



NORMAS DE ELABORACIÓN DE CUENTAS ANUALES

El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, recoge, en su parte 3ª Cuentas Anuales, las Normas de elaboración de cuentas anuales, en las que destacamos los aspectos siguientes:

- En los modelos normales y abreviados podrán añadirse nuevas partidas a las previstas, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.
- Estos modelos recogen la información mínima a cumplimentar, siendo obligatoria la inclusión de aquella información que facilite la comprensión de las cuentas anuales, con el fin de que éstas presenten la imagen fiel.
- No obstante, siempre debe tenerse en consideración el concepto de importancia relativa, por lo que si la información se considera no significativa no es necesario incluirla en la memoria.
- Por último, en la memoria se incorporará cualquier información que otra normativa exija incluir en este documento de las cuentas anuales.

En resumen, los puntos anteriores vienen a decir, que, al margen de los requerimientos mínimos de información recogidos en los modelos, deberá incluirse en las cuentas anuales cualquier otra información adicional que facilite al usuario de las mismas su comprensión y ayude a mejorar la presentación de la imagen fiel.

En el caso particular de la información fiscal que ocupa este documento, la incorporación en las cuentas anuales de un mayor detalle puede ser de utilidad a la hora de aclarar a la Administración tributaria las posibles dudas que se le presenten, evitando el requerimiento de información o documentación adicional y que se alarguen los procesos de comprobación. De acuerdo con ello se ha elaborado este documento, en el que se recoge aquella información relevante, teniendo en cuenta asimismo información fiscal relevante en función de lo acontecido en la empresa.

Hay que hacer mención al principio de importancia relativa, en relación a la omisión de la información en la memoria. Dicho principio tiene una vertiente cuantitativa y otra cualitativa, que, si en algunos casos no lo sea cuantitativamente, sea relevante a efectos fiscales, con carácter cualitativo, para dar cumplimiento a la normativa fiscal, como es el caso de determinados incentivos fiscales.



CAMBIOS EN LA NORMATIVA CONTABLE

La transposición al derecho interno de la Directiva 34/2013, ha sido a través de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y a través del Real Decreto 602/2016.

Hay que destacar el Real Decreto Ley 3/2016, en lo que afecta al tratamiento contable de las modificaciones en el régimen fiscal de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, pues el ICAC en fecha 28 de febrero de 2017 publicó una consulta, en relación a los efectos contables que tendría la aplicación de esta normativa. (Ver ejemplos al final de documento).

La Directiva 34/2013 viene a hablarnos de los requerimientos máximos de información para pymes, subyaciendo la idea en la citada Directiva, de aliviar los requerimientos a las pymes en materia contable, en definitiva, se pretende aliviar la carga de trabajo a las pymes, aunque la transposición al Derecho contable interno, realmente no es tanto así, pues se establecen numerosas limitaciones para aplicar el plan contable de pymes.

El proceso de transposición de la Directiva se inició en 20 de julio de 2015 con la aprobación de la Ley 22/2015 de auditoría de cuentas, que ya en su disposición final primera y cuarta, modificó artículos del Código de Comercio y artículos de la Ley de Sociedades de Capital.

Lo que cambió básicamente, es la desaparición del concepto de intangibles con vida útil indefinida. A partir de ese cambio todos los intangibles son de vida útil definida, la reserva por fondo de comercio, pues al ser el fondo de comercio ya amortizable, deja de ser obligatoria la dotación del 5% que teníamos que aplicar para estos supuestos, se modifica también la obligación de consolidar, incluyendo algunas causas de dispensa y algunas causas de exclusión del perímetro de consolidación, y dejó de ser obligatorio el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo para las pymes y para las sociedades que apliquen cuentas abreviadas. Aunque si las Pymes quieren, podrán presentar igualmente ECPN y EFE.

El Real Decreto 602/2016, que desarrolla reglamentariamente La Ley 22/2015 ha venido a introducir, la simplificación de las obligaciones contables, básicamente en lo referente al estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo y una simplificación en las notas de la memoria, que pasan de 13 a 10.

Con respecto al fondo de comercio, la disposición final primera cuatro de la Ley 22/2015, modificó el artículo 39 apartado 4 del Código de Comercio, para introducir que los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y que para el caso contrato del fondo de comercio, salvo prueba en contrario, se debería de amortizar en 10 años.

El Real Decreto 602/2016 en su disposición transitoria única, permite 2 posibilidades: amortización con carácter prospectivo (desde el 01 de enero de 2016) o hacer una parte retrospectiva y otra parte prospectiva.



La Ley de Auditoría 22/2015, eliminó la obligación de dotar una reserva indisponible del 5% del fondo de comercio (Disp. Final cuarta), derogándose el artículo 273.4 de la Ley de Sociedades de Capital, y en la que la consulta 3 del BOICAC 73 de marzo de 2008, determina que el saldo de las reservas por fondo de comercio que exceda del fondo de comercio que haya en el activo, tiene carácter disponible.

La disposición final decimotercera además obliga a que esta reserva se reclasifique a reservas voluntarias, esto es, la parte de reservas del fondo de comercio que exceda del fondo de comercio que haya en el activo, se debe reclasificar a reservas voluntarias. El hecho de que no se reclasifique, no significa que no sea disponible al efecto del reparto de dividendos o al efecto de ampliaciones o reducciones de capital.

A continuación, los nuevos límites de aplicación en la elaboración de las cuentas anuales:

Balance y Memoria Abreviada:

- Activos: 4 millones de euros.
- Cifra de negocios: 8 millones de euros.
- Número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio: 50

Cuenta de Pérdidas y Ganancias Abreviada:

- Activos: 11,4 millones de euros.
- Cifra de negocios: 22,8 millones de euros.
- N° de trabajadores: 250

(Estos límites, son los mismos que para la obligación de consolidar).

A la hora de aplicar cuentas anuales abreviadas, hay que tener en cuenta una serie de excepciones:

- Entidades de interés público (Artículo 3.5 LAC).
- Las entidades que formen parte de un grupo que formule o que tenga obligación de formular cuentas anuales consolidadas, conforme a lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio (grupos verticales).
- Las entidades cuya moneda funcional no sea el euro.
- Las entidades financieras.

El artículo segundo del Real Decreto 602/2016, viene a señalar, entre otros, la simplificación operada para el PGC de pymes, en cuanto al contenido y notas de la memoria, dejando de ser obligatorias las siguientes:

- Nota 3: Aplicación del Resultado.
- Nota 10: Ingresos y Gastos.
- Nota 11: Subvenciones, Donaciones y Legados.



La Disposición Adicional Segunda del RD 602/2016, a la hora de elaborar las cuentas anuales, dice que, en las cuentas anuales, tanto las individuales como las consolidadas, correspondientes al primer ejercicio de aplicación del Real Decreto, se presentarán incluyendo información comparativa, aquí, por tanto, regla general, ajustada a los siguientes criterios:

- La nueva información que se introduce en el modelo normal de memoria, no será obligatoria para la información comparativa, esto es, no habrá que adaptarse a las novedades.
- En las Cuentas Anuales Abreviadas y Pymes, se podrá excluir de la memoria, la información comparativa sobre las indicaciones eliminadas por el Real Decreto, es decir, si se ha eliminado la nota en memoria de aplicación de resultados, subvenciones e ingresos y gastos, lo correspondiente al ejercicio anterior no habrá que consignarlo.
- La aplicación del fondo de comercio y de los elementos de inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida, solo surtirá efectos en la información comparativa si la entidad opta por el criterio retrospectivo.

La Disposición Transitoria Única del RD 602/2016, a la hora de elaborar las cuentas anuales, dice que, en las cuentas anuales, tanto las individuales como las consolidadas, correspondientes al primer ejercicio de aplicación del Real Decreto, el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del periodo anterior y de los elementos de inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida, se amortizarán de forma prospectiva con cargo a PYG.

Se podrá optar por amortizar estos activos con cargo a reservas, incluida la reserva por fondo de comercio, siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de 10 años a contar desde la fecha de adquisición, o desde el inicio del ejercicio en el que se aplicó por primera vez el vigente Plan General de Contabilidad, en caso de que la fecha de adquisición fuese anterior.

INFORMACIÓ FISCAL EN LA MEMORIA

NOTAS ESPECIFICAS EN LA MEMORIA

En el modelo de la memoria de las cuentas anuales normales se recogen las siguientes notas sobre información fiscal:

- **4.10 Impuesto sobre beneficios (dentro de la Nota 4 Normas de registro y valoración)**
- **12 Situación fiscal**

4.10 Impuesto sobre beneficios (dentro de la Nota 4 Normas de registro y valoración)

Dentro de la nota 4 Normas de Registro y Valoración del modelo de memoria del PGC, se incluye el apartado *4.10 Impuesto sobre beneficios*, en donde la Entidad debe describir los criterios contables aplicados en la contabilización del impuesto de sociedades.

El ejemplo de nota estándar en la memoria sería el siguiente:

4.11 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS:

“El impuesto sobre beneficios se calcula en función del resultado del ejercicio, considerándose las diferencias existentes entre éste y la base imponible del impuesto, distinguiéndose entre las de carácter temporal y permanente, a efectos de determinar el Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio, tal y como se expone en la Nota 12 de la presente Memoria.

Las diferencias entre el Impuesto sobre Sociedades a pagar y el gasto devengado por dicho Impuesto, que comprende la parte relativa al gasto o ingreso por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto o ingreso por impuesto diferido, se registran como activos por impuesto diferido o pasivos por diferencias temporarias imponibles, según corresponda.

El impuesto corriente es el resultado de la liquidación fiscal del Impuesto sobre el beneficio del ejercicio. Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del

Impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, dan lugar a un menor importe del impuesto corriente.

Por su parte, el gasto o el ingreso por impuesto diferido se corresponde con el reconocimiento y la cancelación de los activos y pasivos por impuesto diferido. Estos incluyen las diferencias temporarias que se identifican como aquellos importes que se prevén pagaderos o recuperables derivados de las diferencias entre los importes en libros de los activos y pasivos y su valor fiscal, así como las bases imponibles negativas pendientes de compensación y los créditos por deducciones fiscales no aplicadas fiscalmente. Dichos importes se registran aplicando a la diferencia temporaria o crédito que corresponda el tipo de gravamen al que se espera recuperarlos o liquidarlos.

Se reconocen pasivos por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias imponibles, excepto aquellas derivadas del reconocimiento inicial de fondos de comercio o de otros activos y pasivos en una operación que no afecta ni al resultado fiscal ni al resultado contable y no es una combinación de negocios, así como las asociadas a inversiones en empresas dependientes, asociadas y negocios conjuntos en las que la Sociedad puede controlar el momento de la reversión y es probable que no reviertan en un futuro previsible.

Por su parte, los activos por impuestos diferidos sólo se reconocen en la medida en que se considere probable que la Sociedad vaya a poder hacerlos efectivos en el futuro.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos, originados por operaciones con cargos o abonos directos en cuentas de patrimonio, se contabilizan también con contrapartida en patrimonio neto.”

NOTA 12 “Situación fiscal”

Se resume a continuación, la información mínima sobre la situación fiscal que debe consignarse en este apartado:

- **Conciliación entre el resultado contable y la base imponible**, desglosando las diferencias permanentes y temporarias. El resultado contable comprenderá el obtenido como resultado de los ingresos y gastos de la cuenta de pérdidas y ganancias, así como de los imputados directamente al Patrimonio neto.
- **Liquidación del impuesto sobre beneficios**: Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado

de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

- Desglose del gasto o ingreso por impuestos sobre beneficios, diferenciando el impuesto corriente y el impuesto diferido. Además, se desglosará entre:
 - El importe proveniente de operaciones continuadas e interrumpidas.
 - El importe registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias y el directamente imputado al patrimonio neto.
- Desglose de los activos y pasivos por impuestos diferidos.
- El importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado en el balance el correspondiente activo por impuesto diferido.
- El importe de las diferencias temporarias imponibles por inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos cuando no se haya registrado en balance el correspondiente pasivo por impuesto diferido, en los términos señalados en la norma de registro y valoración.
- El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido.
- Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como beneficios, deducciones y determinadas diferencias permanentes, así como los pendientes de deducir. En particular, se informará sobre incentivos fiscales objeto de periodificación, señalando el importe imputado al ejercicio y el que resta por imputar.
- Se informará adicionalmente del impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.
- Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.
- Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.
- Información relativa a las provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios, así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular, se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.
- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.



- Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

SERIA ACONSEJABLE MENCIONAR LA SITUACIÓN DE EJERCICIOS NO PRESCRITOS Y SI EXISTEN CONTINGENCIAS FISCALES QUE PUEDAN SER DE CARÁCTER SIGNIFICATIVO.

El texto literal que podría incorporarse sería:

La Entidad tiene pendiente de comprobación todos los impuestos a que está sometida correspondiente a los ejercicios no prescritos. En opinión del Órgano de Administración, no existen contingencias fiscales de cuantía significativa, que pudieran corresponder o derivar de la revisión de los ejercicios abiertos a inspección tributaria.

Si la sociedad tuviera ejercicios no prescritos comprobados y contingencias, podría obviamente incorporarse, así como es preceptivo en **la NOTA 14 PROVISIONES Y CONTINGENCIAS, REALIZAR LA DESCRIPCIÓN DEL EFECTO Y SITUACIÓN DE LAS ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA EN CURSO AL CIERRE DEL EJERCICIO.**

12.1. El ejemplo de apartado de conciliación entre el resultado contable y la base imponible sería el siguiente:

CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y LA BASE IMPONIBLE

Concepto	Ej. 200X			Ej. 200X-1		
	Aumentos	Disminuc.	Total	Aumentos	Disminuc.	Total
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio PyG						
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio PN						
Impuesto sobre sociedades PyG Impuesto sobre sociedades PN						
Diferencias permanentes – Detallar						
Diferencias temporales – Con origen						



en el ejercicio: Detallar						
Con origen en ejercicios anteriores: Detallar						
Compensación bases imponibles negativas						
Base imponible del ejercicio						

12.2 Gasto por impuesto sobre sociedades

En el apartado de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades sería el siguiente, donde se muestra la conciliación entre el resultado contable y el gasto por impuesto sobre sociedades y la cuota a ingresar o devolver:

Concepto	Ej. 200X	Ej. 200X-1
Resultado contable antes de impuestos		
Cuota al 25%		
Impacto diferencias permanentes		
Ajustes en la imposición sobre beneficios		
Deducciones de la cuota: Deducción XXXXXXXXXXXX		
Total gasto por impuesto reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias		
Total, gasto por impuesto reconocido en el Patrimonio neto		
Ajustes en la imposición sobre beneficios		
Impacto diferencias temporarias		
Créditos fiscales por bases imponibles negativas		
Deducciones activadas		

Cuota Líquida		
Retenciones e ingresos a cuenta:		
Retenciones		
Pagos fraccionados		
<i>Impuesto sobre beneficios a Ingresar o devolver</i>		

Se debería desglosar el gasto por impuesto sobre sociedades por el concepto de IMPUESTO CORRIENTE (Operaciones continuadas y por operaciones interrumpidas) e IMPUESTO DIFERIDO (Operaciones continuadas y por operaciones interrumpidas).

El ejemplo de apartado que informa sobre los activos y pasivos por impuesto diferido, así como lo relacionado con los incentivos fiscales, sería el siguiente:

12.3. IMPUESTOS DIFERIDOS

Activos por impuesto diferido. -

Diferencias temporarias (Impuestos anticipados).

Pueden ser, entre otros, por ajuste de valores negativos de cartera, por ajustes de instrumentos de cobertura (1), por deterioro de participaciones en empresas del grupo (2), por 30% dotación de amortización no deducible (3).

También se recogerían los activos por impuesto diferido de las Bases Imponibles Negativas, así como las deducciones pendientes y otros.

1) Corresponden al impuesto anticipado recogido contra en el patrimonio neto por la minoración del valor de los instrumentos de patrimonio de otras empresas y de los instrumentos financieros de cobertura. Estos activos por impuesto diferido, que varían en función de los ajustes por cambios de valor realizados al cierre del ejercicio, se cancelarán cuando se impute a la base imponible el resultado por la enajenación o deterioro de estos elementos.

2) Este impuesto diferido de activo recoge el impuesto anticipado por el ajuste positivo en la base imponible derivada de la no deducibilidad fiscal de parte del deterioro contable. Revertirá cuando se produzca la enajenación o reversión del deterioro de estos elementos.

3) Corresponden a la amortización no deducible por aplicación de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, que limitó en un 30% la deducibilidad fiscal de las amortizaciones de aquellas entidades que, por sí solas o a través del grupo mercantil al que pertenecen, hayan tenido un volumen de operaciones igual o superior a 10 millones de euros durante el período impositivo inmediato anterior. A partir del ejercicio 2015, los activos por impuesto diferido generados por la amortización no deducible revertirán conforme a uno de los dos criterios previstos en el artículo 7 de la Ley 16/2012, es decir, de forma lineal durante un período de 10 años o durante la vida útil del activo.

AMORTITZACIONS : LIMITACIÓ TEMPORÀRIA DURANT EXERCICIS 2013 i 2014

- La Llei 16/2012 va establir una limitació temporària a la deduïbilitat de les amortitzacions. En concret, durant els exercicis 2013 i 2014 les entitats que no tinguessin la consideració d'empreses de reduïda dimensió, només podien deduir el 70% de les despeses comptables per les amortitzacions de l'immobilitzat material, intangibles i de les inversions immobiliàries.
- L'amortització comptable que no va resultar fiscalment deduïble (30%) es podrà deduir de forma lineal durant un període de 10 anys o opcionalment durant la vida útil de l'element a partir del 2015.
- Aquesta limitació va provocar un ajust al resultat comptable consistent en una diferència temporària per l'import no deduït, generant el següent apunt comptable :

(474) ACTIUS PER IMPOST DIFERIT a (6301) IMPOST DIFERIT

- A partir del mes de gener de 2015 s'ha de començar a revertir l'ajust practicat.
- S'ha de tenir en compte la variació produïda en el tipus impositiu. Els crèdits es van comptabilitzar en el seu moment a un tipus del 30% i els nous tipus de tributació seran:



- 28% per al 2015

- 25% per al 2016 i exercicis següents

- A tenir en compte que la disposició transitòria 37 (Llei 27/2014 de 27 de novembre) estableix una deducció a la quota d'un 2% per l'any 2015 i d'un 5% per l'any 2016 i següents, de les quantitats que integrem a la Base Imposable corresponents a la reversió de l'ajust. Aquesta disposició pretén resoldre el perjudici que provoca el canvis de tipus impositiu.
- I una curiositat certament important: Aquelles empreses que aquest any tributin al 25%, perquè han passat a ser de reduïda dimensió, tindran una pèrdua efectiva del 3%, ja que la norma preveu la deducció pel 2015 al 2%.

D'acord a la Resolució de 9 de Febrer de l' ICAC, La introducció de la Resolució de 9 de febrer del ICAC, diu de forma explícita que no cal corregir l'efecte impositiu d'aquests actius per impostos diferits, ja que la norma preveu recuperar l'actiu al mateix tipus que es va crear.

Seria necessari, tanmateix en aquells casos de la pèrdua de 3 punts, efectuant un ajust al compte 633 (any 2015), perquè ja no hi haurà la recuperabilitat de tot l' actiu per impost diferit.

- La integració de l'amortització no deduïda es produirà a partir de l'exercici 2015, poden optar per una amortització lineal durant els propers 10 anys, o bé l'amortització segons la vida útil de l'element. S'efectuarà element per element i cada companyia haurà de triar en quins casos opta per una alternativa o altra.
- L'opció escollida es posarà de manifest a partir del primer període impositiu que s'inicia dins de l'exercici 2015, i ens vincularà fins a la deducció de la totalitat de l'import no deduït sense que es pugi rectificar aquesta opció (LGT art.119.3).
- Cal tenir en compte que en cas de venda dels elements en alguns dels períodes impositius que s' estigués imputant la quantitat no deduïda, comportaria la integració de tot l' import pendent de deduir.

12.3.2. Detalle de los incentivos aplicados en el ejercicio

Deducción por I+D+i, Deducción por creación de puestos de trabajo de minusválidos, deducción por donaciones, etc.



12.3.3. Detalle de los incentivos fiscales pendientes de aplicación

La Sociedad tiene pendientes para aplicar en los próximos ejercicios las siguientes deducciones de la cuota:

(Detalles de los incentivos pendientes de aplicar. Sería aconsejable un detalle por naturaleza y ejercicio de dichos incentivos fiscales pendientes).

La Sociedad no ha registrado en el balance de situación adjunto determinados activos por impuesto diferido, al considerar que no es probable que se generen en el futuro bases imponibles positivas que permitan su recuperación.

En el apartado 12.3.2 de esta Nota se expone el plazo máximo de aplicación de las deducciones pendientes de aplicación.

En opinión del Órgano de Administración, los activos por impuesto diferido anteriores que han sido registrados en el balance de situación, poseen una alta probabilidad de ser recuperados en un futuro, dadas las estimaciones de resultados futuros realizadas.

12.3.4. Compromisos en relación a incentivos fiscales

- Si existen compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, se detallará su naturaleza e importe. Adicionalmente se informará sobre incentivos fiscales objeto de periodificación, indicando el importe ya imputado y el que resta por imputar. A modo de ejemplo:

- Ejemplo de párrafo en el caso de que no existan compromisos pendientes de aplicación el párrafo a incluir sería el siguiente:

“No existen compromisos adquiridos por la Sociedad en relación con los incentivos fiscales aplicados en éste o en anteriores ejercicios que se encuentren pendientes de cumplir”.

- Ejemplo de párrafo en el caso de que existan compromisos pendientes de aplicación, como, por ejemplo, la dotación de las reservas indisponibles que se describe en los párrafos siguientes:

“Los compromisos adquiridos por la Sociedad en relación con los incentivos fiscales aplicados en éste o en anteriores ejercicios se corresponden con la dotación y mantenimiento de las siguientes reservas indisponibles “:



- La reserva indisponible a la que se refiere el apartado 5 del artículo 37 del R.D.L. 4/2004 por la deducción por inversión de beneficios.
- La reserva indisponible a que se refiere el artículo 25 de la Ley 27/2014, por la reducción de la base imponible por constitución de la reserva de capitalización.
- La reserva indisponible del artículo 105 de la Ley 27/2014, por el diferimiento de la base imponible por la constitución de la reserva de nivelación de bases imponibles.

Pasivos por impuesto diferido. -

El desglose de los pasivos por impuestos diferidos registrados en el balance de situación al cierre del ejercicio es el siguiente:

Concepto Ejercicio 200X - Ejercicio 200X-1

Diferencias temporarias

Efecto impositivo: Subvenciones de capital / Libertad de amortización / Reserva de nivelación

La imputación temporal futura prevista para los pasivos por impuestos diferidos registrados al cierre del ejercicio es la siguiente: (reflejando por ejercicios los importes correspondientes).

- **Si se producen cambios en los tipos impositivos aplicables, se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados:**

“Durante el ejercicio se ha producido la modificación del tipo impositivo al que previsiblemente tributará la Sociedad en el futuro, por lo que los activos y pasivos por impuesto diferido han sido ajustados a este nuevo tipo del XX%”.

La contabilización de esta regularización de los activos y pasivos por impuesto diferido se ha realizado con cargo o abono a la cuenta de resultados como ajuste positivo o negativo en la imposición sobre beneficios, siendo su importe xxxxx €.

Si la Sociedad tributa en varias/otras Haciendas forales/fiscales, se informará sobre el impuesto a pagar en cada una de ellas, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados

Se podrá informar sobre cualquier otra circunstancia de carácter sustancial relativa a la situación fiscal, lo que permite la inclusión de otra información al objeto de aclarar o dejar constancia de lo que más interese a la Sociedad.



EL MODELO DE MEMORIA NO SOLICITA LA INCLUSIÓN EN LA MEMORIA DE LOS SALDOS PENDIENTES CON LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, AUNQUE AL CIERRE DEL EJERCICIO SON LOS SIGUIENTES: (DETALLE DE LOS SALDOS DEUDORES Y/O ACREEDORES CON LAS DISTINTAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS) – AUNQUE ES ACONSEJABLE DETALLARLO -

12.4.- Otros tributos:

DEBE INFORMARSE SOBRE CUALQUIER CIRCUNSTANCIA DE CARÁCTER SIGNIFICATIVO RELACIONADA CON OTROS TRIBUTOS: IAE, IBI, ICIO, PLUSVALIA MUNICIPAL (Posibles procedimientos de comprobación de Ayuntamientos, Diputaciones, otros organismos)

El organismo xxxxxxx, ha iniciado un procedimiento de comprobación de xxxxxxx, del que podrían derivarse pasivos contingentes significativos, aunque a fecha de formulación de las Cuentas Anuales, no se dispone de información adicional sobre el procedimiento administrativo seguido, no siendo posible la estimación de los eventuales efectos que podría tener sobre la situación financiera y los resultados de la Sociedad.

OTROS APARTADOS ESPECÍFICOS DE LA NOTA 12: “SITUACION FISCAL”.

Se recogen determinados apartados de los que debiera informarse, y también aquella información relativa a los regímenes fiscales especiales, de los que debe informarse en la memoria. También puede incluirse determinadas informaciones que no es de carácter obligatorio, aunque a tenor del criterio profesional, puede incluirse dicha información.

DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS (Art. 42 TRLIS)

Este incentivo fiscal ha sido derogado con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015, aunque la Entidad continuará mencionando en la memoria el importe de la renta acogida a la deducción prevista en este artículo y la fecha de la reinversión mientras no finalice el plazo de mantenimiento de la inversión (3 o 5 años).

La información que deberá contener es la siguiente:



- Elementos transmitidos
- Importe de la transmisión
- Beneficio obtenido
- Base Imponible imputada
- El importe obtenido en la transmisión fue reinvertido en el ejercicio xxxx en los elementos siguientes:

Referencia normativa: Artículo 42 RDL 4/2004.

CAMBIOS DE ESTIMACIÓN CONTABLE EN LAS DOTACIONES DE AMORTIZACIÓN

Disposición transitoria decimotercera. *Aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley en elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad. Libertad de amortización pendiente de aplicar.*

1. Los elementos patrimoniales para los que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de esta Ley, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Asimismo, aquellos contribuyentes que estuvieran aplicando un método de amortización distinto al resultante de aplicar los coeficientes de amortización lineal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 y, en aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley les correspondiere un plazo de amortización distinto, podrán optar por aplicar el método de amortización lineal en el período que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 aplicarán los coeficientes de amortización lineal máximos previstos en esta Ley, multiplicados por 1,1. (*Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica*)

Los cambios en los coeficientes de amortización aplicados por los contribuyentes, que se puedan originar a raíz de la entrada en vigor de la presente Ley, se contabilizarán como un cambio de estimación contable.

2. Los contribuyentes que hubieran realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, a las que haya resultado de aplicación la Disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, y por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, y tengan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las condiciones allí establecidas.

DIFERIMIENTO POR REINVERSION

Este incentivo fiscal recogido en el artículo 21 de la Ley 35/1995, permitía diferir la integración en la base imponible de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales siempre que se realizara una reinversión de las mismas. Asimismo, el artículo 38 del RD 537/1997, establecía los requisitos formales de la aplicación de este beneficio fiscal, que consisten en la inclusión en la memoria, mientras dure la incorporación de la renta a la base imponible, de la siguiente información:

- a) Importe de la renta acogida al régimen previsto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto anterior.
- b) Método de integración de la renta en la base imponible.
- c) Descripción de los elementos patrimoniales en los que se materializó la reinversión.
- d) Importe de la renta positiva incorporada a la base imponible, indicando los períodos impositivos en los que se produjeron las sucesivas incorporaciones.
- e) Importe de la renta positiva que queda por incorporar a la base imponible, indicando los períodos impositivos en los que deberá producirse su incorporación.

- **Referencia normativa: artículo 38 del R.D. 537/1997.**
- **Referencia normativa: artículo 21 de la Ley 43/1995.**



DEDUCCION POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS

Este beneficio fiscal creado para fomentar la capitalización de las entidades de reducida dimensión mediante la reinversión de los beneficios obtenidos en elementos patrimoniales y la creación de una reserva indisponible, estuvo en vigor durante los ejercicios 2013 y 2014 (ART. 37 Real Decreto Ley 4/2004).

Entre sus requisitos formales, se incluye la mención en la memoria de la información siguiente:

- a) El importe de los beneficios acogido a la deducción y el ejercicio en que se obtuvieron.
- b) **La reserva indisponible que debe figurar dotada.**
- c) Identificación e importe de los elementos adquiridos.
- d) La fecha o fechas en que los elementos han sido objeto de adquisición y afectación a la actividad económica.

Esta información en la memoria deberá realizarse hasta que se cumpla el plazo de mantenimiento durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior. Por lo tanto, y aunque este incentivo haya sido derogado, su mención en la memoria puede extenderse dentro del plazo de inversión más el de mantenimiento establecidos (2 + 5 años a partir del ejercicio 2014), es decir, hasta el ejercicio 2021.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos en este artículo determinará la pérdida del derecho de esta deducción y su regularización.

En la aplicación de resultados, se debería incluir un párrafo informando de la aplicación del resultado para constituir la reserva indisponible.

- **Referencia normativa: artículo 37 del RDL 4/2004.**

SOCIEDADES PATRIMONIALES (OBLIGACIONES Según art. 50.4 R.D. 537/97)

El régimen de transparencia fiscal, que fue derogado para los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2007, obligaba a las sociedades patrimoniales a informar sobre los apartados siguientes:

- a) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en régimen distinto al previsto en el capítulo VI del Título VIII de la Ley del Impuesto.

- b) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en este régimen especial.
- c) En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada de entre las dos a las que, por la clase de beneficios de los que procedan, se refieren los párrafos a y b anteriores.

Además, el artículo 50.4 del RD 537/1997 establecía que estas menciones en la memoria anual deberán ser efectuadas mientras existan reservas de las referidas en el párrafo b del apartado anterior, aun cuando la entidad no tribute en este régimen especial.

En el caso de que existan reservas dotadas con beneficios que tributaron en el régimen de transparencia fiscal, consideramos que la Sociedad debe mencionar en la memoria que: *“al cierre del ejercicio de la sociedad mantiene reservas dotadas con beneficios que tributaron en el régimen de transparencia fiscal por importe de xxxxx €, cuyo ejercicio de origen es el período xxxx”*.

SOCIEDADES CIVILES (OBLIGACIONES Según Disp. Transitoria 32ª Ley 27/2014)

3. *Cuando la sociedad civil hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme a lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se aplicarán las siguientes reglas:*

- **a)** *La distribución de beneficios obtenidos en períodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades civiles, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirá el siguiente tratamiento:*
- *.../...*
 - **2.º** *Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, los beneficios percibidos no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.*

En el caso de que existan reservas dotadas con beneficios que tributaron en el régimen fiscal de sociedades civiles con objeto mercantil, consideramos que la Sociedad debe mencionar en la memoria que: *“al cierre del ejercicio de la sociedad mantiene reservas dotadas con beneficios que tributaron en el régimen de*



transparencia fiscal por importe de xxxxxx €, cuyo ejercicio de origen es el período xxxx “.

Referencia normativa: Disp. Transitoria 32ª Ley 27/2014

REVALORIZACIONES CONTABLES VOLUNTARIAS

Cuando en un ejercicio la Sociedad haya realizado revalorizaciones contables, y el importe revalorizado no hubiera sido integrado en la base imponible, deberá mencionar en la memoria los aspectos siguientes:

- a) Los elementos afectados.
- b) El período o períodos impositivos en que se practicaron.
- c) Importe revalorizado.

La inclusión de esta información en memoria será obligatoria para cada uno de los ejercicios en los que estos elementos figuren en el patrimonio de la Sociedad.

El ejemplo de información a incluir en la memoria propuesto sería el siguiente:

- *Referencia normativa: artículo 122 de la Ley 27/2014.*
- *Referencia normativa anterior: artículo 135 del RDL 4/2004.*

ACTUALIZACIONES DE BALANCES EJERCICIO 2012

En el ejercicio 2012 se promulgo La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. Entre estas medidas, en su artículo 9, se autorizó a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y a las personas físicas que realicen actividades económicas a realizar una actualización de su balance.

Entre las obligaciones contables recogidas en el apartado 12 del artículo 9, en primer lugar, se establecía la obligación de crear una partida en los fondos propios denominada “Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre”, en donde se recogía el efecto en el patrimonio neto de la revalorización de los activos neto de su efecto impositivo.

Por otra parte, en la memoria debe constar la siguiente información:

- a) Los criterios empleados en la actualización, con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas.

- b) El importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.
- c) El movimiento en el ejercicio de la cuenta de reserva de revalorización, indicando el saldo inicial y final y los aumentos y disminuciones de la cuenta experimentados en el ejercicio, explicando la causa justificativa de la variación.

Esta información se mencionará en la memoria en todos los ejercicios en los que los elementos patrimoniales figuren en el patrimonio de la Sociedad.

El ejemplo de información a incluir en la memoria propuesto sería el siguiente:

- En primer lugar, en la nota 4.- “Normas de registro y valoración”, habrá que indicar el criterio de valoración de los elementos acogidos a la revalorización. Normalmente, estos elementos se encuentran en las partidas de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, por lo que ponemos un ejemplo para el inmovilizado material, que puede ser trasladable al resto.

4.2 Inmovilizado material

“.../...La Sociedad se acogió a la actualización de balances de conformidad con la Ley 16/2012, de 27 diciembre. Por este motivo, en esta partida se encuentran registrados elementos de inmovilizado cuyo valor ha sido actualizado conforme a los criterios establecidos en el artículo 9.2 de esta Ley 16/2012 (véase nota 12.X de la memoria).

- Por otra parte, en el apartado 9.X de Fondos propios realizará una mención de la reserva indisponible constituida en el registro de la actualización.

9.X) Reserva actualización de balances artículo 9 de la Ley 16/2012:

La Sociedad, en cumplimiento de los requisitos exigidos para la actualización de balances del artículo de la Ley 16/2012, mantiene constituida una reserva indisponible por importe de XXXXXX euros, cuyo detalle, ejercicio de constitución y plazos de indisponibilidad se detallan en la Nota 12.X de la presente Memoria.

En cuanto a la información fundamental de la actualización de balances, esta podría incluirse en la nota correspondiente de inmovilizado o en la nota de Situación fiscal. Nuestro criterio en este documento ha sido el agrupar todos estos aspectos fiscales dentro de la nota de Situación fiscal, objeto de simplificar el seguimiento de estos aspectos fiscales. No obstante, en la nota de inmovilizado correspondiente habrá que realizar una mención sobre la actualización y referenciar a la nota de Situación fiscal.

5.- Inmovilizado material

“.../...En el inmovilizado material se encuentran elementos cuyo valor ha sido incrementado por la aplicación de la actualización de balances de la Ley 16/2012. Como resultado de la actualización, estos elementos, que figuraban en el activo del balance por la cantidad de XXXXXX euros, aumentaron su valor en un importe de XXXXXX euros.



La información correspondiente a estos elementos se expone en l nota 12.X de la presenta memoria.../...”

12.X Actualización de balances artículo 9 Ley 16/2012:

La Sociedad se acogió a la actualización de balances de conformidad con la Ley 16/2012, de 27 d diciembre. En este sentido, con fecha XX de XXXX de XXXX, la Junta General de Socios aprobó el balance de actualización formulado por el Órgano de Administración, lo que supuso un incremento del valor d inmovilizado material e inversiones inmobiliarias de XXXXX y XXXXX euros respectivamente; y, a su ve la creación de una reserva de revalorización por importe de XXXXX euros.

Conforme a lo recogido en esta Ley, el método utilizado para determinar el incremento de val consistió en aplicar sobre el valor de adquisición y la amortización acumulada los coeficientes d actualización de su ejercicio correspondiente. Por último, a este resultado se le corrigió el efecto producido por la estructura de financiación, multiplicándolo por el coeficiente de endeudamiento.

Asimismo, con cargo a la mencionada reserva revalorización, se contabilizó el efecto impositivo de la actualización -calculado mediante la aplicación de un tipo de gravamen del 5% sobre el incremento neto del valor-, siendo su importe de XXXXX euros.

Nota: Como se puede apreciar en el ejemplo anterior, la información detallada y comparativa de todos los elementos afectos a la actualización puede parecer algo desproporcionada, además, debe mantenerse durante todos los ejercicios que éstos permanezcan en el activo de la Sociedad. Quizás por este motivo, y a posteriori, el ICAC en la consulta nº 5 del BOICAC 92, sobre el tratamiento contable de esta actualización de balances, dice literalmente que:

“.../...en la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre los elementos más significativos objeto de actualización señalando el importe de los mismos, efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización y sobre el resultado del ejercicio, cuantificación de la cuenta de fondos propios denominada “Reserva de revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre”, movimiento de la citada cuenta durante el ejercicio, etcétera.../...”

Este párrafo al indicar, contrariando a la Ley, que se deberá informar sobre los elementos más significativos, podría dar a entender que existe la posibilidad de incluir la información anterior de forma agregada o resumida por partidas, principalmente, en los ejercicios posteriores a 2013. No obstante, también es destacable la finalización del párrafo, en donde se incluye un “etcétera” que deja la cuestión en una situación indeterminada.

Referencia normativa: artículo 9 .12 de la Ley 16/2012.

RESERVAS DE INVERSIONES EN CANARIAS

Las Sociedades, en relación con sus establecimientos situados en Canarias, tienen derecho a la reducción en la base imponible de las cantidades que destinen de sus beneficios obtenidos a la reserva para inversiones (RIC), con el límite del 90% de la parte del beneficio obtenido en el mismo período que no sea objeto de distribución y, siempre y cuando, se materialicen en un plazo de tres años en las inversiones que se establecen en la Ley 19/1994.

Las Sociedades que apliquen este incentivo fiscal, y mientras no se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994 (5 años), deberán informar en la memoria de las cuentas anuales de los aspectos siguientes:

- a) El importe de las dotaciones efectuadas a la reserva con indicación del ejercicio en que se efectuaron.
- b) El importe de la reserva pendiente de materialización, con indicación del ejercicio en que se hubiera dotado.
- c) El importe y la fecha de las inversiones, con indicación del ejercicio en que se produjo la dotación de la reserva, así como la identificación de los elementos patrimoniales en que se materializa.
- d) El importe y la fecha de las inversiones anticipadas a la dotación, previstas en el apartado 11 de este artículo, lo que se hará constar a partir de la memoria correspondiente al ejercicio en que las mismas se materializaron.
- e) El importe correspondiente a cualquier otro beneficio fiscal devengado con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo.
- f) El importe de las subvenciones solicitadas o concedidas por cualquier Administración pública con ocasión de cada inversión realizada como consecuencia de la materialización de la reserva regulada en este artículo.

En la aplicación de resultados, se deberá incluir un párrafo informando de la aplicación del resultado a constituir la reserva de inversiones en Canarias.

Referencia normativa: artículo 27 Ley 19/1994.

RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS Y CANJE DE VALORES

Las operaciones de reestructuración empresarial que se acojan al Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, deben cumplir una serie de obligaciones contables, en concreto, la Sociedad adquirente debe incluir en la memoria anual la información siguiente:

- a) Período impositivo en el que la entidad transmitente adquirió los bienes transmitidos.
- b) Último balance cerrado por la entidad transmitente.
- c) Relación de bienes adquiridos que se hayan incorporado a los libros de contabilidad por un valor diferente a aquél por el que figuraban en los de la entidad transmitente con anterioridad a la realización de la operación, expresando ambos valores, así como las correcciones valorativas constituidas en los libros de contabilidad de las dos entidades.
- d) Relación de beneficios fiscales disfrutados por la entidad transmitente, respecto de los que la entidad deba asumir el cumplimiento de determinados requisitos (artículo 84.1 de la Ley 27/2014).

A los efectos previstos en este apartado, la entidad transmitente estará obligada a comunicar dichos datos a la entidad adquirente.

Si la Sociedad renuncia a este régimen especial, mediante la integración en la base imponible de las rentas derivadas de la transmisión de la totalidad o parte de los elementos patrimoniales (artículo 77.2 de la Ley 27/2014), solo incluirá la información indicada en la letra d).

Además, los socios personas jurídicas deberán mencionar en la memoria anual los siguientes datos:

- a) Valor contable y fiscal de los valores entregados.
- b) Valor por el que se hayan contabilizado los valores recibidos.

Las menciones establecidas en los apartados anteriores deberán realizarse mientras permanezcan en el inventario los valores o elementos patrimoniales adquiridos o deban cumplirse los requisitos derivados de los incentivos fiscales disfrutados por la entidad transmitente.

Ejemplo de información a incluir en la memoria:

“La memoria de las cuentas anuales contiene un apartado que recoge la información relativa a las operaciones de reestructuración empresarial realizadas durante el ejercicio y que se denomina *Nota 19.- “Combinaciones de negocios”*. Con la finalidad de facilitar al usuario de las cuentas anuales la comprensión de la operación de



reestructuración, y aunque contraría el criterio seguido en este documento, consideramos más apropiado unificar en esta nota la información fiscal requerida en el artículo 86 de la Ley 27/2014. Evidentemente, la inclusión en una u otra nota dependerá del juicio profesional de cada uno.

Este ejemplo se ha realizado sobre una operación de fusión por absorción.

19.- Combinaciones de negocios

Durante el ejercicio 20XX la Sociedad ha adquirido un negocio mediante la absorción por fusión de la mercantil XXXXXX, S.L. (sociedad transmitente), que ha quedado disuelta y extinguida sin liquidación, y traspasando en bloque todos los elementos patrimoniales integrantes de su activo y pasivo a XXXXXX, S.L. (sociedad adquirente), que se ha subrogado plenamente en cuantos derechos y obligaciones procedan de la absorbida.

El proceso de fusión ha sido aprobado en la Junta General Extraordinaria de Socios celebrada el X de Julio de 20XX, considerándose ésta como la fecha de adquisición. Por su parte y de acuerdo con lo establecido en el R.D. 1159/2010, de 20 de mayo, la fecha de la fusión a efectos contables es el 1 de Enero de 2017, toda vez que las sociedades fusionadas formaban parte de un Grupo de empresas.

En el caso de que la fusión por absorción se realice por empresas que, con anterioridad a la misma, no formaban parte de un Grupo de empresas se propone la siguiente alternativa al párrafo anterior.

El proceso de fusión ha sido aprobado en la Junta General Extraordinaria de Socios celebrada el X de Julio de 20XX, considerándose ésta como la fecha de adquisición. Por su parte y de acuerdo con lo establecido en el R.D. 1159/2010, de 20 de mayo, la fecha de la fusión a efectos contables coincide con la fecha de adquisición, toda vez que las sociedades fusionadas no formaban parte de un Grupo de empresas con anterioridad a la misma.

A continuación, se describirían los motivos que fundamentan la operación.

(Descripción de los motivos que fundamentan la operación de reestructuración)

- *A continuación, el ejemplo de información requerida por el artículo 86 de la Ley 27/2014 es el siguiente:*

La operación de fusión se ha acogido al régimen de neutralidad fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, para lo cual, al objeto de conseguirlos beneficios fiscales en él establecidos y de acuerdo con la citada normativa, se ha efectuado la preceptiva comunicación a la Administración Tributaria en la forma y plazos reglamentariamente determinados.



En cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en el artículo 86 de la Ley 27/2004, de 27 de noviembre, por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la información requerida es: a) El detalle de los bienes transmitidos de la entidad absorbida a la absorbente y su fecha de adquisición como resultado de la fusión es el siguiente:

Elemento

Fecha adquisición

Valor de adquisición

Amortización Acumulada

Valor en libros (i)

Valor razonable (ii)

Totales (i)

Valor en libros de la sociedad transmitente en el momento de la adquisición que se obtiene de la diferencia entre el valor de adquisición original y su amortización acumulada.

(ii) En el caso de que los activos se hayan integrado por su valor razonable (NRV 19ª).

b) El balance de la sociedad absorbida al 31 de diciembre de 20XX-1, cuyas partidas han sido integradas en el proceso de fusión es el que se muestra a continuación.

(incluir balance de fusión de la sociedad transmitente)

- En el caso de que no se incorpore ningún bien por un valor diferente al que tenía en la sociedad transmitente, mencionaremos el párrafo siguiente: c) No se ha incorporado a los libros de contabilidad ningún bien por un valor diferente a aquél por el que figuraban en los de las entidades transmitentes con anterioridad a la realización de la operación.

- Si la sociedad ha asumido compromisos por los beneficios fiscales disfrutados por la sociedad transmitente: d) Respecto de beneficios fiscales disfrutados por la entidad transmitente, únicamente mencionar que la entidad adquirente se ha subrogado en el cumplimiento de todos los requisitos fiscales de la entidad transmitente. Los compromisos adquiridos por la Sociedad son los siguientes:

(Descripción de los compromisos)

- **Referencia normativa: artículo 86 Ley 27/2014.**
- **Referencia normativa anterior: artículo 93 RDL 4/2004.**



AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

Como consecuencia de la no tributación de los dividendos y participaciones en beneficios establecida en el Régimen especial de Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas (artículo 43 de la Ley 27/2014), las agrupaciones deberán incluir, a modo de control, información sobre los beneficios generados y su modo de tributación. Esta obligación de información también será de aplicación a las entidades que sean titulares de estas reservas.

Por lo mencionado en el párrafo anterior, en la memoria de las cuentas anuales se incluirá la siguiente información:

- a) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en régimen general.
- b) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en el régimen especial.
- c) En relación con las reservas que tributaron en el régimen especial, deberá distinguirse entre los que correspondieron a socios residentes en territorio español de aquellos que correspondieron a socios no residentes en territorio español.
- d) Detalle de la distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas realizadas, indicando la reserva que ha sido aplicada de entre las anteriores.

El mantenimiento de esta información en la memoria se realizará mientras existan beneficios aplicados a reservas que tributaron en el régimen especial.

En la medida en que resulte de aplicación, los partícipes de las uniones temporales de empresas sujetas al régimen especial también estarán obligados a incluir esta información en la memoria.

- **Referencia normativa: artículo 46 RDL 634/2015.**
- **Referencia normativa anterior: artículo 48 RD 1777/2004.**

INFORMACION EN MEMORIA SOBRE LAS RESERVAS

Como se ha mencionado en este documento, algunos de los beneficios fiscales tienen como requisito la constitución de reservas indisponibles durante un plazo determinado, o informar sobre el ejercicio de origen de las mismas y el tipo de tributación que se aplicó sobre los beneficios que la generaron.



Por este motivo, en los distintos apartados anteriores se ha incluido ejemplos de información a incluir en memoria en la nota de Fondos propios (nº 9.X), cuando éstas ven afectada su disponibilidad.

PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

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 Beneficios, establece que, con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan el reconocimiento de una provisión por el importe estimado de la deuda tributaria (artículo 18).

Como consecuencia de lo anterior, la Sociedad debe contabilizar una provisión en el momento que tenga una estimación de su importe, ya que el criterio de la Resolución es considerar estos pasivos contingentes como probables, aun cuando se trate de una mera propuesta de liquidación.

Por lo tanto, y con carácter general, solo se considera contingencia, y no deberá reconocerse un pasivo, cuando la Administración todavía no le haya facilitado a la Sociedad importe alguno.



INFORMACIÓN ANEXA AL DOCUMENTO:

Entidad patrimonial y concepto de actividad económica: verifique si se trata de una entidad patrimonial y, por tanto, no realiza una actividad económica. Es aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica (gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario). La consideración de una entidad como patrimonial tiene trascendencia a efectos de la compensación de bases imponibles negativas, tipo de gravamen o aplicación del régimen especial para las entidades de reducida dimensión, entre otros. Recuerde que para que la actividad de arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica se requiere que su ordenación se realice al menos a través de una persona empleada con contrato laboral y jornada completa (ya no se exige local).

Sociedades civiles como sujetos pasivos: recuerde que a partir de 2016 las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, que venían tributando en régimen de atribución de renta, pasan a ser contribuyentes del IS. No obstante, seguirán tributando por el IRPF, las sociedades civiles que realicen actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, mineras, así como las profesionales en el sentido de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales. Se establece un régimen fiscal especial para la disolución y liquidación de estas sociedades civiles durante los 6 primeros meses de 2016, operación a la que se le otorga un régimen de exención fiscal o diferimiento de impuestos. Para conocer si una sociedad civil pasa o no a ser contribuyente del IS, debemos saber qué significa tener objeto mercantil y cuando se tiene personalidad jurídica, no siendo ambos conceptos pacíficos.

Imputación temporal de gastos e ingresos: comprobar si en la contabilidad aparecen registrados gastos en un período anterior al de su devengo o ingresos en un período posterior al de su devengo. De ser así, tanto los gastos como los ingresos se imputarán en la base imponible del Impuesto correspondiente al período impositivo del devengo. Si su empresa tiene beneficios intente anticipar algunos gastos o retrase algunos ingresos a fin de año. En caso de tener pérdidas haga lo contrario, cumpliendo siempre los criterios de imputación temporal.

Operaciones con precio aplazado: podemos aprovechar este criterio de imputación temporal en las operaciones a plazos. Recuerde la regla especial será también aplicable a prestaciones de servicios. Además, las rentas se entienden obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los cobros, salvo que la entidad decida aplicar devengo, y no cuando se produzca el cobro.



Amortizaciones: Revisar los métodos y porcentajes de amortización utilizados en contabilidad para ver si son admitidos por la norma fiscal o si existe la posibilidad de aprovechar al máximo este gasto para rebajar la base imponible del Impuesto. Recuerde que se han eliminado las tablas de amortización existentes hasta ahora y se sustituyen por una tabla simplificada común para todos los sectores de actividad. En el método de tablas, se puede cambiar de un año a otro entre el coeficiente máximo y mínimo.

Se podrán amortizar libremente, por todas las entidades, los elementos nuevos del inmovilizado material cuyo valor unitario no exceda de 300€, con un límite de 25.000€ por período impositivo. El inmovilizado intangible con vida útil definida se amortizará fiscalmente atendiendo a su vida útil.

Pérdidas por deterioro: ya no son deducibles los deterioros contables, salvo existencias e insolvencias de deudores. No obstante, hay que prestar atención a la reversión deterioros que en su día fueron fiscalmente deducibles (activos materiales, las inversiones inmobiliarias o intangibles y valores de renta fija que cotizan). En estos casos hay que atender a la naturaleza del activo que revierte para determinar el momento temporal de imputación en la base imponible del Impuesto.

Gastos no deducibles: hay que identificar las distintas partidas de gastos contables que no son fiscalmente deducibles -multas, sanciones penales o administrativas, liberalidades o donativos-. En su caso habrá que realizar un ajuste positivo al resultado contable por el importe del gasto contabilizado. Recuerde que los gastos por atenciones a clientes y proveedores siguen siendo deducibles, pero con el límite anual del 1% del importe neto de la cifra de negocios, y que no se considera una liberalidad retribuir a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, y tampoco por realizar otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral.

Hay que tener presente que no son deducibles los gastos derivados de la extinción de la relación laboral común, especial, o de una relación mercantil como es la de los administradores o miembros de Consejos de Administración que excedan, para cada perceptor, de 1.000.000€, o en caso de resultar superior, del importe que esté exento por indemnizaciones por despido o cese del trabajador establecido en la normativa del IRPF (recuerde que esta exención se limita a la cantidad de 180.000€).

Atención: Si se remunera el cargo de administrador en una entidad habrá que tener cuidado de que esté prevista dicha remuneración estatutariamente porque, en caso



contrario, las retribuciones pagadas no serán deducibles. Ahora bien, la Ley del Impuesto sobre Sociedades sí considera deducibles las retribuciones pagadas a administradores por un cargo de alta dirección, si bien no debemos olvidar que la Ley de Sociedades de Capital también exige determinados requisitos mercantiles en este caso.

Gastos financieros: tenga presente que se limita la deducción de gastos financieros al 30% del beneficio operativo del ejercicio (con la posibilidad, siguiendo determinadas reglas, de deducir los excesos en los ejercicios siguientes) pero permitiendo deducir en todo caso los gastos del ejercicio hasta 1.000.000€ (si el período impositivo de la entidad tiene una duración inferior al año, debe prorratearse en función de la duración del período impositivo respecto del año). No se aplica este límite en el período impositivo en el que se produzca la extinción de la entidad, excepto en determinados supuestos de reestructuración empresarial u operaciones dentro del grupo fiscal.

Operaciones vinculadas: es básico que a fin de año una entidad revise las operaciones vinculadas realizadas en el período impositivo. Al cierre tendremos que identificar estas operaciones y hacer el ejercicio de valorarlas a precio de mercado a lo que, en general, también obliga la norma contable. Recuerde que para que se produzca el supuesto de vinculación socio-sociedad, el porcentaje mínimo de participación ha de ser el 25%. Desaparece el supuesto de vinculación entre una entidad y los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas pertenezcan al mismo grupo del art. 42 del Código de Comercio y siguen considerándose partes vinculadas una sociedad y sus consejeros y administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones. En cuanto a la norma de seguridad para sociedades de profesionales, se flexibilizan los requisitos exigidos para aplicarla. Con respecto al ajuste secundario se prevé que no se le dé ese tratamiento a las rentas puestas de manifiesto por la diferente valoración cuando las personas vinculadas se restituyan la diferencia. Y además, se simplifica el actual régimen de documentación para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, y con relación a los métodos de valoración no se incluye ya una jerarquía de métodos, admitiéndose, con carácter subsidiario, cualquier método y técnica de valoración que respete el principio de libre competencia.

Atención: Hay que recordar que las obligaciones de información país por país, en línea con los últimos trabajos desarrollados por la OCDE en el marco de la Acción 13 del Plan establecido dentro del Proyecto BEPS, será exigible para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.



Reserva de capitalización: aproveche esta figura para incentivar la reinversión (que sustituye a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la deducción por inversión de beneficios, que se eliminaron con la reforma fiscal) y la capitalización de las sociedades. Así, los contribuyentes sujetos al tipo general de gravamen (25%) o al del 30% puedan reducir su base imponible en un 10% del importe del incremento de sus fondos propios en la medida que este incremento se mantenga durante un plazo de 5 años y se dote una reserva por el importe de la reducción, debidamente separada e indisponible durante estos 5 años.

Exención para eliminar la doble imposición interna e internacional: si se cumplen una serie de requisitos, la doble imposición se corregirá por el método de exención. No será de aplicación la exención si la participada reside en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que sea un país de la Unión Europea y se demuestren motivos económicos válidos. Para aplicar la exención por los dividendos percibidos de entidades residentes la participación directa o indirecta en la entidad que reparte el dividendo ha de ser, como mínimo, del 5% o que el valor de adquisición de la participación sea de un mínimo de 20 millones de euros. Si la participada es una entidad no residente, además del requisito anterior se exige que esté sometida a un impuesto análogo con tipo nominal de, al menos, el 10%, y sirve para cumplir el requisito que exista Convenio para evitar la doble imposición con ese país con cláusula de intercambio de información.

Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores: recuerde que, aunque se ha eliminado el límite temporal, que era de 18 años, para compensar las bases imponibles negativas, se sigue limitando la cuantía a compensar en 1.000.000€. Hasta esa cuantía siempre se podrán compensar sin restricción, pero a partir de la misma sólo se podrá compensar hasta el 60% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización (el 70% en 2017 y siguientes).

Empresas de reducida dimensión (ERD): recuerde que serán aquellas cuya cifra de negocios sea inferior a 10.000.000 € en el período impositivo inmediatamente anterior, con la ventaja de que pueden aplicar los incentivos fiscales que para estas empresas establece la norma. El régimen especial de ERD se sigue aplicando, aunque se supere dicha cuantía de 10 millones de cifra de negocios en los 3 ejercicios inmediatos y siguientes al ejercicio en el que se sobrepasó el límite, siempre que haya cumplido las condiciones para aplicar el régimen de ERD en el período en el que superó y en los 2 anteriores.



Hay que recordar que se ha suprimido la libertad de amortización para bienes de escaso valor, al establecerse con carácter general, si bien con otros límites que hemos visto en el apartado dedicado a la amortización; desaparece la amortización acelerada para los bienes en los que se materializó la reinversión del importe obtenido en la transmisión de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, y se crea una reserva de nivelación que consiste en una reducción de la base imponible de hasta el 10% de su importe con un máximo absoluto de un millón de euros en el año. Si el contribuyente tiene una base negativa en los cinco ejercicios siguientes, se reduce la misma en el importe de la minoración aplicada por esta reserva y, en caso contrario, las cantidades minoradas se suman a la base positiva del quinto año, actuando en este caso como un simple diferimiento.

Nuevos tipos de gravamen: recuerde que el tipo de gravamen general y el de las empresas de reducida dimensión, y microempresas para a ser del 25% en 2016. Las entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas tributarán al 15% durante los dos primeros periodos (salvo que deban tributar a un tipo inferior). No se aplicará este tipo a las entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial. Para las Cooperativas fiscalmente protegidas, el resultado cooperativo tributa al 20% y el extra cooperativo al 25%.

Aprovechar las deducciones en la cuota y sus límites: las deducciones constituyen una buena herramienta de optimización fiscal de la que las empresas deben hacer adecuado uso, respetando los límites legales aplicables en el ejercicio 2016. Tenga presente que han desaparecido la mayoría de las deducciones (para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, medioambientales, formación, por inversión de beneficios y por reinversión de beneficios extraordinarios), manteniéndose las deducciones por creación de empleo y para trabajadores con discapacidad, así como la deducción por I+D+i, la de producciones cinematográficas (se fija en un 20% para el primer millón de euros de base de la deducción y en un 18% para el resto, limitando la cuantía de la deducción a 3 millones de euros sin distinguir al productor del coproductor) y que podrá aplicar una deducción para productores registrados en España que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras, y que realicen gastos en territorio español, con un porcentaje del 15% de los mismos, así como la deducción por la producción y exhibición de espectáculo.

EJEMPLOS REVERSIÓN DETERIOROS PARTICIPACIONES

En el ejercicio 2010 la sociedad AAA adquiere 200 participaciones sociales de la sociedad BBB por importe de 2.000 €. Al cierre del ejercicio 2010 sufrieron un deterioro de 350 € que fue contabilizado y deducido en IS.



Supuesto A: El deterioro no ha revertido y posiblemente la empresa se va a liquidar en los próximos años:

Reversión fiscal de deterioro: $350/5 = 70$ € (diferencia permanente positiva)

Diferencia temporaria positiva: $0,25 \times 70 = 17,5$ € (reconociendo un activo pues entiendo que voy a liquidar y sería deducible el deterioro)

31/12/2016

17,5 (474) Activos por Impuesto Diferido a (6301) Impuesto Diferido 17,5

Supuesto B: En el año 2016 el deterioro revierte 150 € y entiendo que la empresa se va a liquidar en los próximos años.

Ingreso contable y fiscal de 150 €

31/12/2016

150 (296) Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo

a (796) Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo 150

Reversión fiscal de deterioro: $200/4 = 40$ € (diferencia permanente positiva)

Diferencia temporaria positiva: $0,25 \times 40 = 10$ € (reconociendo un activo pues entiendo que voy a liquidar y sería deducible el deterioro)

31/12/2016

10 (474) Activos por Impuesto Diferido a (6301) Impuesto Diferido 10

Supuesto C: En el año 2016 el deterioro no revierte y entiendo que la empresa no se va a extinguir.

Reversión fiscal de deterioro: $350/5 = 70$ € (diferencia permanente positiva) y procedería dar de baja el activo por impuesto diferido:

31/12/2016

17,5 (6301) Impuesto Diferido a (474) Activos por Impuesto Diferido 17,5

Supuesto D: En el año 2016 el deterioro revierte en 150 € y entiendo que la empresa no se va a extinguir.



Ingreso contable y fiscal de 150 €

31/12/2016

150 (296) Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo a
(796) Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a
largo plazo 150

Reversión fiscal de deterioro: $200/4 = 50$ € (diferencia permanente positiva) y
procedería dar de baja el activo por impuesto diferido:

31/12/2016

12,5 (6301) Impuesto Diferido a (474) Activos por Impuesto Diferido 12,5

- Para deterioros posteriores al 01/01/2013 y hasta el 31/12/2016, cabe señalar, que estos no eran deducibles fiscalmente, salvo en la enajenación. Esto suponía que yo iba a tener contabilizado en mi balance un activo por diferencias temporarias, pues tendría un gasto contable no fiscal en ese momento, pero sí en un futuro, al enajenar las participaciones, por tanto, tendría una diferencia temporal. En el futuro, tendríamos ingreso contable, dependiendo si tenemos reversión o no. El ICAC, nos dice en su consulta 1 de 28 de febrero de 2017, que, si esta sociedad no se va a liquidar, como no va a ser deducible el deterioro, vayamos dando de baja el activo de forma proporcional. Si aplicáramos la Resolución del ICAC del Impuesto sobre Sociedades, en teoría tendríamos que dar de baja el 100% del activo por diferencias temporarias, pues ya no va a ser deducible. Si la sociedad, no se pretendiera liquidar, no daría de baja el activo por diferencias temporarias contabilizado. Ejemplo:

En el ejercicio 2015 la sociedad AAA adquiere 200 participaciones sociales de la sociedad BBB por importe de 2.000 €. Al cierre del ejercicio 2015 sufrieron un deterioro de 350 € que fue contabilizado y reconocido un activo por diferencias temporarias.

Supuesto A: El deterioro no ha revertido y entiendo que la empresa se va a liquidar en los próximos años:

No procedería asiento contable, pues no tendríamos que dar de baja el activo por diferencias temporarias contabilizado en su día, pues al liquidarse la compañía sería deducible.

Supuesto B: El deterioro no ha revertido y entiendo que la empresa no se va a liquidar en los próximos años:

Tendríamos que dar de baja el activo por diferencias temporarias contabilizado en su día, pues al entender que la empresa no se va a liquidar, no sería deducible.



En la consulta 1 del ICAC de 28 de febrero de 2017, se enumera un supuesto raro y especial de aplicación de deterioro “sin inscripción contable”. Puede ocurrir que tengamos en balance un pasivo, deducción fiscal no contabilizada, art. 12.4 de la antigua LIS (deterioros de empresas del grupo). En las empresas del grupo, el deterioro fiscal se calcula sobre el patrimonio neto, teniendo en cuenta las plusvalías en el momento de la compra (lo decía el PGC 1990) y desde el punto de vista contable el deterioro se calcula, sobre el patrimonio corregido por las plusvalías en el momento de hacer el test de deterioro, por tanto, puede ocurrir que fiscalmente tuviera derecho a la deducción correspondiente a la plusvalía que tenía en el momento de la compra, que no tuvo reflejo contable, teniendo en mi balance un pasivo por diferencias temporarias que tendré que dar de baja.