de cuentas anuales nº13. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas contenida en esta tercera parte, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma de activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número de trabajadores del conjunto de las empresas que conformen el grupo, teniendo en cuenta eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio. Esta regla no será de aplicación cuando la información financiera se integre en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante”.**

El ICAC aclaro mediante una consulta a partir de qué período debe computarse el nuevo requisito descrito en el párrafo anterior. El ICAC considera que dada la finalidad del RD 602/2016 de simplificar las obligaciones contables, las nuevas reglas establecidas en el mismo se deben aplicar a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016. Por lo que para las cuentas anuales de los ejercicios cerrados el 31 de diciembre de 2017 ya fueron de aplicación:

A su vez, en la consulta 2 del BOICAC 110/2017, el ICAC establece que para no poder ser de aplicación la dispensa del computo de las magnitudes del Grupo, la nacionalidad de la sociedad dominante debe ser española o de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea y las cuentas anuales consolidadas pueden ser las correspondientes a un nivel intermedio del grupo.

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.

En el caso de **inmovilizado producido por la propia para empresa**, deberemos registrar los mismos atendiendo a su coste de producción, salvo que el valor de mercado sea menor, caso en el que se registrará a su valor razonable. El coste de producción del inmovilizado incluirá: i) Precio de adquisición de las materias primas y otras, ii) Costes directamente imputables, iii) La parte que razonablemente corresponda a los costes indirectamente imputables, iv) Valor actual de las obligaciones asumidas por la empresa por desmantelamiento o retiro del activo, v) Cuando el período de tiempo hasta que el activo esté en condiciones de funcionamiento sea superior a un año, se incluyen dentro del coste de producción, con carácter obligatorio, las cargas financieras que se hayan devengado hasta dicha fecha por financiación ajena.

En determinados casos, la Sociedad se compromete a desmantelar un activo o restaurar un determinado entorno en condiciones anteriores a su inversión. En tales casos, la Sociedad registrará como activo la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas por la empresa por desmantelamiento o retiro del activo, así como por la restauración del emplazamiento, siempre y cuando estas obligaciones provoquen, al amparo del PGC, la contabilización de una provisión

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. Precisar que los terrenos en la mayoría de los casos no son objetos de amortización y los inmovilizados en curso.

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. Para ello, es recomendable cada cierto tiempo, realizar un inventario de inmovilizado, comprobando que la Sociedad dispone de los activos incluidos en la contabilidad.

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. 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 existente a la fecha de entrada de de dicho real Decreto (2016), el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre , estableció 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 suprimió 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.

Esta categoría de activos no se contempla para las PYMES, sino que los mismos seguirán luciendo dentro de la categoría que corresponda a la naturaleza del activo no corriente.

- **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 registrar 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 superior al valor recuperable. El cálculo del valor recuperable será el mayor del valor de mercado de las participaciones o del valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados. 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 a cierre del ejercicio 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 (rollforward) 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.
- El inventario debe ser detallado, evitando utilizar referencias genéricas que puedan incorporar diferente tipología de artículos.
- 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.
- A su vez, en el caso de que contar con diferentes ubicaciones o almacenes, recomendamos coordinar el inventario en las mismas fechas, a fin de evitar errores derivados de la reubicación de existencias.
- 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 mismo, 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 contruidos 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.

Llamamos la atención respecto al contenido de la consulta segunda el BOICAC 115, que incorpora la presente guía, en relación a la valoración de las existencias adquiridas en moneda extranjera.

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 fabricar. 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 2019. 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 antiguos. 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 inicialmente 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 antiguas 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, deberemos 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.

Recordar a su vez, que la Sociedad no puede cobrar en efectivo las operación con un importe igual o superior a 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera.

- **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 cuadra con el reflejado en la contabilidad. A su vez, la Compañía realizará las conciliaciones bancarias de las diferentes cuentas. Se deberá verificar 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. A su vez recomendamos solicitar el CIRBE al banco de España para verificar los riesgos documentados en el mismo, así como comprobar las personas autorizadas en las diferentes cuentas, a fin de actualizar las mismas en caso de altas y bajas de personal en la compañía.

- **Activos contingentes.** Los activos son aquellos en los que sea probable la entrada de beneficios o rendimientos económicos para la empresa pero que no cumplan los criterios de reconocimiento. De ello se infiere que el concepto y tratamiento aplicable a los activos contingentes es el siguiente:
 - Los activos contingentes son activos de naturaleza posible, no recursos presentes.
 - **Los activos contingentes no se reconocen en balance.**
 - Se informa de ellos en la memoria sólo cuando son probables.

A cierre del ejercicio la Sociedad deberá analizar si existen activos contingentes y su correcto tratamiento. En especial, deberá comprobarse los activos esperados o derivados de resoluciones judiciales, de forma que se registren conforme a lo establecido en la Consulta 3 del BOICAC 108, explicada posteriormente.

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 2018 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. La adquisición derivativa de acciones o participaciones propias esta delimitada a una serie de supuestos y condiciones reguladas en la Ley de Sociedades de Capital, de forma que es necesario extremar la cautela en las operaciones de la Sociedad con sus propias participaciones o acciones.
- **Prima de emisión.** La prima de emisión se corresponde a aquel sobreprecio desembolsado por los socios de una Compañía en la adquisición de las participaciones por un valor superior a su valor nominal. Normalmente esto es consecuencia a que el nuevo socio participa en las reservas ya generadas por la Compañía así como disfruta de un negocio en funcionamiento y con mayor valor que la participación original
- **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 minoraría 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.

- **Dividendos.** La Sociedad podrá distribuir dividendos bien en aplicación del resultado del ejercicio o contra las reservas existentes, cumpliendo siempre con los requisitos establecidos en la Ley de Sociedades de Capital y en los Estatutos de la Compañía, en referencia a las reservas indisponibles.

En el caso de distribución de dividendos a cuenta realizada durante el ejercicio, se acompaña el estado contable teórico que justifique la existencia de liquidez suficiente.



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. Recordar que los préstamos participativos deben tener las siguientes características:

- La entidad prestamista percibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria.
- Las partes contratantes podrán acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada
- Los préstamos participativos en orden a la prelación de créditos, se situarán después de los acreedores comunes
- Los préstamos participativos se considerarán patrimonio neto a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil.

Por último, en el caso de mantener 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 transfiera.
- 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.

Indicar que el reconocimiento provisiones pueden provocar el surgimiento de activos diferidos, debido a que el tratamiento fiscal no siempre coincide con el reconocimiento contable.

- **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 mercancías 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 estableció 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 acreedora 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 registrarán 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.
- **Servicios asimilables a servicios de construcción.** En dichos casos, de cumplirse una serie de requisitos, pudiera utilizarse el método de porcentaje de realización a la hora de reconocerse los ingresos.

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 las pagas 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 liquidación 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 derivadas 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.

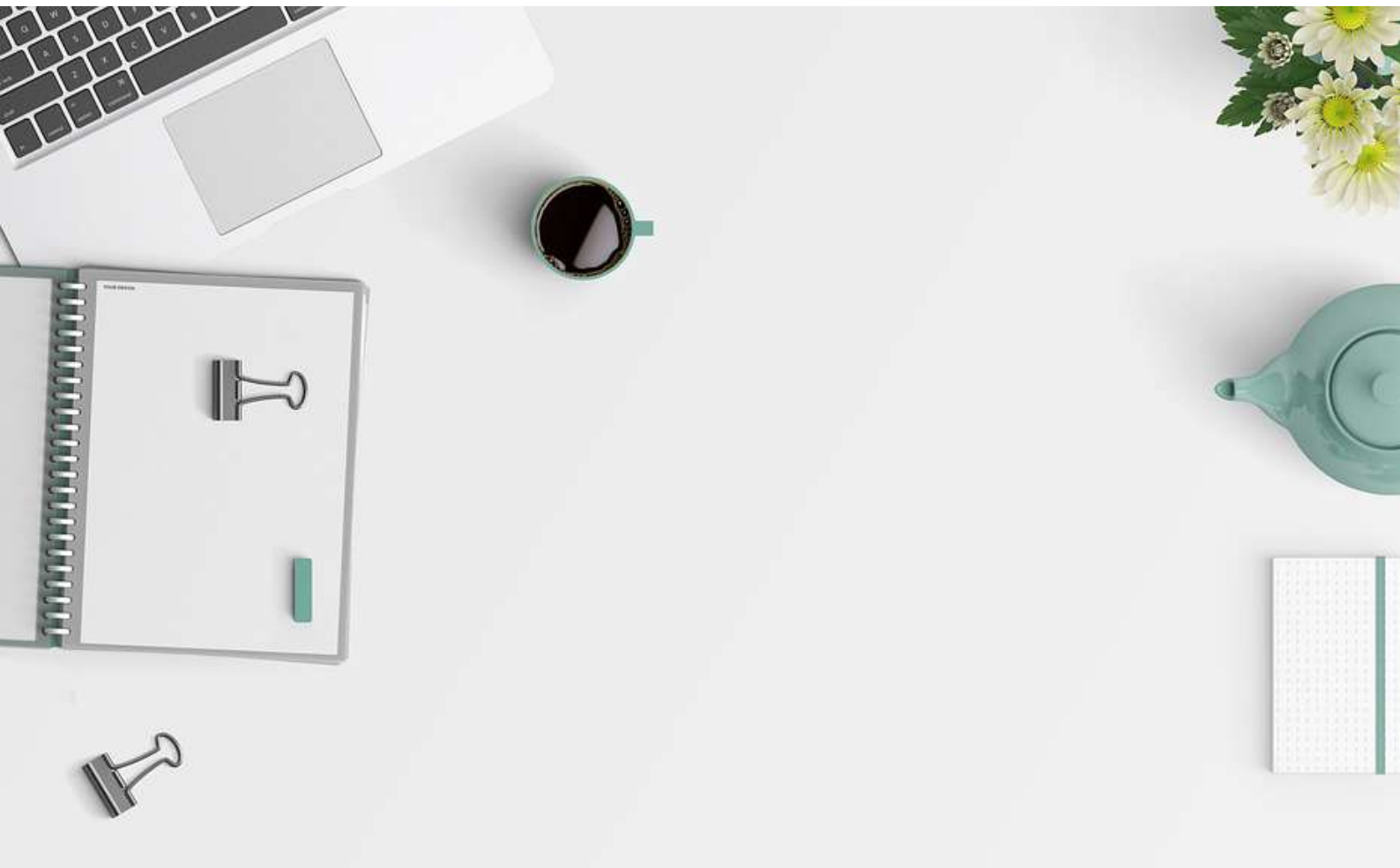
En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará la contabilización de todos los activos por impuesto diferido. Por lo tanto, en ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido con anterioridad si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta 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 2018 se han publicado dos BOICAC de consultas contables, el BOICAC 113 y 115.

CONSULTAS BOICAC 113

1. Valoración de residuos. NRV 10ª. RICAC de 14 de abril de 2015.
2. Convenio urbanístico con un Ayuntamiento. RICAC de 1 de marzo de 2013.
3. Aportaciones recibidas por una fundación para financiar un programa de becas. Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. NRV 8ª.
4. Canon de saneamiento de aguas residuales. NRV 14ª. NECA nº 11. RICAC de 16 de mayo de 1991.
5. Canon digital. NRV 14ª.
6. Adquisición de un activo por usucapión. NRV 18ª. Resolución 1 de marzo de 2013.
7. Subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias. NRV 18ª y RICAC de 1 de marzo de 2013.
8. Adquisición de elementos del inmovilizado entregando como pago parcial otros elementos de la misma naturaleza. NRV 2ª y NRV 8ª. RICAC de 1 de marzo de 2013.

De dichas consultas destacamos la **consulta 7** que versa sobre el tratamiento contable de una subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y el criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias.

la consultante es una sociedad de responsabilidad limitada unipersonal cuyo único socio es un Ayuntamiento. Su objeto social es la promoción de viviendas protegidas en régimen de mercado, para atender la demanda de los sectores de la población con menor poder adquisitivo o mayores necesidades, al amparo de la competencia en la promoción y gestión de viviendas del Ayuntamiento según la correspondiente legislación autonómica y la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

La sociedad compró dos parcelas de terreno urbano para llevar a cabo dos promociones inmobiliarias:

1. una parcela para llevar a cabo la construcción de viviendas en régimen general destinadas a menores de 35 años y
2. otra parcela para la construcción de viviendas protegidas para jóvenes, estando prevista su comercialización mediante contratos de alquiler con opción a compra.

Para financiar la adquisición de las parcelas, el Ayuntamiento concedió una subvención a la sociedad por su importe total, IVA incluido.

Contablemente, se registró la subvención en el patrimonio neto de la sociedad a la espera de su imputación a resultados.

La consultante se pregunta sobre el adecuado tratamiento contable de la ayuda recibida por parte del Ayuntamiento, pudiendo ser:

- i. Como aportación a los fondos propios ó
- ii. Como ingreso imputado directamente a Patrimonio Neto

En este último caso, la consultante se pregunta por el criterio a seguir para su posterior transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas concluye lo siguiente:

1. Sobre la calificación contable de la ayuda:

a.) Según la NRV 18º.2 “(...) en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.”

b.) Los criterios aplicables para calificar una actividad subvencionada como de interés público o general de las Normas sobre determinados aspectos contables de las empresas públicas, aprobadas por la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo.

c.) Dado que la subvención se recibe para financiar la realización de actividades de interés público o general, es de aplicación la NRV18º1, por la que se realiza un reconocimiento directo en el Patrimonio Neto como un ingreso, para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de la finalidad de la ayuda.

2. Sobre los criterios a seguir para su posterior transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias:

La parcela destinada a la promoción de viviendas para la venta, se calificará como existencias, por lo que la subvención se imputará como ingresos en los ejercicios en los

que se enajenen los inmuebles, en función del coste del terreno atribuido a cada vivienda que se da de baja, o bien por corrección valorativa por deterioro.

En el caso de la parcela destinada a la promoción de viviendas para el arrendamiento con opción de compra, según la consulta 5 del BOICAC Nº 78 de junio de 2009 debemos considerar si de las condiciones económicas del acuerdo de arrendamiento se deduce que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato.

Si se transfieren sustancialmente los riesgos y beneficios, la operación se calificará como arrendamiento financiero, por lo que la subvención seguirá el mismo tratamiento contable que la parcela destinada a la promoción de viviendas para la venta.

En caso contrario, la entidad contabilizará las viviendas como una inversión inmobiliaria, por lo que la subvención se vinculará al inmueble en su conjunto, y no únicamente al terreno, por lo que se imputará a pérdidas y ganancias la parte asociada a la construcción en proporción a la dotación a la amortización realizada en cada ejercicio.

Para calcular la base de la amortización de una inversión inmobiliaria, se calcula minorando al precio de adquisición el valor residual.

En este caso, podría concluirse, si estimamos que el valor residual es significativo y próximo a su precio de adquisición, que la base de amortización es muy pequeña y la cuota de amortización insignificante .

Puede consultar más detenidamente estas resoluciones del ICAC en nuestra [Newsletter del segundo trimestre 2018](#)

CONSULTAS BOICAC 115

1. Tratamiento contable del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en las donaciones de inmovilizado. NRV 12ª y NRV 18ª.
2. Adquisición de mercancías en moneda extranjera. NRV 10ª y NRV 11ª
3. Honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervienen en la adquisición de un cartera de acciones. NRV 9ª y NRV 19ª.
4. Compromiso en firme para la adquisición de existencias. NRV 9ª.
5. Sociedades del grupo en el sentido del art. 42 del Código de Comercio. Calificación de los acuerdos entre los socios. NECA 13ª.
6. Tratamiento contable de una “provisión para rehabilitación de inmovilizado”. NRV 15ª.
7. Contraprestación variable en virtud de un pacto que depende de la efectiva tributación de la empresa. NRV 14ª, NECA 11ª y RICAC de 9 de febrero de 2016.
8. Vida útil y vida económica del inmovilizado material. MCC, NRV 2ª y NRV 3ª.
9. Costes de venta de un activo arrendado. Indemnizaciones abonadas a personas físicas por extinción de contratos de arrendamientos rústicos históricos. Corrección de errores. NRV 22ª.
10. Transmisión de un negocio a una sociedad limitada unipersonal con la finalidad de seguir desarrollando la misma actividad que venía ejerciendo una persona física. NRV 19ª y NRV 21ª.

Respecto a la primera consulta, el ICAC concluye que, si la empresa realiza una donación por la que esté obligada a repercutir el IVA, en caso de que se acuerde que el donatario no abone dicho importe, el donante contabilizará un mayor gasto por donación y viceversa; esto es, el donatario reconocerá dicho importe como una donación (un ingreso).

Respecto a la segunda cuestión el ICAC especifica que con independencia del precio que se establezca oficialmente a efectos tributarios en la Aduana, desde el punto de vista contable el precio de adquisición será el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se encuentren en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, entre otros, e incluidos los impuestos que graven la adquisición y no sean recuperables de la Hacienda Pública.

En cuanto a la valoración inicial, toda transacción en moneda extranjera, ya se trate de una partida monetaria o una partida no monetaria, se convertirá a moneda funcional (euro), aplicando al importe en moneda extranjera, el tipo de cambio de contado, es decir, el tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento, establecidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del PGC.

Respecto a la cuarta cuestión con carácter general y en la medida en que la empresa no realice ningún desembolso en el momento de la firma del acuerdo, el compromiso en firme relacionado con las existencias no se reflejará ni en el balance ni en la cuenta de pérdidas y ganancias, y solo se informará de la operación en la memoria de las cuentas anuales, salvo que el compromiso en firme tuviera que calificarse como un contrato oneroso porque los costes que conlleve el cumplimiento del contrato excedan a los beneficios económicos que se esperen recibir del mismo, en cuyo caso se deberán aplicar los criterios establecidos en la NRV 15ª. Provisiones y Contingencias del PGC para registrar el impacto derivado del contrato oneroso. Si la empresa realizara un desembolso a cuenta de futuras compras, ese importe deberá contabilizarse como un anticipo a proveedores.

En lo referente a la consulta 2 de del BOICAC 110, ha quedado explicado su tratamiento en el apartado de normativa de aplicación de la presente Guía.

Recordamos a su vez 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 introdujeron fueron 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.

A su vez, debemos considerar, la [Disposición Final Cuarta del RDL 18/2017, de 24 de noviembre](#) si bien sus disposiciones **serán de aplicación para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017**. Estas disposiciones serán obligatorias para:

Estos cambios normativos afectan a empresas grandes con consideración de entidad de interés público que reúnan los siguientes requisitos:

- Número medio de los trabajadores durante el ejercicio superior a 500.
- Que durante dos ejercicios consecutivos cumplan al menos dos de las siguientes circunstancias:
 - Que el total de las partidas del activo sea superior a 20 millones de euros.
 - Que el importe neto de su cifra anual de negocios supere los 40 millones de euros.
 - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 250.

Estas empresas deberán formular un Estado de información no Financiera que incluya la siguiente información:

- **Cuestiones medioambientales:** Efectos actuales y previsibles de las actividades de la empresa en el medio ambiente y, en su caso, la salud y la seguridad, el uso de la energía, las emisiones de gases de efecto invernadero, el consumo del agua y la contaminación atmosférica.
- **Cuestiones sociales y relativas al personal:** Medidas adoptadas para garantizar la igualdad de género, la aplicación de convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo, las condiciones de trabajo, el diálogo social, el respeto del derecho de los trabajadores a ser informados y consultados, el respeto de los derechos sindicales, la salud y seguridad en el lugar de trabajo, el diálogo con las comunidades locales, las medidas adoptadas para garantizar la protección y el desarrollo de esas comunidades.
- **Derechos humanos:** Prevención de las violaciones de los derechos humanos y en su caso, sobre las medidas para mitigar, gestionar y reparar los posibles abusos cometidos.
- **Lucha contra la corrupción y el soborno:** Información sobre los procedimientos y recursos de control interno dedicados a prevenir estas conductas.
- **Procedimientos de diligencia debida:** aplicados por la empresa y, cuando sea pertinente y proporcionado, en relación con sus cadenas de suministro y subcontratación, con el fin de detectar, prevenir y atenuar efectos adversos existentes y potenciales.

<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>

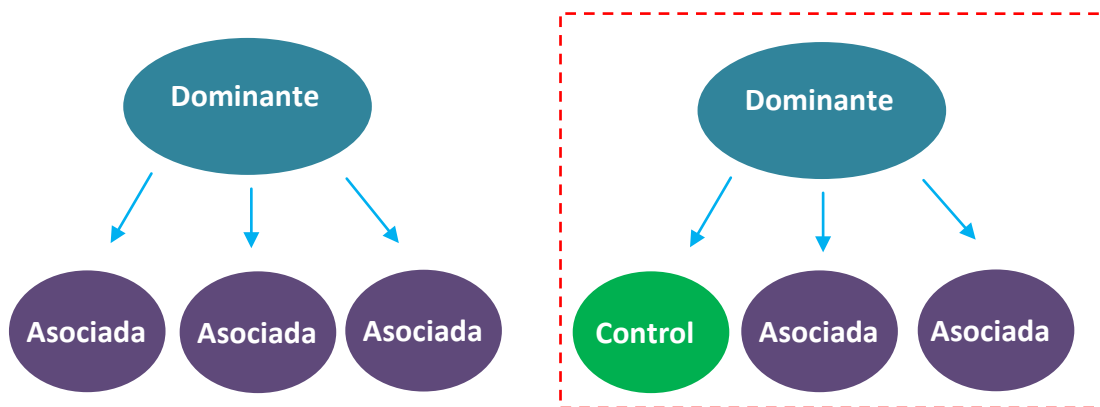
http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-13643

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.

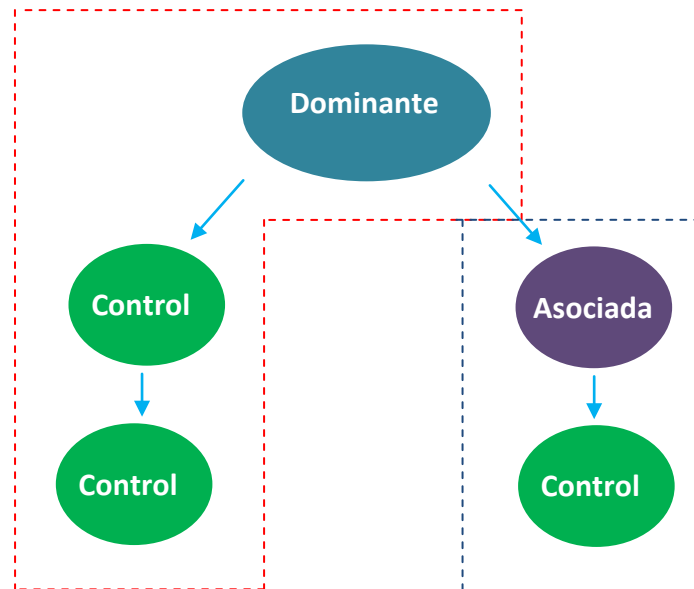
- **Obligación de consolidar.** Tal y como establece el artículo 42 del Código de Comercio, toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados. Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, 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, aunque se consolidarán mediante métodos diferentes.



NO HAY GRUPO PARA CONSOLIDAR PERIMETRO DE CONSOLIDACION

La Sociedad Dominante debe incluir en sus cuentas consolidadas no sólo las sociedades directamente dependientes sino también las sucesivamente dominadas. Este caso se denomina dominio indirecto. Para el cálculo de dicho dominio indirecto se atiende al control existente por parte de la Sociedad Dominante a través de la Sociedad interpuesta.



Integración Global

Puesta-En Equivalencia

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 (ver límites en el apartado normativa de aplicación de la presente guía). A los efectos del cómputo de los límites previstos en el apartado anterior deberán agregarse los datos de la sociedad dominante y los correspondientes al resto de sociedades del grupo y tenerse en cuenta los ajustes y eliminaciones que procedería realizar, de efectuarse la consolidación. Alternativamente, podrá realizar exclusivamente la suma de los valores nominales que integren los balances y las cuentas de pérdidas y ganancias de todas las sociedades del grupo. En este caso, se tomarán como cifras límite del total de las partidas del activo del balance y del importe neto de la cifra anual de negocios incrementadas en un 20 por 100, mientras que la relativa al número medio de trabajadores no sufrirá variación. Cuando un grupo en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos si se repite durante dos ejercicios consecutivos

- 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, siempre que esta última sociedad posea el 50 por 100 o más de las participaciones sociales de aquélla y que accionistas o socios que posean, al menos, el 10 por 100 de las participaciones sociales no hayan solicitado la formulación de cuentas anuales consolidadas seis meses antes del cierre del ejercicio. A su vez, se deberán cumplir los requisitos establecidos en el artículo 9 del Real Decreto mencionado
- 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 consolidarán 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. Sin embargo, si una sociedad del grupo cierra su ejercicio con fecha que no difiere en más de tres meses, anteriores o posteriores, de la fecha de cierre de las cuentas consolidadas, podrá incluirse en la consolidación por los valores contables correspondientes a las citadas cuentas anuales, siempre que la duración del ejercicio de referencia coincida con el de las cuentas anuales consolidadas
- **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. En las siguientes consolidaciones, deberemos tener en cuenta dicho fondo de comercio o diferencia negativa, a la hora de realizar la eliminación. Referimos al Real Decreto 1159/2010, (NOFCAC) a fin de analizar las múltiples situaciones que pueden darse en la consolidación (modificación de la participación sin pérdida de control, pérdida de control de la filial, adquisiciones inversas etc.)
 - b) Eliminación de las partidas intragrupo. Se eliminarán 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 recalcu 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». Si la sociedad participada utiliza criterios de valoración diferentes a los del grupo, deberán efectuarse los ajustes necesarios, previamente a la puesta 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.

- **Inversiones en sociedades mantenidas para la venta.** Una entidad que esté comprometida en un plan de venta u otra forma de disposición que implique la pérdida de control de una sociedad dependiente, clasificará todos los activos y pasivos de esa dependiente como mantenidos para la venta, independientemente de que la entidad tenga previsto retener una participación en dicha sociedad. En estos casos, los activos y pasivos de la sociedad dependiente se incorporarán en el balance consolidado en los epígrafes «activos no corrientes mantenidos para la venta» y «pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta».



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 2018 las **principales novedades** que habrá que tener en cuenta son las que se indican a continuación:

- Modificación del suelo tributario
- Modificación en determinadas deducciones
- Modificación el el aprovechamiento de las bases imponibles negativas
- No deducibilidad de determinadas pérdidas y deterioros en inversiones financieras.

Entre otros, se analizarán en detalle los siguientes aspectos:

- **Definición fiscal de la empresa.** Conforme a lo dispuesto en al artículo 12 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.

Se considerarán microempresas aquellas que, teniendo el carácter de pequeña empresa, su importe neto de la cifra de negocios habida en el ejercicio inmediato anterior haya sido igual o inferior a un millón de euros

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 microempresas (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. Los tipos de gravamen del

19% y 23% solo podrán aplicarse si el importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo representa al menos el 50 por 100 de la base imponible de dicho periodo.

- **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.
- **Limitación de la deducibilidad en gastos por utilización de vehículos turismos.**
 - 1.** Vehículos afectos al 50%, Base Máxima de amortización 12.500 €.

Deducible por vehículo y año, el 50% de los gastos relacionados con la adquisición, arrendamiento, reparación, mantenimiento, amortización y otros, con los siguientes límites:

 - Gasto amortización, arrendamiento o cesión: $50\% \times \% \text{amortización} \times 25.000\text{€}$.
 - Resto de conceptos como seguros, reparación, gasolinás, gastos financieros relacionados con su adquisición: 4.000 €. (Condicionado a existencia de 8.000 € en dichos gastos por vehículo)
 - 2.** Vehículos afectos al 100% ó Imputado como Retribución en Especie a la persona que lo utiliza, Base Máxima de amortización 25.000€.

Deducibles los gastos en su totalidad, con los siguientes límites:

 - Gasto amortización, arrendamiento o cesión: $100\% \times \% \text{amortización} \times 25.000\text{€}$
 - Resto de conceptos: seguros, reparaciones, gasolinás, gastos financieros relacionados con adquisición: 7.000 €.
 - 3.** Vehículos sin límite de deducibilidad de todos los gastos, relacionados con la adquisición, arrendamiento, reparación, mantenimiento, amortización y cualquier otro:
 - Vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías
 - Los utilizados en transporte de viajeros mediante contraprestación.
 - Los utilizados por sus fabricantes en pruebas, demostraciones o promoción de ventas.
 - Los utilizados en la enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
 - Los utilizados en servicios de vigilancia.
 - Los utilizados en actividad alquiler mediante contraprestación, de forma exclusiva.
- **Limitación de la deducibilidad en gastos por relaciones públicas con clientes ó proveedores.** Los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, así como los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios, serán deducibles en las cuantías y con los requisitos siguientes:
 - El 50 por 100 de los gastos de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, con el límite máximo para el conjunto de esos conceptos del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.
 - Los regalos y demás obsequios siempre que el importe unitario por destinatario y período impositivo no exceda de 300 euros y quede constancia documental de la identidad del receptor. En el supuesto de que los citados gastos excedan del importe señalado serán deducibles hasta esa cuantía.

- **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 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 normativa contable, referente al fondo de comercio, se establece que el inmovilizado intangible se amortiza atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite 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 **el 50% 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, 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. Las cesiones del derecho de uso o de explotación de la propiedad industrial o intelectual de la entidad que se hayan formalizado hasta 30 de junio de 2016, podrán optar por aplicar, **hasta el 30 de junio de 2021.**

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 patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, así como el software avanzado registrado derivado de actividades de investigación y desarrollo 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.

En la reforma introducida para el ejercicio 2017 se limitan determinados activos que no darán derecho a la reducción como las marcas y nombres comerciales, planos,

fórmulas o procedimiento secretos, dibujos, determinados programas informáticos u obras literarias, artísticas o científicas entre otros.

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.
- 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

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** la determinación del **porcentaje de reducción** resultante de la aplicación de las formulas anteriores, así **como de los ingresos** procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, o en su caso de las rentas generadas en la transmisión. **Dicha 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 microempresa. 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.
- **Exención de dividendos y plusvalías.** Se establece el método de EXENCIÓN para Dividendos y Plusvalías de Fuente Interna, requisitos:
 - que el porcentaje de participación, directa o indirecta, sea al menos el 5% ó valor fiscal de adquisición 20 millones euros.
 - que la participación se posea durante 1 año anterior, o se mantenga hasta consolidar dicho plazo.

En Dividendos y Plusvalías de Fuente Internacional se exige además, tributación mínima nominal del 10% o Convenio de Doble Imposición y se elimina la exigencia de actividad empresarial.
- **No integración de rentas negativas.** No se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se dé alguna de las siguientes circunstancias:
 - que el porcentaje de participación, directa o indirecta, sea al menos el 5% ó valor fiscal de adquisición 20 millones euros.

- que la participación se posea durante 1 año anterior, o se mantenga hasta consolidar dicho plazo.

Las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en entidades que sean objeto de integración en la base imponible por no producirse ninguna de las circunstancias previstas anteriormente tendrán las siguientes especialidades:

- El importe de las rentas negativas se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada.
- En caso de haberse transmitido anteriormente a otra empresa del grupo dichas rentas negativas se minorarán en el importe de la renta positiva generada en la transmisión precedente y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición.

- **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 de:**

- **70 por ciento** de la base imponible previa a dicha reducción para aquellas sociedades cuya cifra de negocios sea inferior a 20 millones
- **50 por ciento** de la base imponible previa a dicha reducción para aquellas sociedades cuya cifra de negocios sea inferior a 60 millones y superior a 20 millones
- **25% por ciento** de la base imponible previa a dicha reducción para aquellas sociedades cuya cifra de negocios sea superior a 60 millones

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 periodos impositivos en que se genere una base imponible positiva.

A su vez se establecen límites a la compensación de bases imponibles negativas asociadas a la adquisición de Sociedades con bases imponibles negativas que no realizarán actividad alguna, fueran sociedades patrimoniales o realizarán actividades diferentes a la nueva actividad a realizar. Ver artículo 43.2.

- **Análisis de deterioros fiscales.** Análisis de los deterioros registrados en la contabilidad.
 - **No serán deducibles:** a) Las pérdidas por **deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible**, incluido el fondo de

comercio. b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:

- que, en el periodo impositivo en que se registre el deterioro, se cumplan Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por 100 o bien que el valor fiscal de adquisición sea superior a 20 millones de euros. La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año.
- en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por 100

c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

Cuando el valor contable del elemento será inferior al valor fiscal y la diferencia de valor debe integrarse en la base imponible si el elemento es no amortizable en el periodo impositivo en el que se trasmite o cause baja del activo, y si el elemento es amortizable el deterioro se deduce aplicando al deterioro el método de amortización del elemento en los periodos que resten de su vida útil, salvo si causan baja durante su vida útil que debería integrarse en la base imponible de dicho periodo.

- **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).
- **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.

Obligación de documentar en todo caso si se realizan las siguientes operaciones:

- 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.

Para aquellos grupos que facturen entre 10 millones de euros y 45 millones, deberán mantener el documento de empresa con contenido simplificado. Los grupos que facturen mas de 45 millones, deberán cumplimentar el documento de empresa completo.

No tiene consideración como operación vinculada la retribución de los administradores, y se elimina la jerarquía de los métodos de valoración incluidos en ley

La información país por país resultará exigible a las entidades obligadas a presentarla cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.

- **Tipo de gravamen.** Se mantienen los tipos de gravamen en el ejercicio 2017 para las empresas con facturación el ejercicio anterior superior a 10 millones de euros.

INCEN ejercicio anterior	Tipo Impositivo 2017	Tipo Impositivo 2018	Previsto 2019 (*)
Mayor de 10M€	28%	28%	28%
Entre 10M€y 1M€	23%	23%	23%
Menor de 1M€	19%	19%	19%

M= Millón

- **Deducciones.** Durante el ejercicio 2018 las deducciones existentes son las siguientes:

2017	2018
I Energías renovables y movilidad eléctrica	
Producciones cinematográficas	
Bonificación prestación servicios públicos	
Doble imposición internacional	
Inversiones en inmov.material e inmov.inmobiliario	Inversiones en inmov.material
Inversión en Capital Riesgo	
Mecenazgo Social	
I+D+i	
Financiador I+D	
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.

A su vez, **se aplica sin el límite del 25% de la cuota líquida las deducciones de patrocinio y de creación de empleo**, las cuales en el ejercicio anterior estaban afectadas por dicho límite. **Las deducciones pendientes generadas bajo la LFIS 24/1996 se aplicaran bajo las condiciones y requisitos establecidos en dicha normativa.**

Por otra parte, **el período de aplicación de las cantidades no deducidas continúa 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 aplicación 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 sin límite, de ejercicios anteriores o del ejercicio, que se tengan en cuenta para determinar el importe de la tributación mínima
 4. Posteriormente se practicarán las deducciones que se aplican sin límite sobre la cuota líquida derivadas de ejercicios anteriores.
 5. Finalmente se practicarán las deducciones que se aplican sin límite sobre la cuota líquida correspondientes al ejercicio.
- **Deducción por Inversión en Inmovilizado material.** Las inversiones que se realicen en elementos nuevos del inmovilizado material s 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.**

Se admitirán las inversiones realizadas en virtud de contratos de arrendamiento financiero, **aun cuando por aplicación de las normas contables dichas inversiones no sean contabilizadas como inmovilizado.**

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.
- 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%).

- **Deducción por Creación de Empleo.**

Como principal modificación encontramos que este año debemos tener en cuenta si la creación de empleo viene derivada de trabajadores o trabajadoras al variar el importe de la deducción. A su vez, se incrementa el requisito salarial, siendo necesario un sueldo de 2,5 veces el salario mínimo interprofesional.

- Será de aplicación una deducción de 2.500 euros de la cuota líquida por cada persona-año de incremento del promedio de la plantilla, con contrato de trabajo indefinido y con un salario superior a 2,5 veces el salario mínimo interprofesional 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 y con un salario superior a 2,5 veces el salario mínimo interprofesional. En el supuesto de personas trabajadoras con contrato a tiempo parcial se computarán proporcionalmente a las horas efectivamente trabajadas.

- En el supuesto de que, manteniéndose el promedio de la plantilla total del ejercicio anterior, se produzca un incremento del promedio de la plantilla, con contrato de trabajo indefinido y salario superior a 2,5 veces el salario mínimo interprofesional, que sea superior al incremento del promedio de la plantilla total de la entidad, por la diferencia entre ambos incrementos se aplicará una deducción de **1.000 euros por persona-año**.
- **Estas deducciones serán de de 5.000 y 2.000 euros, respectivamente, por cada persona-año de incremento del promedio de la plantilla de mujeres trabajadoras**
- 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 pretendan 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 periodos 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.

Se introduce expresamente la incompatibilidad con cualquier beneficio fiscal, con la excepción de la libertad de amortización

- **Participación en Proyectos de I+D..** Para dicha deducción será necesario que tanto los contribuyentes que realicen el proyecto de investigación, desarrollo o innovación tecnológica como los que participen en la financiación del mismo suscriban con carácter previo un contrato de financiación.

Los contribuyentes que participen en la financiación del proyecto no podrán adquirir derechos de propiedad intelectual o industrial o de otra índole respecto de los resultados del mismo, cuya propiedad deberá ser en todo caso del contribuyente que lo realice. No se podrá aplicar esta deducción cuando el contribuyente que participe en la financiación del proyecto esté vinculado al financiado.

El contribuyente que realiza el proyecto de investigación, desarrollo o innovación tecnológica no tendrá derecho a la aplicación del importe total o parcial

correspondiente y, en su lugar, el contribuyente que participa en la financiación del mismo tendrá derecho a acreditar en su autoliquidación la deducción.

No obstante lo anterior, **el contribuyente que participa en la financiación del proyecto no podrá aplicar una deducción superior al importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación del proyecto.**

- **Deducción por Inversión en Instalaciones en energías renovables y en movilidad eléctrica.** Darán derecho a una **deducción del 15 por 100**, respecto de la cuota líquida, Las inversiones realizadas en instalaciones afectas a la actividad económica de la entidad que utilicen energía procedente de fuentes renovables para uso térmico y generación de electricidad y se destinen al autoconsumo, pudiendo disponer de sistemas de almacenamiento, así como las instalaciones de autoconsumo aisladas de la red.

Se considerará energía procedente de fuentes renovables aquella energía procedente de fuentes no fósiles, es decir, energía eólica, solar, aerotérmica, geotérmica, hidrotérmica, oceánica, hidráulica, biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración y biogás, tal y como se definen en la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009.

Las inversiones en vehículos eléctricos nuevos afectos a la actividad económica de la entidad darán derecho a practicar una deducción del 15 por 100 del importe de aquellas, siempre que los vehículos pertenezcan a alguna de las siguientes categorías definidas en la Directiva 2007/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2007, y en el Reglamento (UE) 168/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero de 2013.

El porcentaje de deducción establecido en el apartado 1 podrá incrementarse, sin que en ningún caso supere el 30 por 100 en determinados supuestos, siendo para ello necesario que el órgano competente en materia de energía emitirá informe acreditativo del importe de las inversiones realizadas.

Las inversiones en vehículos nuevos afectos a la actividad económica de la entidad darán derecho a practicar una deducción del 30 por 100 si son vehículos eléctricos y del 5 por 100 si son vehículos híbridos enchufables, siempre que pertenezcan a alguna de las siguientes categorías definidas en la Directiva 2007/46/CE del Parlamento y del Consejo, de 5 de abril de 2007, y en el Reglamento (UE) 168/2013 del Parlamento y del Consejo, de 15 de enero de 2013.

Será deducible el 15 por 100 del importe de la inversión realizada en la obra civil, instalaciones, cableados y punto de conexión necesarios para la puesta en servicio de un sistema de recarga de potencia normal o de alta potencia, según la definición establecida en la Directiva 2014/94/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014.

La base de la deducción no podrá superar los siguientes límites: a) Para los puntos de recarga de potencia normal: 5.000 euros. b) Para los puntos de recarga de alta potencia: 25.000 euros.

- **Deducciones por Doble Imposición Internacional.** Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero (impuestos soportados, rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, dividendos, participaciones en beneficios obtenidos por entidades no residentes) se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes: El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto o El importe de la cuota íntegra que correspondería pagar a la Hacienda Pública de Navarra por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. 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 Mecenazgo Social** Las donaciones que se efectúen a las entidades beneficiarias que hayan obtenido por parte del Departamento de Derechos Sociales del Gobierno de Navarra o del Instituto Navarro para la Igualdad el preceptivo reconocimiento, 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 cinematográficos** 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 en el periodo impositivo, así como a las entregas de bienes o de derechos y a las prestaciones de servicios realizadas en el periodo impositivo, 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%

El porcentaje a aplicar será el **40 por 100** en el caso de gastos de publicidad derivados de **contratos de patrocinio de actividades o de competiciones deportivas declaradas de interés social en las que participen o compitan solamente mujeres, y ello con independencia del importe de la base de la deducción.**

- **Deducción por Inversión en Personas Emprendedoras.** De conformidad con lo dispuesto en la DA 3ª de la Ley Foral del Impuesto sobre sociedades, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir el **20% 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.
- El importe máximo de la deducción será de 7.000 euros por periodo impositivo. Dicho importe se elevará a 14.000 euros si la entidad en la que se

materializa la inversión desarrolla una actividad innovadora o incluida en un sector que se quiere incentivar especialmente o de especialización inteligente. El importe no deducido por insuficiencia de cuota podrá ser deducido en los 15 periodos impositivos siguiente.

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.
- Los beneficios fiscales se podrán aplicar desde la fecha de la inscripción en el Registro y durante un plazo máximo de 5 periodos impositivos contados desde la fecha de 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 siguiente porcentaje:

- Para las empresas que tributen al 19% el porcentaje será del 13%
- Para las empresas que tributen al 23% el porcentaje será del 16%
- Para las empresas que tributen al 28% el porcentaje será del 18%

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.

Respecto a las dos últimas, las deducciones que se tengan en cuenta para determinar el importe de la tributación mínima deberán ser aplicadas en el periodo impositivo.

- **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.

- **Otras modificaciones introducidas para el ejercicio 2018:**
 - Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades 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, se imputarán en el periodo impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros, estando sujeto a determinadas condiciones
 - A los efectos de lo dispuesto el penúltimo párrafo del artículo 35.9 (exención sobre dividendos y rentas derivada de la transmisión de FFPP), se presumirá, salvo prueba en contrario, que una entidad ha tenido la consideración de patrimonial durante los periodos impositivos anteriores a 2017, cuando la suma agregada de los balances anuales de los periodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la participación iniciados a partir del 1 de enero de 2011 reflejen que más de la mitad de su activo ha estado constituido por valores o elementos no afectos a una actividad económica,
 - Las deducciones para evitar la doble imposición interna pendientes de aplicación en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 enero de 2017 minorarán la base liquidable, en la forma establecida en la normativa vigente a 31 de diciembre de 2016, a efectos de determinar la tributación mínima

- **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 entidades parcialmente exentas.
- Establecimientos permanentes.

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:

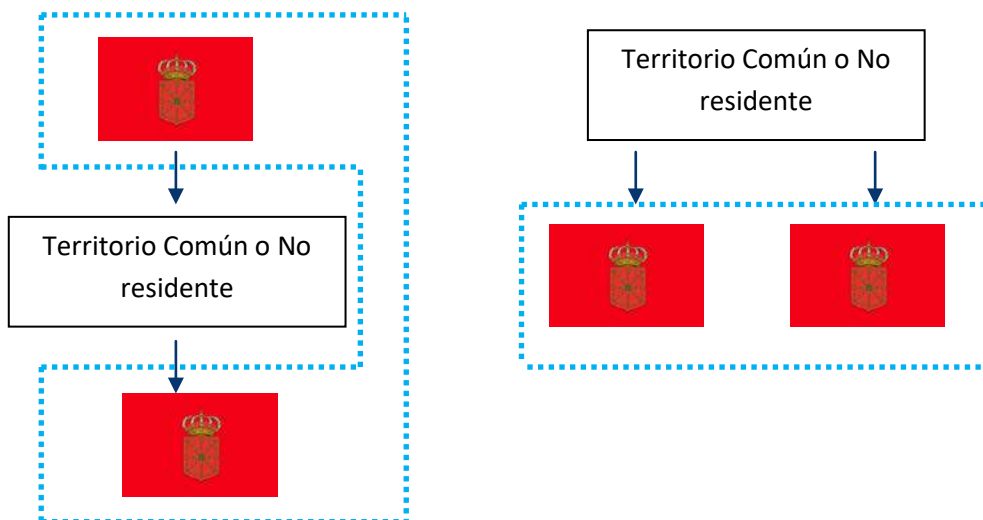
- **Régimen de consolidación fiscal.**

- Cuando una entidad no residente en territorio español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes
- 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 equiparán 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.

- No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que no sean residentes en territorio español. b) Que estén exentas de este Impuesto. c) Que al cierre del periodo impositivo hayan sido declaradas en situación de concurso y durante los periodos impositivos en que surta efectos esa declaración. d) Que al cierre del periodo impositivo se encuentren incurso en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1 e) Las entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente del de la entidad representante del grupo fiscal. f) Las entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad representante.
- 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.
- 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

Grupo Fiscal



- Las entidades sobre las que se adquiriera 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.
- 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 100 de la base imponible individual de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.2 y 3.
- La reducción por la dotación a la reserva especial para inversiones que realice cualquiera de las entidades del grupo se aplicará con las siguientes especialidades El límite de la reducción previsto en el artículo 44.2 se referirá a la base imponible del grupo fiscal, una vez minorada, en su caso, en las bases liquidables negativas a que se refiere el apartado 1. b) La materialización de dicha Reserva podrá realizarse por la propia entidad que efectuó la dotación o por cualquier otra u otras pertenecientes al grupo.
- 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 íntegra del grupo fiscal podrá ser reducida por las deducciones y bonificaciones previamente analizadas, atendiendo a que determinados requisitos se referirán al grupo fiscal.
- La cuota íntegra del grupo fiscal se minorará en el importe de las bonificaciones y deducciones previstas en los capítulos II, III y IV del título VI, en el artículo 94.7, así como cualquier otra deducción que pudiera resultar de aplicación Los requisitos establecidos para la aplicación de las mencionadas bonificaciones y deducciones se referirán al grupo fiscal. **Las deducciones de cualquier entidad pendientes de aplicación en el momento de su inclusión en el grupo fiscal, podrán practicarse en la cuota íntegra de éste con el límite que hubiere correspondido a dicha entidad en el régimen de tributación individual**

- 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.

Al igual que sucedió en 2017, el año 2018 ha sido bastante tranquilo en lo que a novedades normativas se refiere, con unas pocas modificaciones de escasa trascendencia para el contribuyente en general, pero que en algunos sectores concretos pueden tener su impacto. Se trata, principalmente, de las siguientes:

- Al tiempo que se modifica, mediante Real Decreto Ley 17/2018, de 8 de noviembre, el sujeto pasivo de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los préstamos hipotecarios, que pasa a ser la entidad financiera, se introduce por dicha norma la no deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades.
- También se operaron algunas variaciones en el régimen del incentivo conocido como *patent box*, una reducción del 60% de la renta neta generada por la cesión de determinados intangibles creados por el sujeto pasivo. Así, a partir de 5 de julio de 2018, los modelos de utilidad, los certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios y el software avanzado registrado que haya sido obtenido como resultado de proyectos de investigación y desarrollo se incluyen en el catálogo de intangibles cuya cesión da derecho a la aplicación del incentivo, mientras que otro tipo de intangibles como los planos y fórmulas y los derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas salen del listado.

La otra modificación que se produce respecto de este incentivo afecta al tratamiento fiscal de las rentas derivadas de los intangibles en cuestión, de forma que el incentivo total aplicado a lo largo de la vida del intangible no puede superar en ningún caso el 60% de las rentas positivas netas generadas por el mismo en dicho periodo. Así, en el caso de que el intangible genere flujos positivos en los primeros años, pero negativos en los años siguientes, habrá que considerar en estos últimos que las rentas netas son deducibles sólo en un 60% hasta cubrir el importe del incentivo que se hubiera aplicado en aquellos ejercicios iniciales. Todo esto obliga a llevar un seguimiento histórico de las rentas originadas por los intangibles que puedan beneficiarse del incentivo.

- Se establece la obligación de retener de entidades aseguradoras no residentes en España, pero sí en el Espacio Económico Europeo, respecto de las rentas que satisfagan o abonen.
- También en materia de retenciones se establece una nueva excepción a la obligación de retener para los fondos de pensiones abiertos respecto del reintegro o movilización de participaciones de los fondos o planes de pensiones inversores, de acuerdo con lo establecido en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y normativa de desarrollo.

- En cuanto a los créditos fiscales monetizables a que se refieren los artículos 11.12 y 130 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se modifica el régimen de conversión de dichos créditos en exigibles ante la Administración tributaria. Así, la referida conversión, que antes era obligatoria, pasa a ser totalmente voluntaria.



Datos de contacto

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.





Firma Colaboradora de: MOORE STEPHENS