MOORE

ANADE

CIERRE ANUAL 2020

ANADE

www.anadeconsultoria.com

ÍNDICE

	Página
. Presentación	1
. Normativa de aplicación	2
. Activos	
Inmovilizado material e inmovilizado intangible	5
Inversiones inmobiliarias	9
Activos no corrientes mantenidos para la venta	9
Inversiones financieras	9
Inversiones en empresas del grupo y asociadas	10
Existencias	11
Cuentas a cobrar y créditos	15
Periodificaciones	15
Tesorería (efectivo y otros activos líquidos equivalentes)	15
Activos contingentes	16
. Patrimonio Neto	
Capital social y prima de emisión	17
Acciones propias	17
Prima de emisión	17
Reserva legal	17
Reservas voluntarias y estatutarias	17
Reserva para el fondo de comercio	18
Subvenciones de capital	18
Dividendos	19
. Pasivo	
Deudas, obligaciones y valores emitidos y otros pasivos financieros	20
Provisiones y contingencias	22
Proveedores, acreedores y cuentas a pagar	23
Deudas con las Administraciones Públicas	24
. Pérdidas y Ganancias	
Ingresos	25
Gastos	26
Ingresos y gastos financieros	27
Impuesto de Sociedades	27
. Estado de Información no Financiera	30
. Novedades normativa contable	35
. Cuentas anuales consolidadas	51

ÍNDICE

	Página
. Aspectos Fiscales Normativa foral Navarra	
Definición fiscal de la empresa	58
Entidad patrimonial	59
Gastos no deducibles	59
Amortizaciones aceleradas	61
Libertad de amortización	61
Amortización fiscal del inmovilizado intangible	62
Exención por Reinversión	62
Patent Box	62
Limitación en la deducibilidad de determinados gastos financieros	64
Reserva Especial para Inversiones	65
Exención de dividendos y plusvalías	66
No integración de rentas negativas	66
Compensación BINES	67
Análisis deterioros fiscales	67
Operaciones vinculadas	69
Tipo de gravamen	69
Deducciones	70
Tributación mínima	78
Pago Fraccionado Impuesto Sociedades	79
Modificaciones introducidas en 2021	79
Regímenes Especiales Impuesto Sociedades	80
Régimen de consolidación fiscal	80
. Datos de Contacto	84

Presentación

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

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

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

A lo largo de la presente guía, le informamos de las particularidades y aspectos a considerar en las diferentes partidas 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 analicen 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 planificación y 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.

  Respecto al coste de adquisición de un inmovilizado el cual se estuviera alquilando mediante un contrato de arrendamiento operativo, la reciente consulta número 2 del BOICAC 120 establece que una vez calificado el arrendamiento como operativo, cabe señalar que la incorporación de los activos al patrimonio de la empresa se valorará inicialmente por su precio de adquisición que incluirá además del importe pagado en ejercicio de la opción de compra, todos los gastos adicionales y directamente relacionados con la adquisición. Las cantidades pagadas hasta ese momento durante la vigencia del contrato de arrendamiento desde la fecha en que se produjo el cambio en la estimación sobre el ejercicio de la opción de compra seguirán reconociéndose como gastos, sin que por lo tanto puedan calificarse como anticipos a cuenta relacionados con el previsible ejercicio de la opción de compra.

  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 registrara 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. Un activo se ha deteriorado cuando su valor contable es superior a su importe recuperable (expresión de los beneficios o rendimientos económicos futuros que se obtendrán del mismo). Se entiende por importe recuperable de un activo el mayor de los siguientes valores:

a) El valor razonable del activo deducidos sus costes de venta.

b) El valor en uso del activo.

El valor razonable difiere del valor en uso. El valor razonable refleja las hipótesis que los participantes en el mercado utilizarían a la hora de fijar el precio del activo. Por el contrario, el valor en uso refleja los efectos de factores que pueden ser específicos de la entidad y no aplicables, en general, al resto de entidades.

A la hora de realizar las valoraciones por dichos métodos, nos dirigiremos a la **Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.**

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 registran valores representativos de deudas con fecha de vencimiento, cobros determinados etc. para los cuales acudiremos a los contratos para calcular los intereses del mismo.

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

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

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

- **Inversiones en empresas del grupo y asociadas.** Para registrar las inversiones en dicha categoría deberemos comprobar que mantenemos en la empresa del grupo o asociada una influencia significativa. Generalmente se acepta una participación superior al 20%, si bien atendiendo al caso debería analizarse. Dichas inversiones se registran a coste menos, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro. El deterioro de dichas inversiones se registrará cuando su valor en libros sea 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 (rollfoward) con la complejidad que esta tarea conlleva.
  - Aconsejamos que durante el inventario los almacenes se encuentren cerrados y no haya movimientos de bultos y existencias. En caso contrario podría provocar duplicidad en los conteos o dejar de contar existencias.
  - El personal encargado de realizar el conteo debe tener conocimiento del proceso a seguir, método de conteo y documentación y área asignada, entre otras, por lo cual recomendamos que la Sociedad elabore unas pequeñas instrucciones para ello.
  - Un almacén ordenado y con etiquetas identificativas de los bultos permite evitar errores en la toma del mismo.
  - 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 mimo, y las propuestas de mejora.

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

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

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

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

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

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 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.

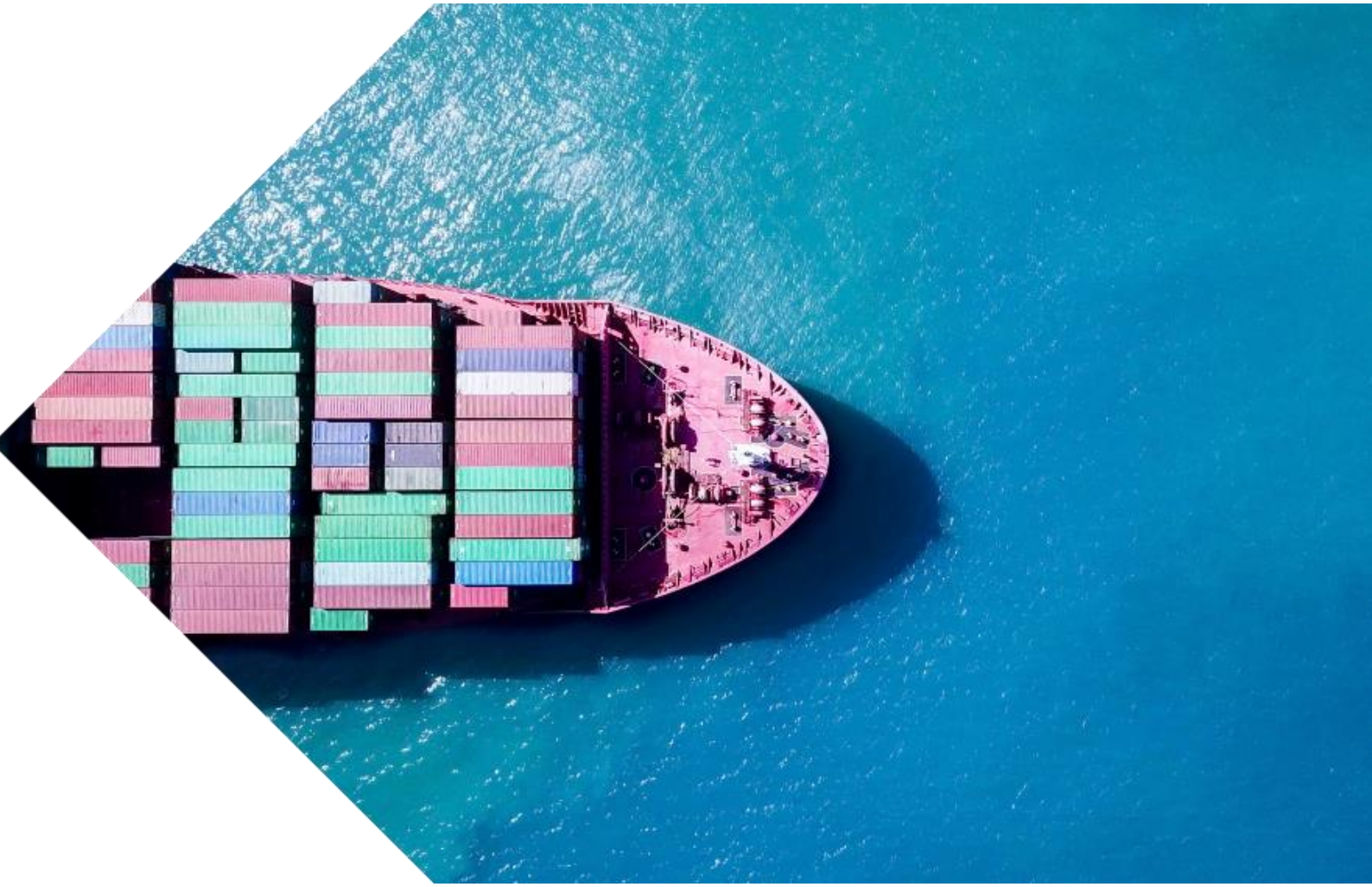
Los costes de inactividad o **subactividad** son aquellos costes consecuencia de la no utilización total o parcial de algún elemento en su capacidad productiva normal; dichos costes se considerarán gasto del ejercicio y su medición se determinará a partir de los costes que no varían a corto plazo con 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 2020. 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 inicalmente por su valor razonable, valorándose posteriormente por su coste amortizado. A fin de su correcto registro es importante que estas cuentas se concilien a cierre del ejercicio, recomendando para las principales cuentas a cobrar confirmar los importes con los clientes. Este trabajo debe realizarse con minuciosidad, pues a su vez nos servirá como base para la declaración a Hacienda de Clientes y Proveedores de más de 3.005,06 €, en la que la información se debe facilitar acumulada por trimestres. A cierre del ejercicio debemos realizar un análisis del **deterioro** de las mismas comprobando si existe riesgo de incobrabilidad de algún importe. Recomendamos que para ello se realice un Aging de clientes y se verifiquen aquellas facturas más antigüas sin cobrar, el motivo de las mismas y el riesgo que mantenemos con dicho cliente. A su vez, debemos tener en cuenta la situación individual de cada cliente aunque las facturas emitidas a éste no sean antiguas. Recordar que a la hora de deteriorar las cuentas por cobrar, deberemos verificar si la compañía tiene asegurada la cuenta de crédito, y en tal caso el importe asegurado. Comentar que dicho deterioro es reversible y que para su deducibilidad debe cumplir con determinados requisitos, lo cual puede provocar que nos generemos activos por impuestos diferidos.
  En caso de que realicemos operaciones de factoring, debermos analizar si se trata de **factoring** con recurso o sin recurso, verificando si transmitimos a la entidad financiera el riesgo de insolvencia y mora de la cuenta por cobrar. En caso de que no sea así, no podremos dar de baja la cuenta por cobrar, registrándonos por lo tanto una deuda con la entidad financiera por el importe anticipado.
  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. (Indicar en este apartado que durante el ejercicio 2020 se ha aprobado el proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal en la cual una de sus medidas consiste en limitar el pago en efectivo para determinadas operaciones económicas a 1.000 euros, en supuesto de operaciones entre propietarios).
  Al igual que ocurre en el epígrafe de proveedores con las facturas pendientes de recibir, la sociedad debe analizar la existencia de **facturas pendientes de emitir**, que se correspondan con trabajos ejecutados o mercancias vendidas en el ejercicio a cerrar, y que por lo tanto, conforme al criterio de devengo, debe reconocer como ingreso.

- **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 verficar las partidas conciliatorias, analizando el motivo de la diferencia del saldo facilitado por el banco y el recogido en la contabilidad (pagos no registrados por la compañía, cheques no dados de baja en el banco, cobros no registrados Etc.) Una vez analizadas las diferencias se documentarán las mismas, comprobando qué importe es el correcto y por lo tanto debe figurar en la contabilidad de la empresa. A su vez recomendamos solicitar el CIRBE al banco de España para verfiar 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 comprañia.

- **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 comporbarse los activos esperados o derivados de resoluciones judiciales, de forma que se registren conforme a lo establecido en la Consulta 3 del BOICAC 108.

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 delmitada 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 ccorresponde 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 minoraria el valor de la participación en las cuentas del socio.

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

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

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

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

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

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

- **Dividendos.** La Sociedad podrá distribur 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.

Indicar a su vez, que durante el ejercicio 2019 se emitió la *Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.*

A su vez, durante el ejercicio 2020 se emitió mediante el Real Decreto 16/2020 por el cual a los solos efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en el artículo 363.1 e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no se tomarán en consideración las pérdidas del presente ejercicio 2020. Si en el resultado del ejercicio 2021 se apreciaran pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, deberá convocarse por los administradores o podrá solicitarse por cualquier socio en el plazo de dos meses a contar desde el cierre del ejercicio conforme al artículo 365 de la citada Ley, la celebración de Junta para proceder a la disolución de la sociedad, a no ser que se aumente o reduzca el capital en la medida 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 transfiere.
- Contratos en los que el lazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo.
- Cuando al comienzo del arrendamiento, el valor de los pagos mínimos acordados supone la práctica totalidad del valor razonable de activo arrendado.
- Cuando las especiales características de los activos objeto de arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.
- El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.
- Los resultados de derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.

- El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales de mercado.

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

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

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

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

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

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

Dentro de las provisiones podemos diferenciar las siguientes:

- **Provisiones para litigios**: Se refieren a provisiones por el riesgo de desembolsar un importe a causa de una sentencia judicial. En dichos casos la Sociedad deberá analizar el litigio y junto al abogado de la misma comprobar la probabilidad del riesgo e importe a desembolsar. Con ello se acordará el tratamiento contable del hecho.
- **Retribuciones a largo plazo al personal**: En el caso de retribuciones a largo plazo al personal, diferenciamos entre retribuciones de aportación definida o de prestación definida. En el primer caso, la aportación tiene carácter definido y no se registrará ningún pasivo al trasladar a un tercero el riesgo sobre los compromisos asumidos (siempre que no exista ninguna cláusula que lo contradiga). Por otro lado, en las retribuciones de prestación definida, se reconocerá una provisión por la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los eventuales activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones (siempre que estos sean menores). Para estimar el importe del valor actual de las retribuciones comprometidas de prestación definida se utilizarán métodos actuariales. Estos casos son por ejemplo planes de pensiones para los empleados. En dichos casos es preferible utilizar el informe de un actuario para estimar el valor actual de las retribuciones comprometidas.
- **Provisiones de garantía postventa**: Se dan cuando una empresa asegura la reparación o sustitución de un elemento previamente vendido o prestado. Generalmente para cuantificar dicho importe se suele acudir a ratios históricos o se realizan comparables con empresas del sector. Recordar que en este caso el artículo 22.6 LFIS establece una fórmula que determina qué importe de dicha provisión es deducible.
- **Provisiones medioambientales o de desmantelamiento de inmovilizado**: En dicho caso se deberá registrar el coste actualizado de llevar a cabo las tareas de reparación del medio ambiente y desmantelamiento del inmovilizado.
- **Provisiones para impuestos**: Obligaciones estimadas derivadas de obligaciones fiscales o inspecciones de Hacienda.

  Indicar que el reconocimiento provisiones puede 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 mercancias de las cuales no hemos recibido la factura. A su vez, la revisión de los cargos recibidos a principios del ejercicio 2016 nos pueden ayudar a detectar gastos que debieran haberse registrado en el ejercicio previo.

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

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

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

Pérdidas y Ganancias

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

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

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

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

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

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

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

- **Ventas en consignación**: En estos casos debe tratarse la entrega como una consignación y no contabilizarse el ingreso hasta que se produzca la venta del bien.
- **Ventas a plazos**: Los ingresos se deben reconocer en el momento en que se produce la entrega del bien, momento en que deben a su vez reconocerse los costes correspondientes.
- **Venta con pacto de recompra**: No debe contabilizarse el ingreso cuando el vendedor al efectuar la venta se comprometa a readquirir el producto a una fecha posterior.
- **Ventas sujetas a condición**: En este caso, no debe contabilizarse el ingreso hasta que se haya cumplido sustancialmente la condición.
- **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 líquidación de intereses no siempre coincide con el cierre anual, y por ello debemos registrarnos la periódica acorde al devengo. A su vez, en caso de mantener provisiones registradas a largo plazo, registraremos los costes financieros de actualización. Dentro del resultado financiero se incluyen los beneficios o pérdidas drivadas de la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros, así como los resultados por sus bajas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Estado de Información no Financiera

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:

Posteriormente el 28 de diciembre de 2018, se aprobó la Ley 11/2018 que amplia, principalmente, el contenido de información no financiera sobre el que las empresas deben informar en sus cuentas anuales, pero al mismo tiempo introduce la modificación de varias normas: Código de comercio, Ley de Sociedades de Capital y Ley de Auditoría.

Estado de Información No Financiera (EINF)

La Directiva 2014/95/UE amplió el contenido exigido en el informe de gobierno corporativo que deben publicar las sociedades anónimas cotizadas, sobre divulgación de información no financiera y diversidad. Con la Ley 11/2018 se transpone esta directiva al ordenamiento jurídico español en aras de mejorar la transparencia y contribuyendo a medir, supervisar y gestionar el rendimiento de las empresas y su impacto en la sociedad.

¿Qué sociedades están obligadas a presentar el EINF?

Desde la entrada en vigor de la Ley 11/2018:

Total partidas del activo superior a:	**20.000.000 euros**
Total Importe neto de la cifra de negocios superior a:	**40.000.000 euros**
Nº medio de trabajadores superior a:	**250 trabajadores**

Transcurridos 3 años desde la entrada en vigor de la Ley 11/2018:

Total partidas del activo superior a:	**20.000.000 euros**
Total Importe neto de la cifra de negocios superior a:	**40.000.000 euros**

Sociedades dispensadas

Cuando una sociedad dependiente de un grupo, sea a su vez, dominante de un subgrupo, estará dispensada de presentar el EINF si dicha sociedad y sus dependientes están incluidas en el informe de gestión consolidado de otra sociedad en el que se cumple con dicha obligación.

Las empresas que se acojan a esta opción, deberá incluir en el informe de gestión una referencia a la identidad de la sociedad dominante y al Registro Mercantil u otra oficina pública donde deben quedar depositadas sus cuentas junto con el informe de gestión consolidado.

¿Sobre qué cuestiones es necesario informar?

El estado de información financiera incluirá información necesaria respecto al menos de:

I. **Cuestiones Medioambientales**: información sobre efectos actuales y previsibles de las actividades de la empresa en el medio ambiente, sobre seguridad y salud, procedimientos de evaluación o certificación ambiental, a cantidad de provisiones y garantías para riesgos ambientales. En concreto se informará sobre contaminación, economía circular y prevención y gestión de residuos, usos sostenible de los recursos, cambio climático y protección de la biodiversidad.
II. **Cuestiones Sociales y relativas al personal**. Será necesario incluir información sobre:
    a.) datos de empleo: nº total de empleados y su distribución por sexos, categoría, edad y país, nº de despidos por sexo, edad y categoría profesional; remuneración de puestos de trabajo iguales o de media de la brecha salarial; remuneración media de los consejeros y directivos, entre otras.
    b.) organización del trabajo: nº de horas de absentismo, medidas destinadas a la conciliación,
    c.) salud y seguridad,
    d.) relaciones sociales,
    e.) formación,
    f.) accesibilidad de las personas con discapacidad e igualdad.
III. **Cuestiones sobre la lucha contra la corrupción y el soborno**.

IV. **Información sobre:**
   a.) **Compromisos de la empresa con el desarrollo sostenible**
   b.) **Consumidores**
   c.) **Información fiscal**

En el caso de que el grupo o sociedad no aplique ninguna política sobre las cuestiones previstas, será necesario ofrecer una explicación clara y motivada al respecto.

¿Qué información debe incluirse?

El EINF incluirá información necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación del grupo y el impacto de su actividad respecto a las cuestiones indicadas en el punto anterior.

El EINF incluirá:

a.) Una breve descripción del **modelo de negocio del grupo** que incluya su entorno empresarial, su organización y estructura, los mercados en los que opera, sus objetivos y estrategias y los principales factores y tendencias que pueden afectar a su futura evolución.
b.) Descripción de las **políticas**, incluyendo una descripción de los procedimientos de diligencia debida aplicados para la identificación, evaluación, prevención y atenuación de riesgos e impactos significativos.
c.) **Resultados** de las políticas a través de indicadores clave que permitan el seguimiento y la evaluación.
d.) Principales **riesgos** relacionados con esas cuestiones vinculados a las actividades del grupo y la manera en la que el grupo gestiona estos riesgos. Además, debe incluirse información sobre los impactos que se hayan detectado.
e.) **Indicadores clave de resultados no financieros**, se utilizarán estándares de indicadores clave no financieros que puedan estar generalmente aplicados y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea en esta materia, debiendo mencionar en el informe el marco utilizado para cada materia.

¿Cómo debe presentarse el EINF?

- En el Informe de Gestión, o
- En Informe separado, indicando de manera expresa que la información contenida en él forma parte del Informe de Gestión.

Otras cuestiones relevantes sobre el EINF:

- **Formulación**: Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo de 3 meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales y el informe de gestión, que incluirá cuando proceda, el EINF. Deberá ser presentado como punto separado del orden del día para su aprobación en la junta general de accionistas de las sociedades.
- **Publicidad**: Publicación en la web de la sociedad dentro de los 6 meses posteriores a la fecha de finalización del año financiero y por un periodo de cinco años.

- **Verificación**: La información contenida en el EINF será verificada por un prestador independiente de servicios de verificación. El ICAC ha publicado una consulta aclarando que el auditor de cuentas puede ser el "prestador independiente de servicios de verificación" y otras cuestiones, que hemos desarrollado también en los siguientes puntos de nuestra newsletter.

Otras modificaciones normativas incluidas en la Ley 11/2018:

A continuación pasamos a detallar las modificaciones normativas **más relevantes** que ha introducido esta Ley.

a.) Modificaciones del Código de Comercio.

Con la incorporación en el informe de gestión del EINF, se modifican los artículos 44 y 49 del Código de Comercio.

b.) Modificaciones de la Ley de Sociedades de Capital

Con la incorporación en el informe de gestión del EINF, se modificaron los artículos 253, 262 y 279. Sin embargo, se han producido además otras modificaciones en distintos ámbitos:

- Artículo 62. Acreditación de la realidad de las aportaciones. Se incluye el punto 2, indicando que, en el caso de la constitución de sociedades de responsabilidad limitada, si los fundadores manifiestan en la escritura que responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales, no será necesario acreditar la realidad de las aportaciones dinerarias.
- Artículo 276. Momento y forma del pago del dividendo. Se introduce el apartado 3, en el que se establece que el plazo máximo para el abono completo de los dividendos será de **doce meses a partir de la fecha del acuerdo de junta general para su distribución**.

- Artículo 348 bis. Derecho de separación en caso de falta de distribución de dividendos. Se da una nueva redacción a este artículo, pasando el derecho de separación de socios a tener carácter dispositivo y no imperativo. La modificación establece que "salvo disposición contraria de los estatutos" y dándose las condiciones para ello, los socios tendrán derecho de separación por insuficiencia de los dividendos reconocidos. Las principales novedades introducidas son las siguientes:
    - Esnecesario que el socio que con derecho de separación haya hecho constar en el acta su protesta por la insuficiencia de dividendos.
    - En la anterior redacción, se establecía que no procedería el derecho de separación si la junta general acuerda la distribución como dividendo de un tercio de los beneficios obtenidos en el ejercicio anterior, pasando a establecerse con la Ley 11/2018 en un 25%, siempre que los beneficios sean legalmente distribuibles y que se hayan obtenido beneficios durante los tres ejercicios anteriores.

- Es necesario el consentimiento de todos los socios para la supresión o modificación de la causa de separación, salvo que se reconozca el derecho a separarse de la sociedad al socio que no hubiera votado a favor de tal acuerdo.
- Se establece la no aplicación de este artículo a determinadas sociedades: sociedades cotizadas, sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un sistema multilateral de negociación, sociedades en concurso, sociedades con acuerdos de refinanciación o Sociedades Anónimas Deportivas.

- Artículo 540.4.c). Informe anual de gobierno corporativo. Se modifica la redacción de este artículo ampliando la información sobre las políticas de diversidad aplicadas sobre el consejo de administración, dirección y comisiones especializadas en lo que respecta a cuestiones como: edad, género, discapacidad, formación y experiencia profesional de sus miembros, descripción de las medidas adoptadas para alcanzar el equilibrio entre hombres y mujeres, etc… Las entidades pequeñas y medianas, de acuerdo con la definición contenida en la legislación de auditoría de cuentas, únicamente estarán obligadas a proporcionar información sobre las medidas, que, en su caso, se hubieses adoptado en materia de género.

Novedades normativa contable

Durante este ejercicio 2019 se emitió la *Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.*

Recordamos los principales aspectos de dicha normativa, la cual es de **aplicación para los ejercicios abiertos a partir del 1 de enero de 2020.**

A través de esta normativa se pretenden aclarar y establecer los criterios de presentación de los instrumentos financieros y el registro contable en relación con:

- Las aportaciones de los socios al capital social, otras aportaciones de los socios a los fondos propios y de las aportaciones de estos a cuenta de futuras ampliaciones de capital, otros instrumentos de patrimonio neto, clasificación de las aportaciones al capital social (acciones y participaciones ordinarias o comunes, sin voto, con privilegio y rescatables), aportaciones no dinerarias, y desembolsos pendientes.

- Las operaciones como prestaciones accesorias, el usufructo y nuda propiedad de acciones y las cuentas en participación.

- La adquisición de las acciones y participaciones propias y de la sociedad dominante. Contratos de intercambio o permuta financiera sobre instrumentos de patrimonio propio. Enajenación de acciones o participaciones propias y de la sociedad dominante.

- Los aspectos contables relacionados con la reformulación de cuentas anuales y la subsanación de errores contables.

- El registro contable de la remuneración de los administradores. El aspecto más destacado es la referencia a que cualquier retribución de los administradores debe reconocerse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, incluso cuando se calcule en función de los beneficios o rendimientos de la sociedad.

- La aplicación del resultado del ejercicio; desde la perspectiva de la sociedad y del socio. Cuando existan pérdidas acumuladas y el resultado del ejercicio sea positivo, en caso de que el patrimonio neto sea inferior al capital social, el resultado del ejercicio debe destinarse a la compensación formal o saneamiento contable de las pérdidas antesde que, en su caso, proceda destinar una parte del resultado a dotar la reserva legal. Con esta precisión se mantiene y aclara la interpretación del ICAC publicada en la consulta 5 del BOICAC 99, de septiembre de 2014. Se regula también el tratamiento de las primas de asistencia a la junta general y otros gastos derivados de la aprobación de las cuentas anuales y las ventajas de los fundadores y promotores en las sociedades anónimas.

- El registro y valoración de los aumentos y reducciones de capital, en la sociedad y en el inversor, y, en particular, la fecha en que estas operaciones surten efectos contables.

En concreto, aumento de capital con aportaciones dinerarias y no dinerarias, aumento por compensación de pérdidas, aumento con cargo a reservas, criterio de presentación de la reducción de capital social, reducción de capital por pérdidas, reducción para dotar la reserva legal o las reservas disponibles, reducción mediante devolución del valor de las aportaciones o la adquisición de participaciones o acciones propias para su amortización.

- • Aspectos contables relacionados con la emisión de obligaciones a la luz de la NIC-UE-32. La emisión de obligaciones, las obligaciones convertibles etc
- • Las obligaciones contables que tienen las empresas una vez declarada su disolución y liquidación.
- Las dudas que se han planteado sobre las implicaciones contables de las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, incluida la transformación, la fusión (criterios generales para contabilizar la fusión, la contabilidad de la sociedad adquirente, la contabilidad de la sociedad adquirida, la fusión inversa, la fusión transfronteriza, la contabilidad del socio de las sociedades que participan en al fusión), la escisión (criterios generales para su contabilización, contabilidad de la sociedad adquirente y de la sociedad adquirida en la escisión, la escisión inversa, y la contabilidad del socio de las sociedades que participan en la escisión), cesión global de activo y pasivo y, el cambio de domicilio social, en concreto, del traslado internacional del domicilio.
- En definitiva, se ha considerado oportuno aprobar un desarrollo reglamentario del PGC y del PGC-PYMES en materia de presentación de instrumentos financieros y acerca de las implicaciones contables de la regulación mercantil sobre las aportaciones sociales, las operaciones con acciones y participaciones propias, la aplicación del resultado, el aumento y reducción del capital, y, en general, otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, con la finalidad de dotar a estas operaciones de un tratamiento contable adecuado y suficiente en aras de la deseable seguridad jurídica.

Durante el ejercicio 2020 se han publicado tres BOICAC de consultas contables, desde el BOICAC 1120 a 123. Comprobmos las consultas de contabilidad

CONSULTAS BOICAC 120

1. **Derechos recibidos en pago de un dividendo a efectos del artículo 35.4 de la RICAC de 5 marzo de 2019**
2. **Cambio en la estimación sobre el ejercicio de una opción de compra en un contrato de arrendaimiento**
3. **Pérdida cuando las participaciones resultan totalmente amortizadas**
4. **Emisión de criptomoneda**
5. **Subvenciones, donaciones y legados recibidos. Donación de un socio de sus participaciones a la Sociedad.**

De dichas consultas destacamos la **consulta 2** que versa sobre el tratamiento contable de una subvención recibida para realizar estudiso demercado y cursos de formación.

2/120 Sobre el tratamiento contable de un cambio de clasificación de un contrato de arrendamiento.

Antecedentes:

En mayo de 20X5 se firmó como parte arrendataria, un contrato de arrendamiento de un complejo de apartamentos con opción a compra. La sociedad contabilizó la operación como arrendamiento operativo debido a que no existía certeza de que se fuera a ejercitar la opción de compra unido a que el precio de dicha opción era, a la firma del contrato, muy superior al precio de mercado del activo. Sin embargo, en enero de 20X9, ante unos resultados del ejercicio 20X8 que excedían los inicialmente previstos, la sociedad ha efectuado a su costa diversas mejoras en el activo bajo la certeza de que ejercitará la opción de compra en el último cuatrimestre de 20Y0.

La consulta versa sobre la posibilidad de cambio de criterio de contabilización, ahora que se cumple el criterio exigible para que el arrendamiento sea considerado financiero, una vez transcurrida la mitad de duración del contrato, o si por el contrario debe mantenerse el criterio inicial hasta el ejercicio de la opción de compra. Asimismo, se consulta el tratamiento contable de la adquisición de los inmuebles tras ejercer la opción de compra.

Consideraciones:

1. Es necesario partir de la base de que el registro contable de una operación debe de realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en la misma, independientemente de la forma empleada para instrumentarla tal como se respalda en el art. 34.2 del Código de Comercio y en el desarrollo de las normas de valoración del Plan General de Contabilidad (PGC).

2. Con mayor ajuste al tema que compete a esta consulta, se encuentra la Norma de Registro y Valoración (NRV) 8ª de la Segunda parte del PGC, *Arrendamientos y otras operaciones de*

naturaleza similar, donde se señala que a la hora de determinar si un arrendamiento es financiero se debe analizar, si se ha producido la cesión de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, ya que de lo contrario no podría tener tal clasificación, estando ante un arrendamiento operativo.

La mencionada norma dispone en su apartado 1.1 que ante un acuerdo de arrendamiento con opción de compra sobre el activo objeto del contrato, "*se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercer dicha opción"*. Si bien cabe la posibilidad de que no se considere arrendamiento financiero a pesar de tener una opción de compra o que sea así clasificado sin disponer de dicha opción en el contrato.

3. Para valorar la posibilidad de cambiar la clasificación del arrendamiento se deben realizar las siguientes consideraciones:

a) En el apartado 1.1 de la NRV 8ª antes mencionado, se enumeran una serie de circunstancias en las que se presumirá, salvo prueba en contrario, la transferencia de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad pudiendo ser de aplicación en esta consulta los párrafos b) y c), considerándose de este modo como arrendamiento financiero.

b) Por su parte, el apartado 1.2, que regula la contabilidad del arrendatario en un arrendamiento financiero, señala que "el arrendatario, <u>en el momento inicial</u>, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza (…)". Asimismo, el apartado 1.3, establece que el arrendador reconocerá un crédito "<u>en el momento inicial</u> por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento (…)".

c) Por otro lado, la consulta 6 del BOICAC nº 99 también hace referencia al momento en que se produce la valoración relativa a la clasificación del contrato como operativo o financiero, haciendo alusión a la <u>fecha de la firma del acuerdo de arrendamiento</u>.

d) Por último, en la NRV 19ª. Combinaciones de negocios, apartado 2.4, se dispone que la clasificación de los contratos de arrendamiento en una combinación de negocios debe realizarse sobre las circunstancias existentes <u>al comienzo del mismo.</u>

4. Respecto a la calificación contable inicial del arrendamiento, este Instituto no entra a valorar si la situación planteada en la consulta fue correcta o no, ya que dicho análisis requiere un conocimiento del fondo económico de todos los elementos de la operación en su conjunto.

Respuesta:

Se deduce por tanto que la clasificación de un contrato de arrendamiento como operativo o financiero, debe realizarse al comienzo del mismo y que el cambio en la estimación sobre el ejercicio de la opción de compra no dará lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

No obstante lo anterior, si en algún momento el arrendador y el arrendatario acordaran cambiar las estipulaciones del contrato, salvo si el cambio fuera para renovarlo, el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento durante todo el plazo restante del contrato en los términos que se infieren de la aplicación analógica de la NRV 19ª que se ha reproducido, pudiendo haber una reclasificación si procediera.

En lo referente al tratamiento contable de la adquisición de los apartamentos mediante el ejercicio de la opción de compra, la incorporación de los activos se valorará inicialmente por su precio de adquisición que incluirá el importe pagado en ejercicio de la opción de compra más todos los gastos adicionales y directamente relacionados con la adquisición. Sin embargo, las cantidades pagadas hasta ese momento durante la vigencia del contrato de arrendamiento desde la fecha en que se produjo el cambio en la estimación sobre el ejercicio de la opción de compra seguirán reconociéndose como gastos, sin que por lo tanto puedan calificarse como anticipos a cuenta relacionados con el previsible ejercicio de la opción de compra. En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales, se deberá suministrar cualquier información significativa que sea necesaria para que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel.

La consulta 5º establece

5/120 Sobre el tratamiento contable de la donación por parte de un socio de una sociedad limitada profesional de sus participaciones a dicha sociedad.

Cuestión planteada:

Una sociedad limitada profesional que aplica el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES), ha recibido la donación por parte de un socio de todas sus participaciones sociales, registrándose a valor razonable en la cuenta (108) Acciones o participaciones propias en situaciones especiales con abono a la cuenta (132) Otras subvenciones, donaciones y legados. Transcurridos 3 años, se ha procedido a amortizar dichas participaciones sociales a través de la correspondiente reducción de capital y a imputar la donación de 2016 a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se cuestiona si esta imputación fue correcta en base a lo dispuesto en el PGC-PYMES al señalar que *"las donaciones no reintegrables recibidas por socios o propietarios no constituyen ingresos, debiéndose registrar en los fondos propios*", debiendo haber registrado un abono a la cuenta (118) Aportaciones de socios en el momento de la donación

Contestación:

El ICAC hace referencia a la Norma de Registro y Valoración 18ª del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobada por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, relativa a las subvenciones, donaciones y legados, que establece lo siguiente en su apartado segundo:

"Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma."

Para proporcionar una mayor información, cita la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la

regulación mercantil de las sociedades de capital, que aunque según su disposición adicional única es de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020, pueden aplicarse los criterios indicados en ella con anterioridad a dicha fecha siempre que no supongan un cambio de criterio respecto a las interpretaciones publicadas por el ICAC, en cuyo caso se encuentran los anteriores artículos citados. En particular señala en su artículo 20.2 que:

"La adquisición de acciones o participaciones propias a título gratuito clasificadas como instrumentos de patrimonio se contabilizará siguiendo los criterios recogidos en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas"

En virtud de lo anterior, según el ICAC, el tratamiento contable descrito constituiría un error contable. Por tanto, en el momento de la donación ésta debió reconocerse en la cuenta (118) Otras aportaciones de socios, que recoge todas aquellas aportaciones realizadas por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales y en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas.

En este sentido, hace referencia al artículo 9. Otras aportaciones de socios, de la citada Resolución, en cuanto a la proporción de las aportaciones de socios respecto a su participación en la sociedad que señala:

"1. Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación en la sociedad, incluidas las que eventualmente se realicen en mérito de prestaciones accesorias, no cumplen la definición de ingreso, ni la de pasivo y, por lo tanto, el valor razonable del activo aportado, o el de la deuda condonada, se contabilizará en el patrimonio neto, dentro de los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».

2. Cuando los socios efectúen una aportación en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, el exceso sobre dicho importe se reconocerá atendiendo a la realidad económica de la operación. En la medida en que la operación se califique como una donación, se aplicarán los criterios indicados en el apartado 1 de la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Se seguirá este mismo criterio en la constitución de la sociedad o en los aumentos de capital social con prima de emisión o asunción cuando el valor razonable del patrimonio aportado por cada socio no sea equivalente al valor razonable de las participaciones sociales o de las acciones recibidas a cambio."

Puede consultar más detenidamente estas resoluciones del ICAC en nuestra Newsletter del primer trimestre 2020

CONSULTAS BOICAC 121

1. **Coste amortizado y clasificación en corriente o no corriente de un préstamo**
2. **Capitalización de gastos financieros por una sociedad que gestiona rentas vitalicias**
3. **Sobre si deben realizarse ajustes al cierre del ejercicio por las consecuencias derivadas del estado de alarma para la gestión del COVID 19 y la posible no aplicación del principio de empresa en funcionamiento.**
4. **Reparto de un dividendo entre empresas del grupo después de sucesivos canjes de valores**

1/121 Sobre la aplicación del criterio del coste amortizado y la clasificación entre corriente y no corriente de un préstamo obtenido de una entidad financiera.

Antecedentes:

El consultante ha recibido un préstamo de una entidad bancaria el 20 de octubre de 20X0 por importe de 100.000 euros con devolución en 7 años, carencia de capital los 3 primeros años y 4 cuotas anuales constantes, a un tipo de interés fijo más una comisión de apertura. Se pregunta qué parte del pasivo total relativo al préstamo a 31 de diciembre de 20X0 es corriente y qué parte es no corriente, considerando que la empresa aplica el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el **Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.**

Adicionalmente, se pregunta qué información habría que aportar en el apartado 9.2.1.a) a2) del modelo normal de la memoria y si en el apartado 9.2.1.d) habría que informar en todo caso de los importes a reembolsar.

Respuesta:

De acuerdo con la definición sobre el criterio del coste amortizado incluida en la Primera Parte, *Marco Conceptual de la Contabilidad*, del PGC:

"El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe en el que inicialmente fue valorado un activo o un pasivo financieros, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo

*de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión d*e financiación."

Si bien el tipo de interés efectivo incluye tanto los intereses explícitos como implícitos, los intereses explícitos se imputan en la cuenta 527. *Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito* y los intereses implícitos se recogen en la cuenta que representa la deuda, en este caso la cuenta 170. *Deudas a largo plazo con entidades de crédito*; así se deduce de lo establecido para ambas cuentas en la Quinta Parte, *Definiciones y Relaciones Contables*, del PGC.

En este sentido, respecto a la cuenta 170. *Deudas a largo plazo con entidades de crédito*, se indica que incluye:

"Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año. Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a1) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes

de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662. (...)"

Por su parte, en la cuenta 527. *Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito*, se recogen:

"Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades de crédito.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662. (…)."

Es decir, en el caso propuesto por el consultante el coste amortizado del préstamo al cierre del ejercicio es el importe inicial del préstamo, menos los gastos iniciales, más los intereses implícitos devengados imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias aplicando el tipo de interés efectivo.

El pasivo no corriente a 31 de diciembre de 20X0 es la deuda que vence a un plazo superior a un año y que está constituido por el importe recibido menos los costes de transacción, más los intereses implícitos devengados, y el pasivo corriente incluirá los intereses explícitos devengados y no vencidos.

Es decir, en el caso que nos ocupa, el coste amortizado lo constituye el importe recogido en la cuenta 170, siguiendo la definición del PGC. Pero el valor en libros del pasivo debe incluir tanto el coste amortizado como el interés explícito devengado y no vencido, estando este último recogido en la cuenta 527.

En el cuadro incluido en el apartado 9.2.1.a.2) de la memoria, en la categoría *Débitos y partidas a pagar* y en la clase *Deudas con entidades de crédito*, se mostrará como deuda a largo plazo el importe inicial menos los gastos de transacción más los intereses implícitos devengados y no vencidos y como deuda a corto plazo los intereses explícito-devengados y no vencidos. Y en el apartado 9.2.1.d) *Clasificación por vencimientos*, se deberá informar de los importes que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Por lo tanto, en principio, la empresa deberá incluir el importe de la anualidad (intereses y principal) que venza en ese periodo.

Puede consultar más detenidamente estas resoluciones del ICAC en nuestra Newsletter del segundo trimestre 2020

CONSULTAS BOICAC 122

1. **Costes a asumir por las empresas en los ERTES consecuencia del COVID 19**
2. **Aportación recibida del proveedor para sufragar parte de los gastos de marketing**
3. **Cifra de negocios cuando se reciben subvenciones públicas**

1/122 Sobre el adecuado tratamiento contable de las decisiones adoptadas por el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, en relación con los costes a asumir por las empresas en los expedientes de reducción temporal de empleo. En concreto, se pregunta si las medidas aprobadas por el Gobierno tienen la naturaleza de subvención y, en su caso, qué conceptos pueden ser considerados como tal.

Respuesta:

El artículo 22 del Real Decreto-ley 8/2020 (RDL), en su apartado primero, señala lo siguiente:

"1. Las suspensiones de contrato y reducciones de jornada que tengan su causa directa en pérdidas de actividad como consecuencia del COVID-19, incluida la declaración del estado de alarma, que impliquen suspensión o cancelación de actividades, cierre temporal de locales de afluencia pública, restricciones en el transporte público y, en general, de la movilidad de las personas y/o las mercancías, falta de suministros que impidan gravemente continuar con el desarrollo ordinario de la actividad, o bien en situaciones urgentes y extraordinarias debidas al contagio de la plantilla o la adopción de medidas de aislamiento preventivo decretados por la autoridad sanitaria, que queden debidamente acreditados, tendrán la consideración de provenientes de una situación de fuerza mayor, con las consecuencias que se derivan del artículo 47 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre."

Por su parte, la sección tercera del capítulo tercero del Estatuto de los Trabajadores comprende los artículos 45 a 48 y regula la suspensión del contrato. En concreto, el artículo 45 trata sobre las causas y efectos de la suspensión del contrato y señala en su apartado segundo:

"2. La suspensión exonera de las obligaciones recíprocas de trabajar y remunerar el trabajo."

Sobre la base de estos textos legales se extrae que la suspensión de contratos y las reducciones de jornada adoptadas como consecuencia del COVID-19 son de carácter excepcional y presentan particularidades, pero al mismo tiempo están basadas en mecanismos legales ya existentes, que conllevan una liberación de las obligaciones recíprocas entre la empresa y el trabajador.

Es decir, en los casos de suspensión del contrato debidos a expedientes de regulación temporales de empleo (ERTEs), la obligación de la empresa de seguir cotizando por los trabajadores subsiste. No obstante, a la vista de los efectos económicos provocados por el COVID-19, el Real Decreto-ley 8/2020 prevé como medida excepcional la exoneración de tal pago a la empresa, pese a que jurídicamente se producen los mismos efectos que si el pago se continuara realizando.

A estos efectos, el Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se desarrolla sobre la base de que el fondo, económico y jurídico de las operaciones constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no solo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas. Asimismo, el principio de devengo establece lo siguiente:

"Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos e ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro."

En base a estos principios contables, se puede deducir que el fondo económico de la exoneración de la obligación de pago por parte de la empresa es el de la percepción de una subvención. Es decir, pese a que la entidad no va a realizar tales pagos durante el tiempo que duren las medidas excepcionales, los efectos que se desprenden de esta bonificación, desde un punto de vista económico, son equivalentes a su pago efectivo, quedando siempre condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos, como son el mantenimiento del contrato con los trabajadores por un periodo mínimo de 6 meses desde la reanudación de la actividad. En caso contrario, la empresa contraería una obligación de devolución de las citadas bonificaciones.

Por tanto, la entidad continuará devengando el gasto en función de su naturaleza, reconociendo en sus cuentas la percepción de una subvención.

A estos efectos, el tratamiento a seguir debería ser el publicado en la consulta 5 del BOICAC 94 sobre el reflejo contable de los desembolsos incurridos por cursos de formación de los trabajadores de una empresa que disfrutan de una bonificación en las cotizaciones de la seguridad social. Según esta consulta, las bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad

Social se registrarán de acuerdo a lo indicado en la norma de registro y valoración (NRV) 18ª en materia de subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC, o en su caso del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

No obstante, en la medida que dichas bonificaciones se hacen efectivas a través de una reducción en las cuotas a la Seguridad Social a cargo de la empresa, puede admitirse que dicho importe minore el gasto ocasionado por este concepto, siempre y cuando de acuerdo con el principio de importancia relativa la variación que ocasione este registro contable sea poco significativa.

En lo que respecta a los salarios del personal asumidos por el Estado, que igualmente deben ser reintegrados en caso de no cumplirse las condiciones, se trata de una situación distinta en la que, suspendido el contrato laboral, la empresa queda exonerada de la obligación de remunerar el trabajo. No obstante, para paliar los efectos negativos que esta circunstancia puede suponer para los trabajadores, el artículo 25 del RDL prevé ciertas medidas extraordinarias en materia de protección por desempleo.

En este caso las percepciones a recibir por parte de los trabajadores no tienen naturaleza indemnizatoria, sino que son prestaciones por desempleo desembolsadas directamente por el Estado.

El tratamiento contable sería el mismo para el caso de los salarios del personal asumidos por el estado en caso de reducciones temporales de jornada, de forma proporcional a la parte de la jornada que se deja de realizar por parte de los trabajadores.

Por último, cabe señalar que las obligaciones que pudieran derivarse para la empresa del incumplimiento de las condiciones establecidas en la normativa que regula las medidas excepcionales que se han analizado en la presente contestación, deberán tratarse aplicando la norma de registro y valoración 15ª. Provisiones y contingencias, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

2/122 Sobre el tratamiento contable de la contribución económica que recibe una empresa dedicada a la distribución, por parte de su proveedor, para sufragar parte de los gastos de marketing y publicidad que soporta.

Respuesta:

La empresa distribuidora está introduciendo en España una marca extranjera, lo que supone una inversión significativa en marketing y publicidad. Por ello, el fabricante colabora de forma periódica con dichos gastos, emitiendo una nota de adeudo. La consulta versa sobre el registro contable en el distribuidor de la aportación recibida del fabricante, en concreto, si debe considerarse un rappel o un ingreso excepcional.

Como paso previo a la calificación de los hechos descritos en los antecedentes, habrá que analizar el fondo económico de la operación, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) recogido en la

primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, con objeto de verificar si las contribuciones que realiza el proveedor (fabricante) suponen una reducción en el precio de la transacción, es decir un descuento comercial o rappel, o bien se trata de la contraprestación por un servicio distinto que el proveedor recibe de su cliente.

En concreto, si el distribuidor actúa por cuenta propia y la participación en los gastos de publicidad obedece a un contrato de promoción, se debería concluir que el proveedor está prestando un servicio distinto a su cliente, en cuyo caso las cantidades recibidas se registrarán como un ingreso dentro del margen de explotación, en la partida "Otros ingresos de explotación", pudiendo utilizar a estos efectos la cuenta 759. Ingresos por servicios diversos.

No obstante, se recuerda el carácter no vinculante de los aspectos relativos a numeración y denominación de las cuentas incluidas en la cuarta parte del PGC, o, en su caso, del PGC de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC de PYMES), aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

3/122 Sobre el cálculo de la cifra de negocios cuando se reciben subvenciones públicas.

Respuesta:

La actividad principal de la sociedad consultante está ligada al desarrollo de productos con financiación compartida entre recursos propios y otros procedentes de ayudas/subvenciones públicas para los distintos programas de I+D. Se pregunta si para determinar la cifra de negocio habría que considerar únicamente las ventas y prestación de servicios de carácter mercantil que se recogen en el subgrupo 70 o si también habría que incluir el importe neto de las ayudas recibidas y los trabajos propios realizados para la empresa, ya que la sociedad considera estos conceptos como "ordinarios" en las anualidades en que se están realizando las primeras fases de emprendimiento.

…..
Por tanto, las subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios, salvo cuando la subvención se otorga en función de unidades de producto vendidas y forma parte del precio de venta de los bienes y servicios.

CONSULTAS BOICAC 123

1. **Contabilización por parte del socio de aplicación del resultado**
2. **Escisión parcial mediante segregación de una rama de actividad que constituye un negocio siendo la beneficiaria de nueva creación**
3. **Cifra Aportación no dineraria de una sociedad radicada en el extranjero cuando la aportante y la adquirida aplican NIIF**

2/123 Consulta sobre el tratamiento contable de diversas cuestiones relacionadas con la escisión parcial de una sociedad anónima mediante la segregación de una rama de actividad que constituye un negocio, siendo la sociedad beneficiaria de nueva creación y dependiente al 100% de la sociedad escindida.

La consulta que se le hace al ICAC versa sobre una escisión acordada en noviembre de 2018, cuya inscripción en el Registro Mercantil se realiza en febrero de 2019, antes de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad escindida. En la consulta se indica a su vez que el valor contable de los activos escindidos es inferior al valor contable de los pasivos escindidos, aunque el valor razonable de los activos excede al de los pasivos. Además la nueva sociedad se constituye con un capital social equivalente al valor razonable. Dicha operación tiene lugar dentro de la misma unidad de decisión, ya que no se ve alterado el control del negocio; por lo tanto, según la Norma de Registro y Valoración (NRV) 21ª del Plan General de Contabilidad (PGC), la fecha de efectos contables de la escisión será el 1-1-2018.

Se plantean tres cuestiones al ICAC:

La primera de ellas trata sobre si la nueva sociedad nacida de la escisión, deberá formular cuentas anuales a 31-12-2018 por las actividades desarrolladas por el negocio escindido durante todo el ejercicio 2018.

A lo que el ICAC responde que la fecha a efectos contables de una escisión será la del inicio del ejercicio, tanto en el caso de que el negocio escindido pase a una sociedad beneficiaria que ya existía con anterioridad, como en el supuesto de que la sociedad beneficiaria sea de nueva creación, siempre que el negocio escindido ya perteneciera a alguna de las sociedades del grupo al inicio del ejercicio en que se produce la escisión.

En cuanto al registro contable de los efectos retroactivos de la operación, en dicha consulta se indica que se realizará en sintonía con el criterio regulado en el apartado 2.2. de la NRV 19ª "Combinaciones de negocios", en la que se indica: "*las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida o escindida hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente, reconocerá los efectos retroactivos de la fusión o escisión a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en el libro diario de la sociedad adquirida o escindida para dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición.*"

Y respecto a la formulación de cuentas, cuando entre la fecha de aprobación de la operación y la de inscripción en el Registro Mercantil se produce un cierre, hay que tener en cuenta lo establecido en el apartado 2.2.2. "Fecha de efectos contables" de la NRV 21ª "Operaciones entre empresas del grupo", que remite, a su vez, al apartado 2.2. de la NRV 19ª "Combinaciones de negocios", que establece las siguientes reglas:

"(…) a) Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión, sus cuentas anuales recogerán los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales. En estos casos, la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4. de esta norma (…)."

Por lo tanto, dado que la inscripción se ha producido antes de que finalizase el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales, la sociedad beneficiaria deberá presentar cuentas anuales recogiendo los efectos de la escisión desde el 1 de enero de 2018.

La segunda cuestión que se le plantea al ICAC versa sobre si en caso afirmativo de la primera y si dicha sociedad superase los límites previstos para la auditoría obligatoria, si esta debería auditar este primer ejercicio 2018.

El ICAC para dar respuesta a esta cuestión remite al apartado 3 del artículo 263 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, referente a verificación de las cuentas anuales de las sociedades de capital, que en su apartado 3, establece:

"Artículo 263. Auditor de cuentas.

2. Se exceptúa de esta obligación 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:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

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

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

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior."

En el caso planteado, para la sociedad beneficiaria objeto de la consulta el ejercicio 2018 sería el primer ejercicio social desde su constitución, al ser una sociedad de nueva creación en dicho ejercicio, por lo que la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría estará en función de si puede o no acogerse a la excepción prevista en el apartado 3 del artículo 263 del TRLSC. De forma que si reuniese dos de las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 263 del TRLSC estaría exenta en dicho ejercicio de la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría, y en caso contrario tendría tal obligación.

La tercera cuestión que se le plantea al ICAC es la siguiente: dado que se deben mantener los valores contables previos y el importe de los activos es inferior al de los pasivos, pero el capital social emitido se corresponde con el valor razonable de los activos netos, si la diferencia entre el capital emitido y el valor contable de los activos netos se debe contabilizar con cargo a una cuenta de reservas de la sociedad de nueva creación.

El ICAC responde que teniendo en cuenta que se trata de una operación de escisión entre empresas del grupo, serán de aplicación los criterios incluidos en el apartado 2.2.1 de la NRV 21ª del PGC, en la que se establece que los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que corresponda en las cuentas anuales consolidadas del grupo. En concreto, en el presente caso, dado que el negocio escindido forma parte del patrimonio de la sociedad dominante, la valoración es la que figura en las cuentas individuales de la sociedad escindida. No obstante, cuando el valor contable precedente del negocio segregado sea negativo, la correcta interpretación la NRV 21ª.2 debe llevar a revisar la valoración del activo hasta un importe equivalente al valor del pasivo asumido más la cifra del capital social mínimo establecido para la forma societaria elegida. La diferencia entre el capital social emitido y la cifra de capital social mínimo exigido legalmente se reconocerá en una cuenta de reservas.

3/123 Consulta **sobre la aportación no dineraria a una empresa del grupo domiciliada en España de las acciones que otorga el control sobre otra empresa del grupo**, que constituye un negocio, cuando la sociedad aportante y la filial, cuyas acciones son objeto de aportación, aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y están radicadas en el extranjero.

El ICAC para dar respuesta a esta cuestión remite a la consulta 3 del BOICAC nº 85 de marzo de 2011, donde recuerda que en caso de que no existan unos valores consolidados del negocio aportado se deben tomar los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante. No obstante, si el importe representativo del porcentaje de representación de la sociedad aportante en el patrimonio neto de la filial que es objeto de aportación superase el valor en libros de la inversión, el ICAC opina que la adquirente deberá reconocer la inversión recibida por aquel importe sin necesidad de homogeneización previa.

Posteriormente remite a la consulta 4 del BOICAC nº 90, de julio de 2012 en la que se hace referencia a la ubicación en el extranjero de la sociedad aportante y adquirida, y en base a ello, establece que a partir de la Norma de Registro y Valoración 21ª.2.1 Aportaciones no dinerarias, y ante la ausencia de unos valores consolidados obtenidos aplicando los criterios recogidos en el Código de Comercio y sus disposiciones de desarrollo, la sociedad española

debería contabilizar las participaciones recibidas por el valor en libros antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad extranjera aportante.

Puede consultar más detenidamente estas resoluciones del ICAC en nuestra Newsletter del primer trimestre 2021

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

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

-

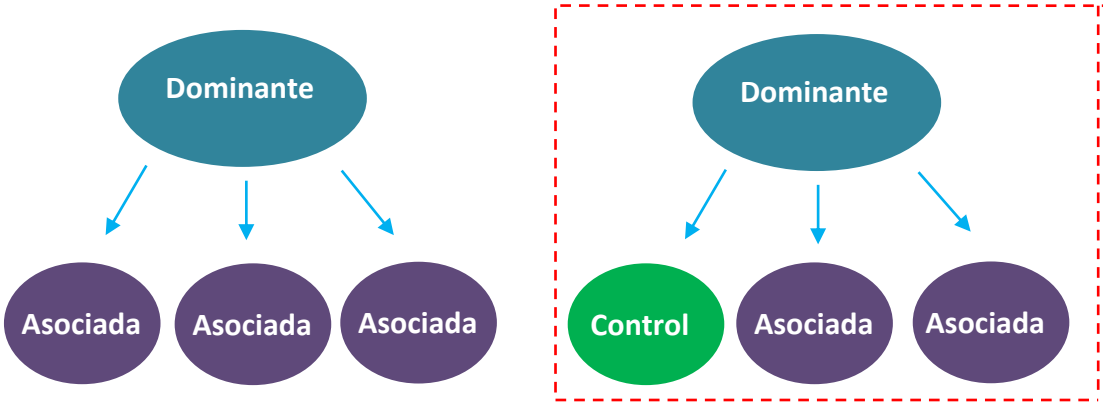
Cuentas anuales consolidadas.

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

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

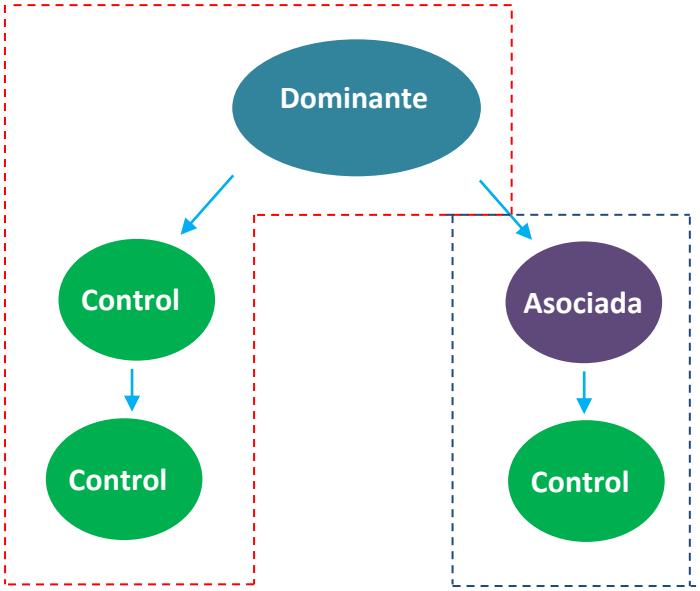
  - Posea la mayoría de los derechos de voto.
  - Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
  - Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
  - Haya designado con sus votos a la mayoría de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

  Por ello para que exista obligación de consolidar es necesario que la Sociedad dominante ostente el control de al menos otra sociedad, si bien luego en la consolidación se incluirán las empresas multigrupo y asociadas, 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 eliminaran los ingresos, gastos, flujos de efectivo, créditos y deudas entre empresas del grupo
  - c) Eliminación de los resultados obtenidos por operaciones internas difiriéndose hasta que se realicen frente a terceros. A su vez, en el caso de resultados internos derivados de la venta de existencias dentro de un grupo, se deberá diferir la diferencia entre el valor contable y el precio de venta. En el caso de ventas de inmovilizado e diferir el resultado ente el valor contable y el precio de venta, y tener en cuenta dicho efecto en el recalculo de la amortización. Llamamos la atención a su vez en el caso de la eliminación de dividendos que se hayan distribuido dentro del propio grupo, los cuales serán eliminados, considerándolos reservas de la sociedad perceptora.
- **Homogenización valorativa.** Los elementos del activo y del pasivo, los ingresos y gastos, y demás partidas de las cuentas anuales de las sociedades del grupo, deben ser valorados siguiendo métodos uniformes. En concreto, en caso de que una dependiente emita sus cuentas en moneda extranjera, deberemos realizar su conversión a moneda funcional. Para ello se seguirán las siguientes reglas:
  - a) Los activos y pasivos se convertirán al tipo de cambio de cierre. Se entiende por tipo de cambio de cierre el tipo de cambio medio de contado existente en esa fecha.
  - b) Las partidas de patrimonio neto, incluido el resultado del ejercicio, se convertirán al tipo de cambio histórico.
  - c) La diferencia entre el importe neto de los activos y pasivos y las partidas de patrimonio neto, se recogerá en un epígrafe del patrimonio neto, bajo la denominación «diferencia de conversión», en su caso, neta del efecto impositivo, y una vez deducida la parte de dicha diferencia que corresponda a los socios externos.

- **Puesta en equivalencia.** Las empresas sobre las que la Sociedad mantiene una influencia significativa, asociadas y multigrupo, pueden consolidarse por el método de integración proporcional o por el método de puesta en equivalencia. Debido a que el método de integración proporcional es más laborioso, en esta guía comentamos el método de puesta en equivalencia.
  Según este método la participación en la sociedad se valorará en el primer balance consolidado por el importe que el porcentaje de inversión de las sociedades del grupo represente sobre el patrimonio neto de la sociedad, atendiendo a que los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de la sociedad dependiente se valorarán por su valor razonable en la fecha de adquisición. Este importe figurará en el activo del balance consolidado bajo la denominación «participaciones puestas en equivalencia». 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».

- **Socios Externos.** Es probable que se produzca la circunstancia de que hayamos integrado en las cuentas anuales consolidadas mediante el procedimiento de integración global, una filial de la cual el grupo no sea poseedor del 100% de la misma. En dichos casos, deberemos reconocer la participación de los socios externos. La valoración de los socios externos se realizará en función de su participación efectiva en el patrimonio neto de la sociedad dependiente una vez incorporados los ajustes previamente analizados. Dicha participación se calculará en función de la proporción que represente la participación de los socios externos en el capital de cada sociedad dependiente, excluidos los instrumentos de patrimonio propio y los mantenidos por sus sociedades dependientes. En consolidaciones posteriores la valoración de los socios externos se realizará teniendo en cuenta los ajustes y eliminaciones previstas en este capítulo. La participación en los beneficios o pérdidas de las sociedades dependientes reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el estado de ingresos y gastos reconocidos consolidados que corresponda a socios externos se presentará, de forma separada, como una atribución del resultado y no como un gasto o ingreso. Cuando exista un exceso entre las pérdidas atribuibles a los socios externos de una sociedad dependiente y la parte de patrimonio neto, excluidos los resultados del ejercicio, de la mencionada sociedad que

proporcionalmente les corresponda, ambos importes después de los ajustes y eliminaciones previstos en este capítulo, dicho exceso será atribuido a los socios externos, aunque esto implique un saldo deudor en dicha partida.

- **Moneda Funcional.** la moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa. Es decir, la moneda del entorno en el que la empresa genera y emplea el efectivo. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la moneda funcional de las empresas domiciliadas en España es el euro. La conversión de las cuentas anuales de una sociedad cuya moneda funcional sea distinta del euro se realizará de acuerdo con 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.

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 2020 las **principales novedades** que habrá que tener en cuenta son las que se indican a continuación:

- Se modifica la deudcción de creación de empleo así como creación de deduccion para la transformación digital

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.

- **Entidad patrimonial.** se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no desarrolla una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.

  A estos efectos, no se computarán como valores:

  a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

  b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

  c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

  d) Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado.

  En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente, cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa que no tenga la consideración de persona vinculada

- **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 turismo**s.

  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% x %amortización x 25.000€.

  - Resto de conceptos como seguros, reparación, gasolinas, 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% x %amortización x 25.000€

  - Resto de conceptos: seguros, reparaciones, gasolinas, 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 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 util. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el limite anual máximo de la décima parte de su importe. La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe.

- **Exención por Reinversión.** No se integrarán en la base imponible **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.

  De acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del Decreto-Ley Foral 4/2020, de 29 de abril, por el que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19), (BON nº 91, de 4.05.20), **el plazo para reinvertir** el importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales a que se refiere este apartado, **se prorroga un año para aquellos contribuyentes cuyo plazo de reinversión finalice en el periodo impositivo 2020.**

- **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. Con fecha de entrada en vigor el 01/01/2021 El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por

enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por 100, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación del artículo 23.1.g).E**n 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.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del Decreto-Ley Foral 4/2020, de 29 de abril, por el que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19), (BON nº 91, de 4.05.20), el plazo de materialización de la reserva especial para inversiones regulado en el párrafo precedente se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2021, para aquellos contribuyentes cuyo plazo de materialización finalice entre el 1 de enero de 2020 y el 31 de diciembre de 2021.

- **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 superio a 20 millones
  - **25% por ciento** de la base imponible previa a dicha reducción para aquellas sociedades cuya cifra de negocios sea superio 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 períodos 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.

- **Analisis 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 trasmita 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 integrase 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 2020 para las empresas con facturación el ejercicio anterior superior a 10 millones de euros.

INCN ejercicio anterior	Tipo Impositivo 2019	Tipo Impositivo 2020	Previsto 2021 (*)
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 2021 las deducciones existentes son las siguientes:

2020
Transformación digital pequeña empresa
I Energías renovables y movilidad eléctrica
Producciones cinematográficas
Bonificación prestación servicios públicos
Doble imposición internacional
Inversiones en inmov.material nuevos
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, inversiones en energías renovables, patrocinio, creación de empleo, 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 deducciónes pendietes 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 apliación de las deducciones deberá realizarse atendiendo al siguiente orden:

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

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

3. Seguidamente se practicarán las deducciones 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%).

- **Transformación digital.** Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que tengan la consideración de pequeña empresa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 de esta Ley Foral, podrán practicar una deducción de la cuota íntegra del 30 por 100 de los gastos e inversiones efectuados en el año 2020, destinados a la transformación digital de la empresa y la implantación del comercio electrónico.

  2. Los gastos e inversiones objeto de deducción son los siguientes:

  a) Adquisición, suscripción, actualización o renovación del software que posibilite la digitalización de los procesos administrativos de ventas, facturación o contabilidad, así como accesos a servicios en la nube, o creación de páginas web, incluyendo los gastos de su instalación e implantación.

b) Adquisición, suscripción, actualización o renovación del software, que posibilite la comercialización y venta electrónica y los sistemas de pago por internet, incluyendo los gastos de su instalación e implantación.

3. La base de la deducción estará formada por el importe de los gastos e inversiones realizados con el límite de 5.000 euros, límite que se aplicará al conjunto de periodos impositivos que, en su caso, abarque la inversión.

- **Deducción por Creación de Empleo.**

Como principal modificación encontramos que este el requisito de mantenimiento de empleo ha quedado suprimido

- 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 27.000 euros 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 27.000. 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 27.000 euros, 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

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

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

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

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

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

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

Se introudce expreasemnte 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 1,25 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación del proyecto.**

- **Deducción por Inversión en Instalaciones en energías rennovables 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 40 por 100 de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio navarro, no pudiendo superar dicha deducción el importe de 3 millones de euros. Para su aplicación es necesario la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, y Que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o en la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva comunidad autónoma.

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

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

  La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio navarro directamente relacionados con la producción: 1º Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún estado de la UE, con el límite de 50.000 euros/persona; 2º Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores, transportes, alojamiento y manutención necesarios para la producción.

- **Participación en producciones cinematográficas**. Los contribuyentes que participen en la financiación de 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 realizadas por otros contribuyentes que cumplan los requisitos para generar el derecho a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, siempre que no se esté vinculado al productor.

Dicha financiación se realizará en concepto de préstamo y el financiador no podrá adquirir los derechos de propiedad intelectual de la obra.

- **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 o financiación de producciones cinematográficas y series audiovisuales.
  - El 50 por 100 de las deducciones por la realización o financiación 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.

- **Modificaciones introducidas para el ejercicio 2021:**
  - Se modifican las deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisiales
  - La exención del Impuesto sobre Actividades Económicas de los sujetos pasivos con cifra de negocios inferior a 1.000.000 euros, implica la supresión de esta deducción de la cuota, que consideraba como un pago a cuenta la cuota mínima del Impuesto sobre Actividades Económicas satisfecha por el sujeto pasivo

  - Exención de dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos en los fondos propios de entidades residentes y no residentes: Se introducen dos limitaciones:

  1. Ya no resulta de aplicación la exención en ningún caso cuando el porcentaje de participación sea inferior al 5%, es decir, aunque el valor de la participación sea superior a 20 millones de euros se va a exigir también que represente una participación de al menos el 5%.

  2. El importe exento de los dividendos y de la renta positiva obtenida en la transmisión de las participaciones pasa a ser del 95%. Esta reducción no se aplicará, de forma temporal y solo respecto a los dividendos, cuando la entidad perceptora no tenga la consideración de entidad patrimonial, tenga una cifra de negocios inferior a 40 millones de euros y los dividendos procedan de una entidad constituida a partir del 1 de enero de 2021 y en la que la perceptora participe al 100%.

- **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 equipararán en su tratamiento fiscal a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español. Cuando **una entidad no residente en territorio español** ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo a este Impuesto tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, **el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos.**

  - La **Sociedad dominante** debe tener personalidad jurídica y estar sujeta, y no exenta, al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo a este Impuesto. Que tenga una **participación**, directa o indirecta, de, al menos, el **75 por 100** (70% en cotizadas) del capital social y se posea la mayoría de los derechos de

voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes, manteniéndose durante todo el periodo impositivo.

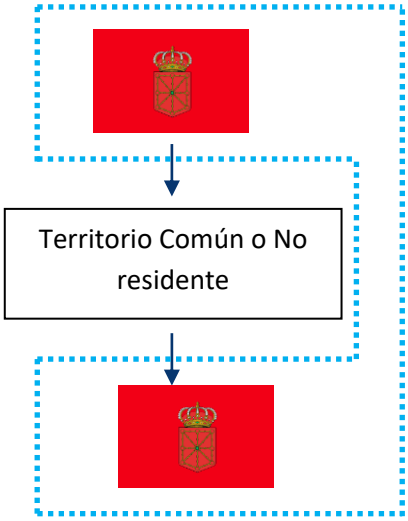
- Se entenderá por **entidad dependiente** aquélla que sea residente en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación del 75%. Cuando una entidad participe en otra, y esta segunda en una tercera, y así sucesivamente, para calcular la participación indirecta de la primera sobre las demás entidades se multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social.

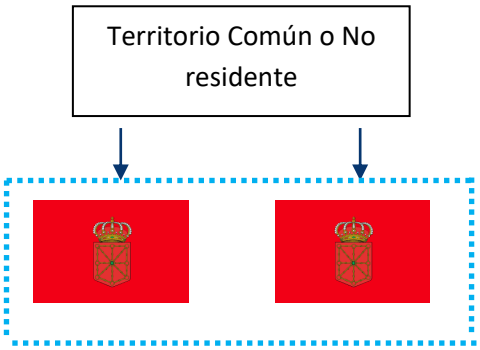
- No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que no sean residentes en territorio español. b) Que estén exentas de este Impuesto. c) Que al cierre del periodo impositivo hayan sido declaradas en situación de concurso y durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración. d) Que al cierre del periodo impositivo se encuentren incursas 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 adquiera una participación, directa o indirecta, y que cumplan el resto de requisitos señalados en la Ley, **se integrarán obligatoriamente** en el grupo fiscal con efectos desde el período impositivo siguiente. Las entidades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo fiscal con efectos desde el propio período impositivo en que se produzca tal circunstancia.

- El régimen de consolidación fiscal se aplicará cuando así lo acuerden todas y cada una de las entidades que deban integrar el grupo fiscal. Los acuerdos a los que se refiere el número anterior deberán adoptarse por el Consejo de Administración, u órgano equivalente, y podrán tomarse en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior a aquél en que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal.
- La base imponible del grupo se determinara sumando las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal y practicando las eliminaciones conforme a la normativa Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.
- 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 integra del grupo fiscal podrá ser reducida por las deducciones y bonificaciones previamente analizadas, atendiendo a que determinados requisitos se referirán al grupo fiscal.
- La 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.

•

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.

ANADE

Firma Colaboradora de: MOORE

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