ACCID

Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció

DOCUMENTS ELABORATS PER LA

COMISSIÓ DE

COMPTABILITAT I FISCALITAT

DURANT L'EXERCICI

2018

Índex

MEMBRES DE LA COMISSIÓ 5

CALENDARI DE REUNIONS 5

COMENTARI I DISCUSSIÓ DE CONSULTES 7
V0165-17. Tractament fiscal dels ingressos i despeses derivats d'una reestructuració de passiu 9
V0245-17. Tractament fiscal dels ingressos i despeses derivats d'una cobertura d'interessos 16
V1860-17. Tractament fiscal dels royalties en una franquícia 23
V0246-17. Deduïbilitat del deteriorament d'un crèdit a una empresa vinculada. 31
BOICAC 115 (setembre-2018). Consulta 1. Tractament comptable de l'IVA en donacions d'immobilitzat 32
BOICAC 115 (setembre-2018). Consulta 3. Comptabilització de despeses d'intermediació en l'adquisició d'accions d'un societat 33
Servei de consultes comptables ACCID. Consulta sobre l'import a dotar per la reserva de capitalització 34
Servei de consultes comptables ACCID. Sobre la manera de comptabilitzar factures rectificatives 39

ALTRES DOCUMENTS DE LA COMISSIÓ 42
Comptes Anuals: informació fiscal a incloure a la Memòria. Conferència del dia 07 de juny de 2018 43
Informacio fiscal a incloure en la memòria dels comptes anuals 43
Informació país per país 69

MEMBRES DE LA COMISSIÓ

Al llarg de 2018 han estat membres de la Comissió les següents persones

Balaguer, Josep C.
Baqués, Jordi
Bru, Antoni
Casals Potrony, Joan
Coll Capellan, Ma. del Carme
Constans, Anselm
Doce, Santiago
Eixarch, Marcel·lí
Galipienso, José Luís
García Martin, Josep M.
García Pons, Martí
Gómez Valls, Francesc
Guerra Martínez, Fco. Javier
Izquierdo Martín, Deogracias
Lizanda Cuevas, José Manuel
Madrid, Anna Maria
Muñoz i Lluch, Andreu
Noguera i Amiel, Josep Maria
Osés Garcia, Xavier
Palos, Domingo
Pallarès, Joaquim
Ramírez Sánchez, Carlos
Rodríguez García, Ferran
Sans Villalonga, Miquel
Sotelo Lopez, Juan José
Torras, Josep
Vidal Wagner, Guillermo

CALENDARI DE REUNIONS

2015-2016	2016-2017	2017-2018	2018-2019
05/10/2015	10/10/2016	09/10/2017	08/10/2018
23/11/2015	21/11/2016	20/11/2017	19/11/2018
25/01/2016	23/01/2017	12/02/2018	11/02/2019
07/03/2016	13/03/2017	12/03/2018	11/03/2019
25/04/2016	24/04/2017	07/05/2018	13/05/2019
13/06/2016	12/06/2017	11/06/2018	10/06/2019

COMENTARI I DISCUSSIÓ DE CONSULTES

- Si no s'indica el contrari, los Notes tenen el suport de tota la Comissió
- Cal considerar la data d'emissió de cada Nota, ja que l'evolució de la normativa, en sentit ampli, pot fer que el seu contingut esdevingui totalment o parcialment obsolet.
- La Comissió fa unes sis reunions anuals. A les Notes tècniques només es transcriuen els temes tractats o els documents relacionats

V0165-17. Tractament fiscal dels ingressos i despeses derivats d'una reestructuració de passiu

V0165-17, de 24 de enero de 2017 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

enlace al texto de la consulta

Ponent: Xavier Osés

Plantejament de la consulta

Una entitat presenta deutes amb diferents entitats financeres amb les que no està vinculada. Els deutes estan inicialment valorats pel seu valor nominal. Renegocia les condicions de venciment i tipus d'interès dels deutes dividint-los en dos blocs. El primer dels blocs suportarà un tipus d'interès de mercat, variable en afegir un diferencial a l'Euribor periòdicament determinat. D'aquest bloc no es dedueix que s'hagi de fer cap ajustament en el valor comptable del deute.

El segon dels blocs de deute suportarà un tipus d'interès inferior al de mercat. Com que les condicions del deute antic són substancialment diferents a les del deute nou, essent que aquest s'ha d'enregistrar pel valor actual dels fluxos compromesos (que són baixos, en contenir un tipus d'interès inferior al de mercat) es dedueix un diferencial entre ambdós imports que s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys, en aquest cas com ingrés. El tipus d'interès efectiu del nou préstec serà el de mercat del moment de la reestructuració i comportarà la meritació d'interessos en els propers exercicis, carregats com despesa en el compte de resultats, precisament en funció d'aquest TIE que no coincideix amb el tipus acordat en el refinançament.

La consulta gira sobre el còmput de l'ingrés comptable reconegut en la data de reestructuració i els interessos del exercicis següents i, en particular, sobre la incidència d'aquestes partides en el límit de despeses financeres netes deduïbles que estableix l'article 16 de LIS.

Resposta

La resposta de l'administració comença fent referència als articles de Llei d'Impost sobre Societats (LIS) que farà servir en l'anàlisi, que contenen els següents enraonaments:

- Els ingressos i despeses s'imputaran al període fiscal en que es meritin, d'acord amb la normativa comptable (art.11)
- Les despeses financeres netes seran deduïbles amb el límit del 30 per cent del benefici operatiu de l'exercici (art.16). A aquests efectes s'entendrà per despeses financeres netes l'excés de despeses financeres, sense considerar les que es refereixen a les lletres g), h) i j) de l'article 15, respecte dels ingressos derivats de la cessió a tercers de capitals propis meritats en el període impositiu.

També es menciona la Resolució de 16 de juliol de 2012 de la Dirección General de Tributos, en relació amb la limitació en la deduibilitat de despeses financeres a l'Impost sobre Societats. És d'aquesta resolució que s'extreu el concepte clau dels enraonaments a la resposta donada, ja que es menciona que "tant les despeses com els ingressos que s'han de prendre en consideració als efectes d'aplicació del límit establert han d'estar relacionats amb l'endeutament

empresarial", el que vol dir amb el finançament aliè. Això exclou algunes despeses com ara les actualitzacions de provisions o els interessos que després hagin estat incorporats al valor dels actius immobilitzats o a les existències.

Respecte als ingressos financers que es poden considerar en el límit, han de ser aquells procedents de la cessió a tercers de capitals propis, als efectes de fer homogènies les partides que intervenen en el càlcul, que han d'estar relacionades amb l'endeutament empresarial.

En la resolució es mencionen fins i tot un seguit de comptes comptables que s'haurien de considerar (661, 662, 664, 665, 761, 762) junt amb altres partides que han de ser corregides o recol·locades en l'apartat de les despeses financeres netes o en el del benefici operatiu.

El cas particular d'aquesta consulta planteja que en el moment de la reestructuració del deute s'imputarà un ingrés financer o excepcional per la diferència entre el valor en llibres del passiu que es considera cancel·lat i el valor del nou passiu assumit.

En els anys posteriors s'imputarà una despesa financera pels interessos del nou passiu per l'efecte de l'actualització dels fluxos compromesos d'aquest nou passiu.

Com vulgui que els imports, tant l'ingrés com les despeses posteriors per interessos, són anotacions comptables d'acord amb la normativa mercantil i en aplicació dels principis i criteris del PGC, però no han suposat desemborsament explícit d'efectiu, subsistia el dubte sobre la possibilitat de considerar-los en el càlcul del límit.

L'Administració fa una interpretació favorable, de manera que entén que totes dues partides estan relacionades amb l'endeutament empresarial i que s'han de considerar ambdues en el concepte de despeses financeres netes, per evitar "asimetries fiscals sense justificació raonable". I això, subratlla la resposta a la consulta, amb independència del tractament comptable que rebin les partides, "pel simple fet de que les convencions comptables les reconeguin en diferents partides del compte de pèrdues i guanys"

Anàlisi

El PGC tracta la reestructuració de deutes d'una manera indirecta, quan regula la baixa de passius financers en la Norma de Registre i Valoració Nº 9 sobre Instruments Financers, apartat 9.3.5. A aquesta norma es fa servir un enfocament diferent quan hi ha un intercanvi de passius financers (aquí encaixaria la reestructuració de passius que es menciona a la consulta) depenent de que siguin:

- Intercanvis de passius que no tinguin condicions substancialment diferents. En aquests casos no es dóna de baixa el passiu preexistent, el valor del qual es modificarà per les comissions i costos de l'intercanvi. S'haurà de calcular una nova TIE igualant el valor en llibres del passiu, modificat per les comissions, amb els fluxos de pagaments de les noves condicions del passiu renovat. L'efecte en compte de pèrdues i guanys quedarà diferit al nou període de venciment, per meritació segons la nova TIE.
- Intercanvis de passius que tinguin condicions substancialment diferents. En aquests casos es considera que hi ha una cancel·lació del passiu preexistent, el qual s'ha de donar de baixa, i que pot donar lloc a un resultat a imputar al compte de pèrdues i guanys en el moment de l'intercanvi. El nou passiu assumit a l'intercanvi s'ha de reconèixer aplicant les normes habituals de reconeixement de passius, en particular en el que fa referència a les despeses d'adquisició.

Per aplicar un o un altre enfocament s'ha de conèixer si els passius intercanviats tenen condicions substancialment diferents o no. En el PGC el criteri diferenciador és un de quantitatiu que consisteix a comprovar si el valor actual dels fluxos del nou passiu és un 10% diferent del valor actual dels fluxos del passiu preexistent, descomptats tots dos amb el TIE del passiu preexistent.

Si se supera el 10% de diferència s'entén que els passius són diferents, si no se superés el 10%, s'entén que són similars.

Restarà al criteri de qui redacta els comptes anyals interpretar si la referència s'ha de superar folgadament o si xifres aproximades al 10% també poden significar que els passius són diferents. És a dir, que la interpretació de la dissimilitud entre passius té com a referència aquesta xifra quantitativa, però més enllà de les matemàtiques podrien tenir-se en compte criteris qualitatius més rellevants que potser no han quedat prou reflectits en els fluxos previstos del passiu (com ara possibles clàusules de cancel·lació anticipada o d'aplaçament pactat del venciment, garanties addicionals com avals, canvis de moneda…)

Aquests altres criteris qualitatius no són mencionats al PGC expressament, però.

Els criteris comptables aplicats tenen transcendència fiscal a l'Impost sobre Societats, com molt bé menciona la resposta a la consulta, tal manera que els ingressos i despeses comptabilitzades d'acord amb criteris del PGC també composaran la base imposable de l'impost.

Altra cosa és que la normativa tributària imposi límits, condicions o modificacions a contemplar en el moment de les liquidacions. Com és el cas de l'art.16 LIS que utilitza dos conceptes no estrictament comptables: les despeses financeres netes i el benefici operatiu. Tots dos conceptes no estan definits a la norma comptable, essent necessari que es delimitin en aquell camp que les fa servir, el fiscal, sense haver de fer-ho en l'altre si no li és una magnitud transcendent.

Per això l'administració va haver de detallar en la Resolució 16-07-2012 que s'entenia per una cosa i per l'altre, sense que s'hagués d'entendre una coincidència del tractament comptable i fiscal. És a dir, que poden subsistir diferents tractaments i classificacions comptables (l'ingrés d'una reestructuració de deutes potser un ingrés excepcional) i fiscals (el mateix ingrés d'una reestructuració de deutes s'interpreta com una reducció de les despeses financeres netes).

En el cas de la consulta, no era la qüestió a analitzar si la comptabilitat i la fiscalitat divergeixen conceptualment. Més aviat era si una partida d'ajust en la valoració d'un passiu i els interessos calculats d'aquell passiu s'han de considerar fiscalment com "despeses financeres netes", a la qual cosa l'Administració contesta donant suport a uns criteris clarament fiscals:

- Homogeneïtzació de les partides a incloure en les despeses financeres netes
- Relació amb l'endeutament empresarial
- Tractament correlatiu d'ingressos i despeses relacionades entre si o absència d'asimetries fiscals injustificables

Tot i que la consulta no menciona el detall que ara comentarem, entenem que si l'empresa ha comptabilitzat l'ingrés de la reestructuració com un resultat no financer i, per tant, l'ha inclòs en el càlcul del "benefici operatiu", haurà de restar aquesta partida per calcular la base del límit del 30% mencionat a l'art.16 LIS, doncs ja l'haurà considerat entre les "despeses financeres netes".

Exemple de comptabilització

La societat PROPAY presenta una delicada situació financera amb un endeutament al qual no pot fer front amb facilitat per la qual cosa decideix que una part dels seus passius han de ser renegociats amb els creditors. En concret presenta uns deutes que en l'actualitat tenen les següents característiques i dates de venciment previstes

Deute actual	
Saldo pendent	300.000 €
Tipus d'interès	3,00%

	any		
	1	2	3
devolució principal	100.000,00	100.000,00	100.000,00
interessos	3.000,00	6.090,00	9.272,70
total flux de pagament	**103.000,00**	**106.090,00**	**109.272,70**

Considerant les previsions de generació de fluxos de l'empresa i les perspectives dels seus mercats, s'ha pactat amb els creditors dividir els deutes en dos paquets de manera que els deutes que ara existien seran renovats per meitats. La primera meitat del deute viu, o sigui 150.000 €, serà canviat per altres préstecs amb les següents característiques:

Nou deute TRAM 1	
Principal	150.000 €
Tipus d'interès	4,00%

	any		
	1	2	3
devolució principal	50.000,00	50.000,00	50.000,00
interessos	2.000,00	4.080,00	6.243,20
total flux de pagament	**52.000,00**	**54.080,00**	**56.243,20**

En aquest primer tram s'han conservat els venciments originals dels tres primers anys, amb reemborsament igual a cada any com originalment estava previst, però s'ha revisat el tipus d'interès per aplicar el que en el moment de la renovació és el tipus vigent en el mercat per operacions similars, el 4% anual.

En el segon tram s'aplicaran les següents característiques:

Nou deute TRAM 2	
Principal	150.000 €
Tipus d'interès	0,00%

	any					
	1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**
devolució principal				**50.000 €**	**50.000 €**	**50.000 €**
interessos				-	-	-
total flux de pagament				**50.000 €**	**50.000 €**	**50.000 €**

En aquest segon tram hi ha uns primers tres anys sense fluxos i després es farà un pagament per parts iguals en els tres anys següents. No hi ha recàrrec explícit d'interessos.

Per analitzar si hi ha les condicions dels deutes de cada tram són similars a les del deute preexistent, hem d'analitzar el valor actual de tots ells, descomptant-los al 3% que era el TIE del deute inicial.

	any		
Deute inicial	1	2	3
Fluxos de pagament	51.500,00	53.045,00	54.636,35
Factor actualització 3%	1,0300	1,0609	1,0927
Valor actual de fluxos	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Suma valor actual	**150.000,00**		

	any		
Tram 1	1	2	3
Fluxos de pagament	52.000,00	54.080,00	56.243,20
Factor actualització 3%	1,0300	1,0609	1,0927
Valor actual de fluxos	50.485,44	50.975,59	51.470,50
Suma valor actual	**152.931,52**		

	any		
Tram 2	4	5	6
Fluxos de pagament	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Factor actualització 3%	1,1255	1,1593	1,1941
Valor actual de fluxos	44.424,35	43.130,44	41.874,21
Suma valor actual	**129.429,0**		

El que es pot resumir en el següent quadre on també hem calculat quin percentatge suposa la diferència entre els valors actuals dels deutes antic i nou.

	tram 1	tram 2	total
fluxos inicials descomptats al 3%	150.000,00	150.000,00	300.000,00
fluxos nous descomptats al 3%	152.931,52	129.429,00	282.360,52
diferències	**2.931,52**	**- 20.571,00**	**- 17.639,48**
diferència en % sobre inicials	**1,95%**	**-13,71%**	**-5,88%**

Així el deute del tram 1 és similar al preexistent, ja que la diferència entre els valors actuals de tots dos és només del 1,95%. En aquest deute no hi haurà una modificació comptable dels 150.000 euros pels quals apareix, el que si canviarà, serà el TIE en què s'imputarà interessos en els tres anys següents, que serà del 4% (quan fins ara era del 3%), ja que s'han acordat un nou tipus d'interès aplicable a partir d'aquell moment.

El deute del tram 2 és substancialment diferent de l'inicial perquè la diferència en valors actuals és del 13,71%, més del 10%. Així haurem de donar de baixa el passiu preexistent i assumir el nou passiu pel valor actual (tot i que hi ha una part dels deutes que té venciment en un any, curt termini per tant, agruparem tota la partida en el deute de llarg termini, per simplificar). El valor del nou passiu és el resultat d'actualitzar els seus fluxos amb el TIE de mercat del moment, el 4%, el que recollim en el següent quadre.

	any		
Tram 2	4	5	6
Fluxos de pagament	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Factor actualització 4%	1,1699	1,2167	1,2653
Valor actual de fluxos	42.740,21	41.096,36	39.515,73
Suma valor actual	**123.352,29**		

L'assentament de reestructuració del deute serà el següent, amb una imputació a ingressos per la diferència entre el valor en llibres del passiu donat de baixa i el valor assumit del passiu.

Compte	Descripció	Deure	Haver
171	Deutes a llarg termini (deute inicial)	150.000,00	
171	Deutes a llarg termini (deute nou, tram 2)		123.352,29
778	Ingressos excepcionals		26.647,71

Aquest ingrés es considerarà entre les despeses financeres netes als efectes del límit del 30% de l'art.16 LIS. Altrament l'assentament també es podia haver confeccionat abonant a un compte d'ingressos financers.

A partir d'aquest moment el deute meritarà interessos amb el TIE del 4%. Pel primer any l'assentament seria un import de 123.352,29 x 4% = 4.934,09 euros

Compte	Descripció	Deure	Haver
662	Interessos de deutes	4.934,09	
171	Deutes a llarg termini (deute nou, tram 2)		4.934,09

Aquesta despesa per 4.934,09 euros també es considerarà en el límit del 30% de l'art.16 LIS. D'altra banda també hi haurà uns interessos a comptabilitzar pel deute del tram 1 en 150.000 x 4% = 6.200 euros que també es consideraran en el límit de l'art.16 LIS.

Compte	Descripció	Deure	Haver
662	Interessos de deutes	6.200,00	
171	Deutes a llarg termini (deute nou, tram 1)		6.200,00

En aquest cas hem confeccionat un exemple en què un deute inicial es divideix en dos trams amb característiques diferents entre ells mateixos, així doncs hem enraonat que els dos nous préstecs són unitats autònomes que han de tractar-se separadament. Un altre cas hagués estat si els dos nous préstecs no haguessin pogut tractar-se separadament i tots dos en conjunt s'entenguessin com un únic deute nou, a efectes comptables (per exemple si són amb la mateixa entitat, que a més a més també és el creditor anterior, per exemple si tenen garanties comunes,

condicions de compliment creuades, o altres qüestions qualitativament rellevants). En tal cas els dos trams del nou deute s'haurien de tractar comptablement com un de sol i, vistos els números d'aquest exemple, no tindrien característiques significativament diferents de l'inicial, ja que no va superar el 10% requerit (arriba només a un 5,88%).

V0245-17. Tractament fiscal dels ingressos i despeses derivats d'una cobertura d'interessos

V0245-17, de 31 de enero de 2017 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

enlace al texto de la consulta

Ponent: Josep Maria Garcia

Plantejament de la Consulta

La entidad consultante está expuesta a las variaciones en las curvas de tipo de interés al mantener deuda con entidades financieras a interés variable. En este sentido, el consultante ha formalizado en 2015 contratos de cobertura de riesgo de tipos de interés, básicamente a través de contratos con estructuras que limitan los tipos de interés máximos.

Los instrumentos financieros derivados contratados se encuentran vinculados directamente con la deuda, teniendo una vocación inequívoca de cobertura de la misma al limitar los tipos de interés máximos que deriven de la deuda existente.

No obstante, a 31 de diciembre de 2015, dicho instrumento no ha sido definido como una relación de cobertura contable sino como especulativo, como consecuencia de la situación excepcional actual de curva de tipos de interés (EURIBOR) cercanos al 0% o negativo. Consecuentemente, la parte de la ganancia o pérdida correspondiente a la variación de su valor razonable ha sido reconocida directamente en el epígrafe "Variación del valor razonable en instrumentos financieros" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se prevé la calificación contable del instrumento como derivado de cobertura en los ejercicios siguientes, una vez que desaparezcan las circunstancias excepcionales de los tipos de interés.

El consultante persigue confirmación de la consideración como gasto o ingreso financiero a los efectos de la aplicación del artículo 16.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a los ingresos y gastos registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias en relación con el instrumento financiero derivado contratado que tiene vinculación directa con el endeudamiento y una vocación inequívoca de cobertura al limitar los tipos de interés máximos que deriven de la deuda existente, pero que no ha sido calificado contablemente como tal como consecuencia de las circunstancias excepcionales actuales de los tipos de interés.

De manera particular, confirmación que a los gastos e ingresos que se registren en la cuenta de pérdidas y ganancias y que traigan causa del instrumento financiero derivado expuesto, no haya que otorgarles un tratamiento fiscal diferente (sujetos a la limitación del artículo 16.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), dependiendo de la calificación contable que se le asigne al mismo en cada ejercicio subsiguiente.

Resposta

Expresado de manera resumida, la respuesta de la DGT a este caso es que, teniendo en cuenta que los instrumentos financieros derivados, dado que tienen una vocación inequívoca de constituir un instrumento de cobertura, con el objeto de evitar asimetrías fiscales como consecuencia de su calificación excepcional de especulativo, deberán mantener aquella calificación. Esto significa que, en todos los períodos impositivos, conservarán a efectos fiscales el tratamiento fiscal de un instrumento de cobertura.

Las referencias normativas utilizadas en la respuesta son:

- Art. 10.3 Ley del IS: resultado contable.
- Art. 11 Ley del IS: Art 16 Ley del IS: deducibilidad gastos financieros. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.
- Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades:

  c) Coberturas financieras: La misma interpretación debe realizarse en relación con las coberturas financieras vinculadas al endeudamiento, aunque no se recojan contablemente en cuentas de gastos o ingresos financieros. Así, desde el punto de vista fiscal, el tratamiento de la cobertura no debe desvincularse del correspondiente a la partida cubierta, evitando asimetrías fiscales sin justificación razonable, por el simple hecho de que las convenciones contables las reconozcan en diferentes partidas de las cuentas de pérdidas y ganancias

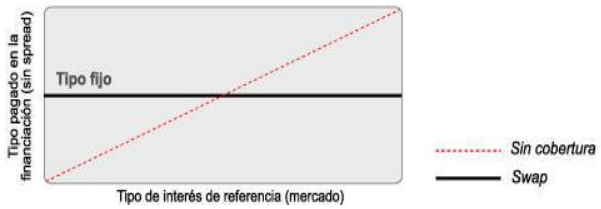
  Esto significa que los efectos de aquellas coberturas financieras que cubran deudas de la entidad, que se recojan en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, deberán computar a efectos de la determinación de los gastos financieros netos a los que resulta de aplicación el artículo 20 del TRLIS.

Si bien la Resolución de la Dirección General de Tributos antes citada señala, por un lado, que los gastos financieros que deben tenerse en cuenta a los efectos del artículo 16 de la LIS son aquellos derivados de las deudas de la entidad con otras entidades del grupo o con terceros, en concreto, los incluidos en la partida 13 del modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad, cuentas 661, 662, 664 y 665, y por otro lado, que los ingresos financieros que deben tomarse en consideración son los que proceden de la cesión a terceros de capitales propios, recogidos en la partida 12 del modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias (cuentas 761 y 762), en el caso de coberturas contables, tratándose de coberturas financieras vinculadas al endeudamiento empresarial, el tratamiento de la cobertura no debe desvincularse del correspondiente a la partida cubierta, evitando así asimetrías fiscales sin justificación razonable, por el simple hecho de que las convenciones contables las reconozcan en diferentes partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que con independencia de cuál deba ser el tratamiento contable del componente de la cobertura, los ingresos y gastos derivados de dicho componente deberán tomarse en consideración a efectos de determinar el gasto financiero neto del ejercicio, en los términos del artículo 16 de la LIS, en la medida en que la partida cubierta sea una deuda de la entidad consultante, ya sea con otra entidad del grupo o con terceros.

A sensu contrario, de acuerdo con lo señalado, los ingresos y gastos financieros procedentes de derivados financieros que no tengan la consideración de coberturas contables no deben tomarse en consideración a efectos de determinar el gasto financiero neto devengado en el ejercicio, en los términos previstos en el artículo 16 de la LIS previamente transcrito, en la medida en que se trata de gastos e ingresos que no proceden del endeudamiento empresarial ni de la cesión a terceros de capitales propios.

Anàlisi

Hasta hace poco tiempo en las operaciones de préstamo no era habitual al contratar un swap incorporar un floor 0%, es decir, que si el Euribor es negativo aplique 0%; por el contrario, las entidades de crédito, en la documentación de los préstamos, al establecer un margen sobre una referencia, el Euribor (al plazo que corresponda, 1m, 3m, 6m o 1 año), sí establecían que en ese caso el tipo de referencia era 0%. Ello comporta que si el tipo variable revisado es negativo, la parte receptora de los intereses variables en el swap pasa a pagar el valor absoluto negativo del tipo de interés variable.



Cobertura swap: Expectativas evolución del Euribor en 2013/2014:

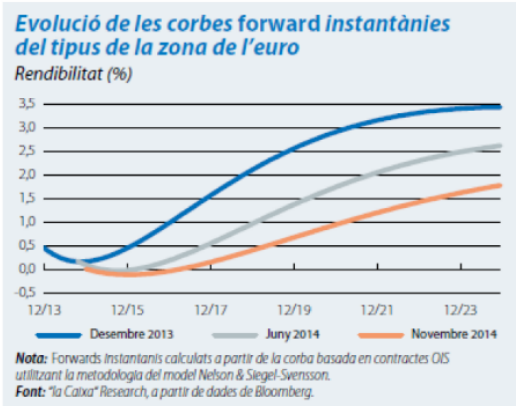
- la empresa paga un tipo fijo estipulado
- la empresa recibe tipo de interés de referencia (Euribor X meses)

Este diferente comportamiento entre Swap y préstamo provoca que la efectividad de la cobertura se reduzca. Ver explicación en Anexo I.

Las referencias en la normativa contable aplicables en este caso son:

- PGC NV 9ª.6 : Todas las coberturas contables requerirán en el momento inicial una designación formal y una documentación de la relación de cobertura. Además la cobertura deberá ser altamente eficaz. Una cobertura se considerará altamente eficaz si, al inicio y durante su vida, la empresa puede esperar, prospectivamente, que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto sean compensados casi completamente por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura, y que, retrospectivamente, los resultados de la cobertura hayan oscilado dentro de un rango de variación del ochenta al ciento veinticinco por ciento respecto del resultado de la partida cubierta.

Expectativas evolución del Euribor en 2013/2014:



- PGC NV 9ª.6: La parte de la ganancia o la pérdida del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, se reconocerá transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio o ejercicios en los que la operación cubierta prevista afecte al resultado salvo que la cobertura corresponda a una transacción prevista que termine en el reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, en cuyo caso los importes registrados en el patrimonio neto se incluirán en el coste del activo o pasivo cuando sea adquirido o asumido.

Los instrumentos de cobertura se valorarán y registrarán de acuerdo con su naturaleza en la medida en que no sean, o dejen de ser, coberturas eficaces.

- Normas Internacionales de contabilidad: Los nuevos criterios de calificación en el modelo de la contabilidad de cobertura del IFRS 9 (a partir de 1 de enero de 2018) difieren de manera importante de los contenidos en el IAS 39. El modelo de la contabilidad de cobertura del IFRS 9 emplea un enfoque más basado en principios que en rangos estrictos de ratios de cobertura. La entidad deja de continuar prospectivamente la contabilidad de cobertura sólo cuando la relación de cobertura (o parte de la relación de cobertura) deja de satisfacer los criterios de calificación. Esto incluye casos cuando el instrumento de cobertura expira o es vendido, terminado o ejercido, pero no si el objetivo de la administración del riesgo para la relación de cobertura designada permanece.

En el siguiente ejemplo (CCAA 2016 consolidadas de una empresa cotizada) se pueden ver los registros y efectos en patrimonio neto y cuenta de resultados de las coberturas de flujos de efectivo, tanto en la parte efectiva como no efectiva.

	Notas	2016
Beneficio del ejercicio		**1.011.161**
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, transferibles a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada:		
Ganancias netas en el valor razonable (brutas de impuestos) de activos financieros disponibles para la venta		(17)
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada		-
	9/13	(17)
Variación coberturas de flujos de efectivo sociedades Dominante y consolidadas por integración global.		(50.075)
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada		3.296
	-	(46.779)

Resultado de las operaciones		1.945.532
Variación valor razonable de instrumentos financieros	20.d	277.182
Resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	20.d	48.619
Ingresos financieros	20.d	223.102
Gastos financieros	20.d	(1.168.910)
Resultado financiero neto		(620.007)

	2016			
	Coberturas de flujo de efectivo e inversión neta [1]	Coberturas de valor razonable	I. Derivados no calificados de cobertura y Otros	Total
- Variación en la valoración de los instrumentos financieros derivados	(4.560)	(31.841)	(4.640)	(41.041)
- Variación en el valor razonable de la deuda objeto de cobertura	-	22.612	-	22.612
- Variación en el valor razonable de instrumentos de patrimonio y otros [2]	-	-	295.611	295.611
	(4.560)	**(9.229)**	**290.971**	**277.182**

En cuanto a la normativa fiscal utilizada como referencia, puede citarse

- En su Resolución de 16/7/2012 la DGT resolvía la eventual problemática que podía aflorar como consecuencia de las cuentas contables utilizadas para el registro de los efectos en cuenta de resultados de los pagos realizados por razón de las coberturas (ver cuentas contables utilizadas por el PGC en Anexo III, tanto en cuenta de resultados como en patrimonio neto).
- En su contestación de 31/1/2017 la DGT dota de continuidad a lo establecido en la citada Resolución, considerando como gasto financiero los efectos negativos registrados en cuenta de resultados, por razón de unas coberturas que puedan resultar no eficaces (en la contestación se utiliza quizás un término no apropiado, no técnico, al mencionar su consideración de "especulativos" por tal razón), salvo que los instrumentos financieros derivados contratados dejen de ser considerados como coberturas (por ejemplo: se mantienen los derivados pero se amortiza el préstamo subyacente).

ANEXO 1

http://www.variance-finance.com/new_site/es/blog/problemas-en-la-efectividad-de-un-swap-tipos-de-interes-negativos

La parte más importante de la contabilidad de derivados financieros o coberturas es la de los tests de efectividad. Estos determinan si las variaciones de valor razonable (VR) registradas por la cobertura durante el ejercicio contable deben declararse como ingreso o gasto financiero ó, si por el contrario, pasarían por el balance de la compañía.

El test de efectividad pretende comprobar si el derivado financiero es efectivo a la hora de mitigar un riesgo financiero. De forma general, la efectividad de una cobertura se mide como el ratio entre:

1) Variaciones de valor razonable (VR) o flujo de efectivo (FE) del derivado financiero
2) Variaciones de valor razonable (VR) o flujo de efectivo (FE) de subyacente

La cobertura será más efectiva cuanto más se acerque a 1,00 el ratio. La norma contable no establece de forma clara la metodología a aplicar para el cálculo de la efectividad de una operación de cobertura. Las compañías cuentan con flexibilidad a la hora de escoger el método de evaluación, el cual tiene que estar validado por los auditores. Lo que si exige la norma contable es que la efectividad de la cobertura no salga del rango 0.80-1.25 para que la cobertura sea considerada efectiva y sus variaciones de valor razonable no impacten el resultado de la compañía.

Normalmente, en el caso de operaciones de tipos de interés o de tipos de cambio, si las operaciones de cobertura están razonablemente bien contratadas y los términos de la cobertura se igualan, o incluso se aproximan, a los términos del subyacente, es relativamente fácil cumplir con el requisito de efectividad y justificar el tratamiento contable de un derivado financiero como cobertura.

Sin embargo, en el mundo de tipos de interés estamos asistiendo a un escenario inaudito (tipos Euribor y Swaps negativos) que comienza a producir problemas a la hora de justificar la efectividad de las coberturas IRS o Swap. El habitual que las operaciones de préstamo a tipo variable tengan una clausula que fuerce a que el tipo de interés se revise a 0% cuando la revisión del Euribor es negativo (clausula de floor 0%). Por el contrario, por lo menos hasta la fecha, no ha sido habitual que las coberturas Swap que van asociadas a esos préstamos tengan en cuenta dicha posibilidad. Si el tipo variable revisado es negativo, sencillamente la parte receptora de los intereses variables pasa a ser parte pagadera. Este diferente comportamiento entre Swap y préstamo provoca que la efectividad de la cobertura se reduzca. El siguiente ejemplo ilustra el problema:

Euribor 6 meses1 = 0,50%

Euribor 6 meses2 = -0,20%

Efectividad = ΔSwap / ΔPréstamo

Efectividad = [0,50 – (–0,20%)] / [0,50% – 0,00%] = 0,70% / 0,50% = 1,4

El resultado del test anterior sobre un ejemplo muy simple, es que existe una sobre-cobertura ya que las fluctuaciones que se producen en el Swap (operación que no tiene floor 0%) son, lógicamente, más amplias que las que se producen en su préstamo subyacente.

Anexo 2

134. Operaciones de cobertura

Importe de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, en el caso de coberturas de flujos de efectivo o de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

1340. Cobertura de flujos de efectivo

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a1) Al cierre del ejercicio, por los beneficios por coberturas de flujos de efectivo, con cargo a la cuenta 910.

a2) Al cierre del ejercicio, por las pérdidas transferidas en coberturas de flujos de efectivo con cargo a la cuenta 912.

a3) Por el gasto por impuesto sobre beneficios que surja en estas operaciones, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b1) Al cierre del ejercicio, por las pérdidas por coberturas de flujos de efectivo, con abono a la cuenta 810.

b2) Al cierre del ejercicio, por los beneficios transferidos en coberturas de flujos de efectivo, con abono a la cuenta 812.

b3) Por el gasto por impuesto sobre beneficios que surja en estas operaciones, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

663. Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de determinados instrumentos financieros, incluidas las que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

6631. Pérdidas de designados por la empresa

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en la categoría “Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias” u “Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 6630.

6633. Pérdidas de instrumentos de cobertura

Pérdidas originadas en instrumentos de cobertura, en las operaciones de cobertura de flujos de efectivo cuando la empresa no espere que la transacción prevista tenga lugar.

Se cargará por la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias del importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 912.

810. Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe derivado de considerar el menor valor de los siguientes importes: el resultado negativo acumulado del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura o el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta desde el inicio de la cobertura; con abono, generalmente, a las cuentas 176, 255 ó 559.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1340.

812. Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a1) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento posterior de un activo financiero o pasivo financiero, por el importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, a medida que dicho activo o pasivo afecte al resultado del ejercicio, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluya la pérdida que se genere en la partida cubierta.

a2) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, por el importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta del correspondiente elemento patrimonial.

A3) Cuando en la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, se produzca la baja de un activo o pasivo no financiero cubierto, por el importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluye la pérdida que se genere en la partida cubierta.

a4) Cuando en la cobertura de un activo o un pasivo reconocido, la partida cubierta afecte al resultado, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias en la misma partida en la que se incluye la pérdida que se genere en la partida cubierta.

a5) Por el importe de la ganancia directamente reconocida en el patrimonio neto, si la empresa no espera que la transacción prevista tenga lugar, con abono a la cuenta 7633.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1340.

V1860-17. Tractament fiscal dels royalties en una franquícia

V1860-17, de 13 de julio de 2017 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

enlace al texto de la consulta

Ponent: José Manuel Lizanda

Plantejament de la Consulta

Una entidad ha creado y mejorado un modelo de negocio que se explota mediante un sistema de franquicias, para el cual dispone de un conjunto de enseñanzas, métodos operativos y procedimientos estandarizados de explotación y funcionamiento, constituyendo el know-how puesto a disposición de la totalidad de los franquiciados.

El modelo de negocio se desarrolla para la impartición de un programa de desarrollo mental para niños de 5 a 13 años que se ofrece en colegios como actividad extraescolar o como asignatura curricular.

Los royalties satisfechos por los franquiciados son,

1) un royalty de explotación, que a su vez se desglosa en
   a) un royalty técnico, referido a los servicios de asistencia y asesoramiento para el correcto desarrollo de la franquicia y
   b) un royalty comercial, relativo al know-how o saber hacer;
2) y un canon de marketing y comunicación.

La empresa consultante plantea si procede la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS a la parte de las rentas obtenidas por la cesión del know-how (royalty comercial).

Resposta

Consulta V5016-16 de la Direcció General de Tributos.

La entidad consultante es la sociedad cabecera de un grupo empresarial cuya actividad principal consiste en la enseñanza de idiomas, en concreto de la lengua inglesa. Este Grupo inició su actividad en el año 2011, habiendo mantenido desde entonces unos ratios de crecimiento y rentabilidad superiores a los que presenta el sector de la enseñanza. El éxito empresarial del Grupo radica, principalmente, en unos novedosos métodos de enseñanza y de gestión del negocio que ha venido desarrollando la sociedad cabecera del Grupo. Dichos métodos son cedidos por la entidad consultante a las distintas sociedades que explotan los centros de enseñanza en régimen de franquiciados.

Para el desarrollo de su actividad innovadora, la entidad dispone de los correspondientes medios personales y materiales. En concreto, cuenta con personal especializado para la generación de nuevos conocimientos, experiencias comerciales, directrices, técnicas y metodologías referidos a la enseñanza del inglés y la gestión de los centros.

La entidad consultante ha creado un novedoso método de enseñanza, que combina la enseñanza presencial con el autoaprendizaje online y con otras actividades sociales y lúdicas dentro y fuera de sus centros. Otro pilar fundamental

sobre el que se asienta dicho método son los horarios flexibles que se ofrecen al cliente y el diseño de los grupos de trabajo adaptados a sus habilidades, conocimientos y necesidades. Este método está diseñado para que el alumno realice una inmersión lingüística completa, garantizando la práctica del idioma mediante el aprendizaje a través de la conversación en clases presenciales reducidas, mediante el uso de una plataforma online para fomentar un autoaprendizaje completamente personalizado y mediante la participación en actividades lúdicas o sociales propuestas en los propios centros.

Este modelo de enseñanza se complementa con un novedoso modelo de gestión, referido tanto a la gestión administrativa como comercial del negocio necesario para poder implementar el método y asegurar su rentabilidad.

Todo el Know how y experiencias sobre los que se ha construido dicho modelo se encuentran sistematizados en unos manuales que ha elaborado la propia compañía.

Asimismo, la entidad consultante es titular de un sistema de control centralizado de la actividad que cubre la totalidad de las áreas operativas y procedimientos del negocio. Por lo que se refiere al modelo de gestión comercial, la entidad consultante ha desarrollado toda una serie de procedimientos para potenciar las ventas, basados en la selección de equipos con perfiles determinados, la impartición de una formación continuada para garantizar la consecución de objetivos de venta mensuales y la elaboración de manuales detallados de formación para el equipo de ventas en los que se aporta información completa sobre cada una de las fases que componen el proceso de venta de los cursos, las técnicas que un buen comercial debe conocer para garantizar la captación del cliente, así como toda la información necesaria que debe transmitirse.

Asimismo, la entidad consultante ha llevado a cabo una importante labor para el desarrollo de su producto y su difusión en el mercado, acometiendo, a tal efecto, una importante inversión para el desarrollo de la marca y otras acciones de marketing y promocionales. La entidad consultante ha suscrito con diversas entidades contratos de franquicia a través de los que cede a las entidades beneficiarias del mismo el derecho de uso de dicho modelo de enseñanza y gestión.

Dichos contratos de franquicia contemplan la cesión a los franquiciados del Know-how desarrollado por la entidad consultante para la explotación de las academias de inglés conforme al sistema desarrollado por la entidad consultante y en concreto, de los modelos de enseñanza y de gestión administrativa y comercial comentados.

Los contratos de franquicia incluyen los derechos de uso o de explotación de la marca, el acceso al sistema informático, el asesoramiento y apoyo técnico continuado, el suministro de material docente, el servicio de publicidad o la formación a sus franquiciados.

Como contraprestación por las operaciones comentadas, el franquiciado se obliga a satisfacer los siguientes importes:

Canon por la cesión del Know-how: se trata de la contraprestación satisfecha por la cesión del Know-how y las experiencias comerciales generadas por la entidad consultante, la cesión de los modelos de enseñanza y de gestión administrativa y comercial.

Canon de servicios de máster: se trata de la contribución a los gastos de licencia del uso y mantenimiento del programa informático, así como la contraprestación por el asesoramiento y el apoyo técnico prestado por la entidad consultante.

Canon por publicidad: se trata de la contraprestación por los gastos de publicidad corporativa en que incurra el franquiciador y por el uso y explotación de la marca.

Canon derivado del curso: se trata de una cantidad como contraprestación por el acceso al curso de enseñanza online.

Canon de entrada: se trata de una remuneración fija en concepto de remuneración inicial por los derechos de franquicia.

El Know how y experiencias comerciales cedidas han sido desarrolladas íntegramente por la entidad consultante.

Las entidades franquiciadas, en su condición de cesionarias, utilizarán el derecho de uso del activo cedido en el desarrollo de su actividad económica y los resultados de esa utilización no se materializan en la entrega de bienes o prestación de servicios que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente.

Las entidades cesionarias no residen en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal.

El contrato diferencia la contraprestación correspondiente a cada uno de los servicios prestados y la entidad consultante dispone de los registros contables necesarios para determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos cedidos

Se plantea:

Si el conjunto de informaciones empresariales que conforman el método de enseñanza de la entidad consultante y su modelo de gestión administrativa y comercial del negocio tienen la consideración de know-how.

Si la cesión de las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso y explotación de los métodos de enseñanza y de gestión del negocio por parte de la entidad consultante a sus filiales y otros centros franquiciados podrán acogerse a la reducción prevista en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014, de 27 de diciembre

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, la consultante tiene como actividad principal la enseñanza de idiomas, en concreto de la lengua inglesa mediante un sistema de franquicia, que supone que la consultante cede el know-how, el derecho de uso de del modelo de enseñanza utilizado y de gestión, estos contratos incluyen la explotación de la marca, el acceso al sistema informático, el asesoramiento y apoyo técnico continuado, el suministro de material docente, el servicio de publicidad o la formación a sus franquiciados.

El contrato de franquicia puede definirse como un contrato mixto en virtud del cual el cedente o franquiciador comunica al cesionario o franquiciado sus conocimientos y experiencias y, a su vez, presta servicios de asistencia técnica.

Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, sentencias de 30 de mayo de 2002; de 19 de diciembre de 2002 o de 25 de febrero de 2000) el know- how se puede definir como “el complemento de lo que un industrial no puede saber por el sólo examen del producto y el mero conocimiento de la técnica”.

Doctrinalmente, el “know-how” o las “informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” ha sido definido como una información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tienen aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa y, de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico.

En virtud de los contratos de cesión o licencia de know-how, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias específicos, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta, sin que el cedente o licenciante intervenga en el uso que el cesionario o licenciatario haga de la información suministrada.

Por su parte, siguiendo la jurisprudencia del TS “por asistencia técnica se entiende la ayuda especializada que el comerciante o industrial recibe de un tercero para la mejor realización de la actividad que le incumbe. La asistencia técnica puede tener lugar a través de muy diversas prestaciones; (…) puede consistir en la asunción de una fase (o de

parte de una fase) del proceso por quien la presta (…)". Más particularmente se define como una modalidad atípica del contrato de arrendamiento de obra o servicios regulado en el artículo 1544 del Código Civil en virtud del cual "en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto." En efecto, en virtud de dicho contrato una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra o a prestar algún servicio para la otra parte, quedando por tanto sometida a una obligación de resultado.

De los datos aportados en el escrito de consulta, parece que lo que se cede es un método de enseñanza, con acceso a terceros, de manera que este método queda revelado al público precisamente a través de la enseñanza.

Por tanto, en la medida en que lo que se transmite no es más que una enseñanza a través de una contraprestación, no existe ninguna diferencia respecto a cualquier proceso de enseñanza que no puede ser calificado como know.how, quedando excluido del ámbito de aplicación de lo dispuesto en el artículo 23 de la LIS.

Resposta

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, la consultante explota mediante contratos de franquicia un modelo de negocio consistente en la impartición de un programa de desarrollo mental para niños de entre 5 y 13 años. En los citados contratos se cede el derecho a utilizar un determinado know-how o saber hacer que comprende un conjunto de enseñanzas, métodos operativos y procedimientos estandarizados de explotación y funcionamiento.

A diferencia del caso de la consulta V5016-16 parece, dada la contestación que se da, que el método no queda revelado al público.

El contrato de franquicia puede definirse como un contrato mixto en virtud del cual el cedente o franquiciador comunica al cesionario o franquiciado sus conocimientos y experiencias y, a su vez, presta servicios de asistencia técnica.

Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, STS de 30 de mayo de 2002; de 19 de diciembre de 2002 o de 2 de octubre de 1999), resulta imprescindible distinguir los contratos de cesión o licencia de know-how (saber hacer) de los contratos de asistencia técnica, siendo ambos dos modalidades diferenciadas del contrato de transferencia de tecnología.

En particular, el TS ha definido el know-how como "el complemento de lo que un industrial no puede saber por el sólo examen del producto y el mero conocimiento de la técnica".

Doctrinalmente, el "know-how" o "las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas" ha sido definido como una información de carácter industrial, comercial o científica, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa y, de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico. En virtud de los contratos de cesión o licencia de know-how-, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias específicos, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta, sin que el cedente o licenciante intervenga en el uso que el cesionario o licenciatario haga de la información suministrada.

Por su parte, siguiendo la jurisprudencia del TS "por asistencia técnica se entiende la ayuda especializada que el comerciante o industrial recibe de un tercero para la mejor realización de la actividad que le incumbe.

La asistencia técnica puede tener lugar a través de muy diversas prestaciones; (…) puede consistir en la asunción de una fase (o de parte de una fase) del proceso por quien la presta (…)". Más particularmente se define como una modalidad atípica del contrato de arrendamiento de servicios regulado en el artículo 1544 del Código Civil en virtud del cual "en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto.".

En efecto, en virtud de dicho contrato una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra o a prestar algún servicio para la otra parte, quedando por tanto sometida a una obligación de resultado.

Tratándose de un contrato de naturaleza mixta, la letra c) del apartado 1 del artículo 23 de la LIS, previamente transcrito, exige diferenciar, de forma expresa, en el citado contrato la contraprestación correspondiente a cada una de las prestaciones objeto del contrato. Según los hechos manifestados por la consultante en los contratos de franquicia se diferenciará la parte de la contraprestación que se corresponde con la cesión del derecho de uso del know-how (royalty comercial) de la asociada a los servicios de asistencia y asesoramiento (royalty técnico) y a los servicios de marketing y publicidad. Asimismo, este requisito se entenderá cumplido siempre que la parte de las contraprestaciones asociadas a la cesión del know-how y a las prestaciones accesorias de servicios se correspondan con el valor de mercado de dichos servicios. No obstante, se trataría de circunstancias de hecho que deberían ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

Con arreglo a lo anterior, en la medida en que la contraprestación correspondiente a dicha cesión se encuentre específicamente identificada en el contrato de franquicia celebrado entre las partes, en los términos previamente señalados, y siempre y cuando la entidad consultante no quede sometida a una obligación de resultado respecto de los franquiciados y se cumplan los restantes requisitos establecidos en el mencionado precepto, la cesión del derecho de uso del know-how objeto de la consulta quedaría subsumida en el presupuesto de hecho contenido en el apartado 1 del artículo 23 de la LIS, y por lo tanto, daría derecho a aplicar la reducción fiscal de las rentas.

Exemple de comptabilització

La entitad A ha desarollado un modelo de negocio de éxito en el sector de la alimentación. Para ampliar el negocio establece una red de franquicias con las siguientes condiciones:

- La contraprestación de la franquicia será un canon de entrada de 30.000 € con el siguiente desglose:
  - Utilización de la marca y exclusividad 10.000 €
  - Know-how 20.000 €
- En concepto de canon periódico se paga un royalty del 12% de la facturación que incluye la asistencia y formación continua, sin obligación de resultado
- Un canon de publicidad del 2% de la facturación
- Duración del contrato de 5 años
- Información de la franquiciada, cuantificación de ingresos

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5
Facturación	50.000	60.000	72.000	80.000	100.000

Contabilización en la franquiciada

Cuantificación de los gastos

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Total
Activo intangible franquicia	30.000					
Facturación	50.000	60.000	72.000	80.000	100.000	
Royalty	6.000	7.200	8.640	9.6300	12.000	43.440
Canon publicidad	1.000	1.200	1.440	1.600	2.000	7.240
Amortización franquicia, para simplificar se supone lineal	6.000	6.000	6.000	6.000	6.000	30.000
Total gastos	13.000	14.400	16.080	17.200	20.000	80.680

En el año 1 de inicio de la franquicia, por el pago del primer cánon

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
207	Canons de franquicias	30.000	
572	Bancs, c/c euros		30.000

A lo largo del ejercicio 1 se asumirán los siguientes gastos

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
680	Amortización de inmovilizado intangible	6.000	
280	Amortización acumulada de inmovilizado intangible		6.000
621	Arrendamientos y cánones. Royalty de la franquicia	6.000	
572	Bancs, c/c euros		6.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	1.000	
572	Bancs, c/c euros		1.000

Los asientos de gastos se irán repitiendo en los años de duración de la franquicia, con los importes que correspondan en función de la facturación alcanzada. A lo largo del ejercicio 5 se asumirán los siguientes gastos

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
680	Amortización de inmovilizado intangible	6.000	
280	Amortización acumulada de inmovilizado intangible		6.000
621	Arrendamientos y cánones. Royalty de la franquicia	12.000	
572	Bancs, c/c euros		12.000
627	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	2.000	
572	Bancs, c/c euros		2.000

Contabilización en la franquiciadora

Cuantificación de los ingresos y rentas

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Total
Canon de entrada por marca y exclusividad	10.000					
Ingresos devengados linealmente	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	10.000
Canon de entrada por know-how	20.000					
Ingresos devengados linealmente	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	20.000
Ingresos por royalties sin obligación de resultados	6.000	7.200	8.640	9.600	12.000	43.440
Ingresos por publicidad	1.000	1.200	1.440	1.600	2.000	7.240
Total ingresos de franquicia por know-how	10.000	11.200	12.640	13.600	16.000	63.440
Total ingresos de franquicia por resto contrato	3.000	3.200	3.440	3.600	4.000	17.240
Suma ingresos de franquicia	13.000	14.400	16.080	17.200	20.000	80.680
Amortización del coste de elaborar know-how y gastos directos (importes supuestos)	1.200	200	200	200	200	2.000
Reducción de rentas suponiendo intangible propio	60%					
Renta base de la reducción: ingresos know-how menos amortización menos costes directos de know-how	8.800	11.0000	12.440	13.400	15.800	61.440
Minoración base imponible: renta x 60%	5.280	6.600	7.464	8.040	9.480	36.864
Renta know-how reducida	3.520	4.400	4.976	5.360	6.320	24.576
Total renta en la base imponible: resto de ingresos netos + renta know-how reducida	6.520	7.600	8.416	8.960	10.320	41.816

En el año 1 de inicio de la franquicia, por el cobro del primer cánon

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
572	Bancs, c/c euros	30.000	
485	Ingresos anticipados		30.000

A lo largo del ejercicio 1 se asumirán los siguientes ingresos

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
485	Ingresos anticipados	6.000	
705	Ingresos de franquicia		6.000
572	Bancs, c/c euros	6.000	
705	Ingresos de franquicia. Royalties		6.000
572	Bancs, c/c euros	1.000	
705	Ingresos de franquicia. Publicidad		1.000

Los asientos de ingresos se irán repitiendo en los años de duración de la franquicia, con los importes que correspondan en función de la facturación alcanzada. A lo largo del ejercicio 5 se asumirán los siguientes ingresos

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
485	Ingresos anticipados	6.000	
705	Ingresos de franquicia		6.000
572	Bancs, c/c euros	12.000	
705	Ingresos de franquicia. Royalties		12.000
572	Bancs, c/c euros	2.000	
705	Ingresos de franquicia. Publicidad		2.000

V0246-17. Deduïbilitat del deteriorament d'un crèdit a una empresa vinculada.

V0246-17, de 31 de enero de 2017 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

enlace al texto de la consulta

Ponent: Anselm Constans

Plantejament de la Consulta

L'entitat consultant tenia un crèdit contra una entitat vinculada. L'entitat deutora va entrar en concurs voluntari el 2008. Els administradors judicials van establir que es tractava d'un crèdit subordinat, pel fet de tractar-se d'una entitat vinculada. El 2013 s'aprova el conveni amb una quitança del 50% i un ajornament del pagament del 50% restant al llarg de 5 anys.

L'entitat consultant està estudiant una oferta d'adquisició del crèdit per un tercer no vinculat, transacció que donarà lloc probablement a una pèrdua comptable i es planteja la deduïbilitat fiscal del deteriorament d'un crèdit a una entitat vinculada o de la pèrdua que es generi en vendre el crèdit a un tercer.

Resposta

"La LIS no establece ninguna especialidad en esta materia (en matèria de deteriorament de crèdits), por lo que, de acuerdo con su artículo 10.3 arriba reproducido, no procede practicar en relación con las anotaciones contables que procedan por la transmisión del crédito que pretende formalizar el consultante, ningún ajuste al resultado contable a efectos fiscales."

És a dir: el tractament fiscal com a despesa serà el tractament que s'hagi reflectit comptablement.

La Consulta esmenta la possibilitat que l'entitat hagi enregistrat un deteriorament prèviament a la transmissió del crèdit: en aquest cas, "si dicho deterioro no hubiera sido fiscalmente deducible, la diferencia entre ambos valores se integrará en la base imponible de la entidad transmitente en el momento de la trasmisión". Probablement la no deduïbilitat es degué al fet de ser part vinculada.

A la pràctica, és possible que la consultant hagués de registrar progressivament el deteriorament del crèdit. Per exemple, abans de l'aprovació del conveni, amb motiu del conveni i ara, amb motiu de la transmissió del crèdit. L'important és que la DGT admet finalment com a despesa deduïble el deteriorament total el crèdit.

.

BOICAC 115 (setembre-2018). Consulta 1. Tractament comptable de l'IVA en donacions d'immobilitzat

enllac al text de la consulta

Ponent: Josep Sotelo

Plantejament de la Consulta

Sobre el tractament comptable de l'IVA en les donacions d'immobilitzat, tant a l'entitat donant com a la donatària.

Resposta

Després de reproduir la normativa sobre l'IVA en què es concreta l'obligació de repercutir l'impost en aquelles operacions gravades i el deure d'emetre factura, independentment dels acords entre les parts, es conclou que quan una empresa faci una donació a l'import del qual hagi d'afegir IVA, si aquest impost no és satisfet per la donatària, incrementa l'import de la donació realitzada, incrementant la despesa que s'ha de reconèixer.

Quant a la donatària, la resposta passa a recordar el que la normativa comptable hi diu per qui suporta les quotes.

L'IVA suportat no deduïble en les adquisicions de béns i serveis passarà a formar part del preu d'adquisició dels bens i serveis adquirits, així mateix en el cas d'autoconsums l'IVA que la pròpia empresa s'hagi d'autorepercutir formarà part del preu d'adquisició dels bens o serveis produïts.

Les rectificacions posteriors de les quotes deduïbles provocades per l'aplicació de la regla de prorrata no alteraran el preu d'adquisició inicialment reconegut.

Seguint aquests raonaments l'impost suportat en rebre una donació formarà part del preu d'adquisició del bé o servei rebut, quan no sigui deduïble. En contrapartida, quan la quota d'IVA no sigui satisfeta al donant, l'ingrés a reconèixer per la donació rebuda es veurà incrementat en l'impost suportat.

Anàlisi

A la comptabilitat del donatari l'operació donarà lloc al reconeixement en el patrimoni net d'un ingrés pel valor raonable de l'actiu rebut al que si haurà de sumar la quota d'IVA que el donant li ha repercutit en el cas que no es satisfaci cap contrapartida per aquesta quota.

L'actiu rebut es valorarà pel seu valor raonable, mentre la quota d'IVA suportada es considerarà deduïble si l'entitat donatària realitza alguna activitat econòmica amb dret a la deducció (i compleix els altres requeriments exigits a la normativa) o s'afegirà al preu d'adquisició en el cas contrari, que és habitual entre les entitats no lucratives que són les destinatàries comuns de donacions.

L'ICAC ha estat força escàs d'explicacions en aquesta resposta, sense comentar si la donació es produeix entre empreses relacionades (matriu-filial) o si afecta a entitats no lucratives i sense entrar en el tractament de la deduïbilitat de quotes. Probablement aquests aclariments haguéssin contribuït a millor comprendre la resposta, encara que no canviessin el contingut orientatiu d'aquesta.

BOICAC 115 (setembre-2018). Consulta 3. Comptabilització de despeses d'intermediació en l'adquisició d'accions d'una societat

enllac al text de la consulta

Ponent: Josep Sotelo

Plantejament de la consulta

La consulta versa sobre el tractament comptable de l'import pagat als assessors d'una empresa per fer de mitjancer en la compra de la totalitat de les accions d'una societat.

Resposta

L'ICAC delimita la qüestió entenent que la societat de les quals s'adquireixen les accions compleix la definició de negoci que es recull a la NRV 19 del PGC. En tal cas, la societat adquirent valorarà les accions adquirides aplicant la NRV 9 del PGC sobre instruments financers (el valor raonable de la contraprestació) que de nou remet, si és el cas d'haver de determinar el cost d'una combinació de negocis, a la NRV 19 on es determina que els costos d'honoraris d'assessors legals i d'altres professionals que intervinguin a l'adquisició s'han d'imputar al compte de pèrdues i guanys de l'exercici (per tant no formaran part del cost de la combinació de negocis, ni del preu d'adquisició de les accions).

Anàlisi

Tot i que l'ICAC no menciona el que passaria en el cas que l'adquisició no es classifiqués com combinació de negocis (per exemple perquè no s'hi adquireix el control), s'ha de deduir, al contrari que en el cas que ocupava la consulta, que incrementaria el preu d'adquisició de les accions.

Es comenta la variació del criteri en el PGC, doncs ara es recull un de contrari al que es recollia abans de la reforma de 2010.

Servei de consultes comptables ACCID. Consulta sobre l'import a dotar per la reserva de capitalització

CONSULTA

Sobre l'import de la reserva de capitalització que ha de dotar-se

En el cas d'insuficiència de base imposable per aplicar la reducció per reserva de capitalització, l'import que s'ha de dotar com a reserva indisponible quin seria:

1. l'import de la reducció que s'ha aplicat com a minoració de base de l'exercici o
2. l'import de la reducció possible, del que una part s'aplicarà en els dos exercicis següents?

RESPOSTA

El tractament comptable de l'efecte impositiu de la reserva de capitalització va ser tractat per l'ICAC a la consulta BOICAC Nº 106/2016 Consulta 1, on menciona que

> "Desde la perspectiva del reconocimiento del gasto por impuesto sobre beneficios, la reserva de capitalización se tratará como un menor impuesto corriente. Además, en los casos de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes de aplicar originarían el nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar al de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota."

On clarament ha d'interpretar-se que quan es produeix un increment de fons propis que (complint tots els requeriments exigits a l'article 25 de la Ley 27/2014, de 27 de novembre, del Impuesto sobre Sociedades) doni dret a aplicar una reducció a la base imposable, s'ha de comptabilitzar el corresponent efecte impositiu en l'exercici en què es genera el dret a la reducció, tant si s'aplica tota la reducció a la base imposable del mateix exercici en què es genera l'increment de fons propis com si s'aplica als dos exercicis posteriors en què el mateix article 25 permet aplicar la reducció que no s'hagués pogut aplicar en l'exercici en que es genera el dret, per exemple per activació del límit del 10% de la base imposable.

La comptabilització de l'efecte impositiu, generant una menor despesa per impost sobre beneficis, es reconeixerà com un menor impost corrent (per l'efecte de la reducció aplicada a l'exercici) o com un actiu per impost diferit (per l'efecte de la reducció pendent d'aplicar als dos exercicis posteriors). Tot i que l'ICAC no s'ha explicat sobre el particular d'aquest últim cas, s'ha d'entendre que només es podrà reconèixer l'actiu per impost diferit en el cas que sigui raonable suposar que la reducció no aplicada en l'exercici en que neix el dret a fer-ho podrà ser aplicada en les bases imposables dels dos exercicis posteriors, que haurien de tenir imports suficients, sense que estigui impossibilitada per altres condicionants de l'article 25, com podria ser una nova aplicació del límit del 10% de la base imposable, considerant possibles increments de fonts propis d'aquests mateixos exercicis posteriors.

La consulta plantejada es dirigeix no tant a la comptabilització de l'efecte impositiu com a la dotació de la reserva indisponible requerida a l'article 25 LIS:

> Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
>
> a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
> b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

Donat que l'exigència de dotar la reserva prové de la regulació fiscal, no tant de la comptable, s'haurà d'estar a la interpretació de l'Administració sobre el contingut de l'article mencionat.

El dubte plantejat en interpretar el text radica en la referència de l'expressió "que dote una reserva por el importe de la reducción" que es podria entendre com

a) La reducció a què tenen dret els contribuents que incrementin els fons propis tal com comença dient l'article. Per tal de tenir dret a la reducció ha de dotar-se la reserva, independentment de l'exercici de liquidació en què s'apliqui la reducció, la de l'any en curs o els dos següents. És a dir, la dotació de la reserva és un requisit per tenir el dret a la reducció, i s'ha de dotar en l'any de l'increment dels fons propis. Aquesta lectura sembla obeir més a compliments formals del literal del text i a naixement de drets.
b) La reducció en la base imposable que s'apliqui en la liquidació. En tant que dret del contribuent, no és coherent l'exigència de tenir dotada una reserva indisponible per un benefici fiscal que no queda concretat en tant no s'exerceix tal dret a la liquidació de l'impost, moment a partir del qual seria exigible el requisit de dotació de la reserva segons aquesta interpretació. Aquesta lectura sembla obeir més a raons pràctiques o d'exercicis de drets.

El dubte no és transcendent per l'exercici de l'increment de fons propis en què s'ha pogut aplicar tota la reducció, o per la part de la reducció que hagi pogut aplicar-se, doncs en tots dos casos serà exigible la dotació de la reserva des de bon començament com requisit per practicar la reducció.

Tampoc és transcendent la dotació de la reserva quan, havent-hi increment de fons propis i complint els altres requisits, la societat no pot aplicar la reducció ni al mateix exercici ni als dos posteriors per insuficiència de base o per altres raons. O no té intenció d'aplicar la reducció, és a dir, quan no vol beneficiar-se d'aquest dret de reducció, cosa que seria comprensible en determinades situacions obeint a càlculs d'optimització de càrrega tributària (per aplicar altres avantatges fiscals més convenients, compensar bases negatives, aplicar deduccions pendents...). En cas de preveure que no s'aplicarà la reducció, tampoc és necessària la dotació de cap reserva relacionada amb ella.

Subsisteix el dubte transcendent quan sigui previsible que l'increment de fons propis en un exercici doni lloc al dret a aplicar una reducció que no s'hagi aplicat al mateix exercici i que previsiblement ho serà en els dos següents.

Cal precisar que no hi ha cap menció expressa ni a la llei ni al reglament, com tampoc es coneix un criteri manifestat expressament per l'Administració a aquest respecte. Analitzem, doncs, quan ha de dotar-se la reserva de capitalització en referència a criteris interpretatius expressats a les consultes de la Direcció General de Tributs.

Podem portar a col·lació dues consultes vinculants emanades per la DGT. La primera d'elles és la Consulta V4127/2015 de 22 diciembre 2015 que va presentar una confederació d'empresaris interessada a saber quan s'havia de dotar la reserva. Un extracte de la consulta amb els paràgrafs que creiem rellevants és el següent:

> Se plantea en el escrito de consulta cuál es el momento en que la referida reserva debe ser objeto de registro. En relación con el mismo, la LIS exige (i) un incremento de fondos propios, mantenido durante un plazo de 5 años, con las salvedades recogidas en el artículo 25 de la LIS (EDL 2014/199485), y (ii) la dotación de una reserva indisponible.
>
> Teniendo en cuenta que solo a la finalización del período impositivo es posible conocer el incremento de fondos propios que se haya realizado en dicho período, habiéndose por tanto generado un incremento en las reservas de la entidad, el cumplimiento formal relativo a registrar en balance una reserva calificada como indisponible con absoluta separación y título separado se entenderá cumplido siempre que **la dotación formal de dicha reserva de capitalización se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción**.
>
> En concreto, a efectos de aplicar una reducción en la base imponible del periodo impositivo 2015 (supuesto, como se ha planteado en el escrito de consulta, que el ejercicio económico de la entidad coincida con el año natural), en la medida en que a 31 de diciembre de 2015 se haya producido un incremento de los fondos propios respecto a los existentes a 1 de enero de 2015 en los términos definidos en el artículo 25 de la LIS (EDL 2014/199485), y se haya producido un incremento de reservas, con independencia de que no esté formalmente registrada la reserva de capitalización, podrá aplicarse la reducción prevista en dicho artículo en la base imponible del período impositivo 2015, disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015 para reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2016 y no en el de 2015. Esta reserva será indisponible durante el plazo de 5 años desde el 31 de diciembre de 2015.

Encara que aquesta consulta es refereix més aviat a la data en que formalment i mercantil es pot dotar la reserva en aprovar els comptes anuals corresponents, i no fa referència a possibles romanents de reducció no aplicada en l'exercici en què s'incrementen els fons propis, volem cridar l'atenció sobre el text que hem ressaltat en negreta i molt més sobre la última part de la frase: " ...Al período impositivo **en que se aplique la reducción**".

D'aquesta frase podríem treure la conclusió de què la reserva s'ha de dotar en relació amb l'exercici en què la reducció s'apliqui, doncs no fa referència a l'exercici en què s'han incrementat els fons propis si no al de l'aplicació de la reducció. De manera consistent a aquesta interpretació, caldria pensar que el manteniment de la reserva com indisponible s'ha d'estendre als cinc anys posteriors al de l'aplicació de la reducció.

La segona de les consultes és la V3154/2016 de 6 de julio de 2016 en què un grup d'empreses s'interessa també per la data en què es pot dotar la reserva, sense menció de reduccions romanents. Fa referència a l'anterior consulta i afegeix un paràgraf que resulta especialment interessant d'analitzar:

> Asimismo, debe recordarse que el importe de la reserva de capitalización viene condicionado por el límite previsto en el apartado 1 del artículo 25 de la LIS (EDL 2014/199485), **puesto que la reserva debe dotarse por el importe de la reducción, y dicho apartado establece que la reducción no puede superar el importe del 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción,** a la

integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la LIS (EDL 2014/199485) y a la compensación de bases imponibles negativas.

Aquí es menciona clarament que la reserva de capitalització ve condicionada pel límit de base, és a dir, que la reserva s'ha de dotar per l'import de la reducció i que si la reducció queda limitada en un exercici, l'obligatorietat de dotar la reserva també quedarà limitada.

Així, sense que cap de les consultes faci menció als romanents de reducció, sembla que el criteri de l'Administració és que la reserva que s'ha de dotar ha de relacionar-se amb l'import de la reducció aplicada a la declaració.

Coherentment, la part de l'increment de fons propis que genera dret a practicar reducció però que s'aplicarà en els dos anys vinents, requerirà que es dotin les reserves en aquells propers exercicis.

Sembla que l'Administració fa la lectura pràctica, o de drets efectivament exercits, a l'hora d'exigir la dotació de la reserva, entenent que aquesta dotació és un requisit exigible només quan s'ha aplicat a la reducció, quan s'ha fet ús d'aquell dret, un cop la resta de requisits ja eren complets (essencialment l'increment de fons propis).

Volem afegir un aclariment sobre la qüestió formal de la data de dotació de la reserva. Quan la reducció s'apliqui en un exercici, la data límit per tenir dotada la reserva serà la del límit previst per la normativa mercantil per aprovar els comptes anuals d'aquell exercici. Per exemple en el cas de les SL si la reducció s'aplica a la liquidació de l'exercici 2017, i l'exercici finalitza a 31-12, la reserva s'ha de dotar abans de 30-06-2018. La reserva s'ha de mantenir durant els cinc anys posteriors, això és fins a 31-12-2022. L'increment de fons propis que va donar lloc al dret a la reducció podrà ser el del mateix 2017 o algun dels dos anteriors.

També volem mencionar un altre dubte, aquesta vegada sobre el període en què s'han de mantenir l'increment de fons propis, tal com es conté a l'article 25.1.a). Sobre aquest particular no hi ha consultes de la DGT determinants, i hem d'estar a la lectura del citat article on diu que l'increment de fons propis "se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre **del período impositivo al que corresponda esta reducción**" Tornem a tenir el mateix dubte que hem tingut abans sobre a quina reducció ben bé es refereix:

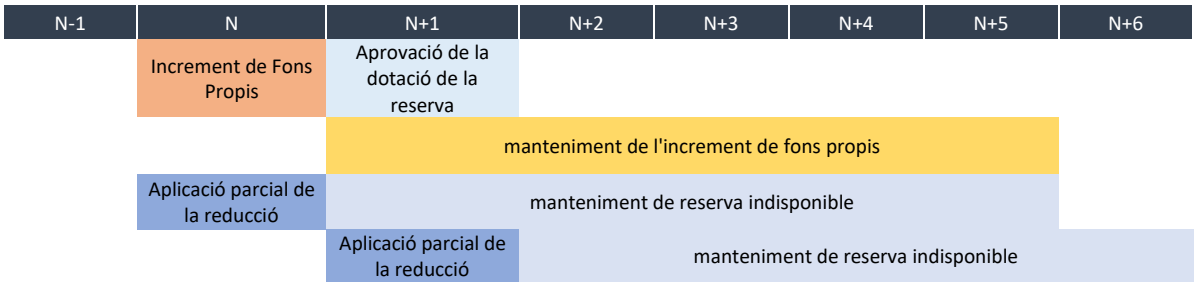
1. a la reducció a la qual dona dret l'increment de fons propis de l'exercici, independentment de la declaració a la qual s'apliqui o
2. a la reducció efectivament aplicada en base d'aquell exercici i escalonadament i independent a la dels exercicis posteriors.

Pensem que si l'Administració manté una perspectiva pragmàtica, hauria d'exigir-se el manteniment de l'increment de fons propis durant els 5 anys posteriors a aquell en que s'ha donat l'increment. Això fóra coherent amb la finalitat de la reserva, que és la d'enfortir la capitalització de les empreses durant un període no efímer de temps, els anomenats 5 anys, que no hauria de condicionar-se a qüestions formals com ara si l'avantatge fiscal que té lligat s'ha pogut aprofitar en aquell exercici o en un posterior per insuficiència de base, circumstància aquesta que no detreu l'esforç de capitalització prèviament realitzat.

Cas contrari, si l'increment de fons propis s'hagués de mantenir durant els 5 anys posteriors a l'aplicació de la reducció, fóra complicat determinar quin és l'increment de fons propis que correspon a la part de la reducció efectivament practicada en un exercici (a partir del qual comencen a comptar els seus 5 anys de manteniment) i quin és l'increment de fons propis que correspon al romanent de reducció no aplicada a l'exercici i que queda pendent d'aplicar pels següents dos (el període de manteniment de 5 anys del qual començarà a comptar després de l'exercici en que s'apliqui, més tard). En aquest cas potser un increment de fons propis s'hauria de mantenir fins a 6 o 7 anys després de

la seva generació, per aquesta extensió de termini provocat per la tardana aplicació de la reducció en no haver-hi prou base.

Incorporem un esquema resum de les dates i períodes significatius que s'han tractat a aquesta resposta.



Annexos

Consulta BOICAC Nº 106/2016 Consulta 1. enlace

DGT, Consulta nº V4127/2015 de 22 diciembre 2015. enlace

DGT, Consulta nº V3154/2016 de 6 de julio de 2016. enlace

Servei de consultes comptables ACCID. Sobre la manera de comptabilitzar factures rectificatives

CONSULTA

Sobre la manera de comptabilitzar factures rectificatives

Com s'han de comptabilitzar les factures substitutives? En l'àmbit d'informació del SII, ho tinc clar, però comptablement tinc els meus dubtes.

Per exemple, m'envien una factura de 1.000 euros més IVA, i la comptabilitzo. Posteriorment, m'envien una factura de 800 euros més iva que substitueix la primera. Llavors, com faria la comptabilització d'aquesta? Per diferencia?

Comptabilització inicial:

1.000 compres
210 IVA proveïdors 1210

I comptabilització de la factura substitutiva?

Opció a)

-200 compres proveïdors -242
-42 IVA

Opció b):

tindria que fer una negativa i llavors la positiva

-1000 compres proveïdors - 1210
-21 IVA

I després comptabilitzar la factura rebuda

800. compres proveïdors 968
168 IVA

En el primer cas, estic comptabilitzant una factura per -200, quant físicament la FRA és de 800. Seria correcte?, com quedaria reflectit en el llibre registre d'IVA

I en el cas b), estic comptabilitzant una factura negativa de -1.000 de la qual no tinc cap document. Com hauria d'anar en aquest cas al llibre registre de factures rebudes? Tindria un mateix número pels dos moviments comptables (el negatiu de -1.000 i el positiu de 800)?

RESPOSTA

La consulta planteja dubtes al voltant de dues qüestions sobre les factures rectificatives substitutives: la primera la comptabilització , la segona el seu reflex al llibre registre d'IVA.

Parlant en primer lloc sobre el reflex al llibre registre d'IVA, podríem mencionar dos tipus de factures rectificatives, les substitutives i les que anomenarem factures d'abonament.

A les del primer tipus la factura rectificativa substitueix a la rectificada, per tant no s'adiu que la factura rectificativa tingui imports en signe negatiu (tret que la rectificada també tingués signe negatiu).

Aquest tipus de factures substitutives poden informar-se al llibre registre d'IVA segons dues opcions, com AEAT informa al seu web en referència al SII

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Modelos__Procedimientos_y_Servicios/Ayuda_P_G417_IVA__Llevanza_de_libros_registro__SII_/Informacion_general/Preguntas_frecuentes/2__Registro__Cuestiones_comunes/2_8___Como_se_registra_una_factura_rectificativa_por_sustitucion__S___.shtml

1. La primera opció consisteix a informar la factura rectificativa pels imports rectificats definitius (en l'exemple de la consulta per 800 euros més IVA) tot afegint referències a la base i quota de la factura rectificada. Les bases i quotes informades a les declaracions haurien de ser les que incorporin l'import de la factura substitutiva. Si les factures rectificada i rectificativa no coincideixin en el mateix període de declaració, a la declaració del període en què s'emeti la factura rectificativa haurà de declarar-se els imports diferencials.
2. La segona opció consisteix a emetre factura d'abonament per l'import de la factura rectificada (en l'exemple de la consulta -1.000 més IVA) i una rectificativa per l'import rectificat (en el cas de la consulta 800 euros més IVA)

A les factures rectificatives d'abonament (per exemple per descomptes o rappels) l'import pot ser negatiu. Al llibre registre d'IVA apareixerà la factura amb el seu signe negatiu.

Parlant en segon terme sobre la comptabilització de factures substitutives, hem de recordar que la comptabilització de les factures d'abonament sobre vendes, segons la consulta 6 del Boicac 96/2013 sobre la comptabilització de devolucions de vendes i la possibilitat d'efectuar assentaments amb import negatiu, s'ha de fer carregant el compte "708 Devolucions de vendes i operacions similars". Per tant sembla que l'ICAC prefereix de fer servir càrrecs a comptes de devolucions abans que assentaments negatius sobre els comptes d'ingressos. Un enraonament similar podria aplicar-se a les devolucions de compres, que haurien d'abonar-se al corresponent compte "608 Devolucions de compres i operacions similars" en comptes d'enregistrar imports negatius al compte de compres.

Com que no hi ha més criteri emanat per l'ICAC sobre les factures d'abonament, podem dubtar sobre si aquest mateix criteri és extensible a altres factures rectificatives, no només les de devolucions de compres i descomptes posteriors a la factura, que és la situació plantejada a la consulta.

Ara bé, fer servir alternativament comptes compensadors (com el de devolucions de compres) o assentaments negatius no depèn tant de la mecànica comptable de càrrec o abonament com de la utilitat de la informació que s'extregui dels comptes utilitzats. Fer servir assentaments negatius, amb ànim de simplificar les dades, sembla més apropiat per salvar errors poc significatius o per empreses en què la informació resumida ja aporta prou per a la gestió d'aquestes. En canvi en rectificacions d'imports rellevants o d'alta repetició, o en empreses en que la informació s'hagi de seguir amb més gran detall sembla més adient utilitzar comptes compensadors.

En el cas de l'exemple proposat a la consulta, una factura que substitueixi totalment a una altra emesa prèviament s'ha de comptabilitzar pels imports diferencials (el suport documental seran les dues factures afectades, tant la rectificada com la rectificativa que serà d'una sèrie diferent).

Si la rectificació es porta a terme amb una factura d'abonament (que tindrà la seva pròpia comptabilització independent i amb el seu propi suport documental) i una factura rectificativa, aquesta última es comptabilitza individualment amb l'import definitiu correcte.

.

ALTRES DOCUMENTS DE LA COMISSIÓ

Comptes Anuals: informació fiscal a incloure a la Memòria. Conferència del dia 07 de juny de 2018

El dijous 07 de Juny es va celebrar a la seu d'ACCID, al Col·legi Economistes Catalunya (CEC), la conferència "Comptes Anuals. Informació fiscal a incloure a la Memòria" impartida per en Josep Maria Noguera (Soci de JM Noguera, Serveis de Consultoria Empresarial, SL; Responsable del Servei de Consultoria Fiscal de l'APTTCB) i per en Josep Maria Garcia (Director Econòmic-Financer de Saba Infraestructuras, SA), acompanyats per Xavier Osés Garcia, Vicepresident d'APC-ACCID, tots ells membres de la Comissió de Relacions entre Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID.

La Memòria és el document en què s'utilitza la narrativa per ampliar i detallar la informació continguda en els altres documents que composen els comptes anuals.

La normativa comptable aprofita la Memòria per tractar addicionalment àrees d'informació que es consideren rellevants per la presa de decisions dels usuaris dels comptes, essent una d'aquestes àrees la fiscal amb força protagonisme de l'impost sobre societats.

D'altra banda, la legislació fiscal obliga a expressar dins la Memòria algunes qüestions que serveixen a requeriments formals que li són convenients (com les referides als règims especials de l'impost sobre societats).

I la mateixa legislació fiscal extreu de les empreses informació comptable i d'altre tipus pel compliment de la tasca recaptatòria (com la declaració de béns i drets a l'estranger).

En aquesta sessió s'ha fet un repàs del contingut de la informació fiscal a la Memòria i altres requeriments informatius de recent desenvolupament, estructurant-lo en dues parts:

Informació fiscal a incloure en la memòria dels comptes anuals

A càrrec d'En Josep Maria Noguera

Després d'una introducció recordant les més recents modificacions normatives que afecten els comptes anuals (per exemple els límits aplicables a comptes per pimes o models abreujats, o les vides útils dels actius intangibles i el fons de comerç en particular) i també la importància de la materialitat quantitativa i qualitativa en valorar quina informació podria incorporar-se a la Memòria, o seria convenient de fer-ho per les empreses informants, es mencionaren els apartats de la Memòria amb contingut fiscal, a tall de guió condensat del què tot seguit es va comentar durant la sessió.

L'exposició ha concretat aquella informació fiscal que es requereix incloure a la Memòria, dins la Nota 12 sobre Situació fiscal, com conciliacions tant de la base imposable (contra el resultat comptable) com de la quota (contra la despesa per impost), detall dels actius per impostos diferits i passius per diferències temporàries imposables, incentius aplicats o pendents d'aplicar, compromisos contrets o altres aspectes fiscals.

En els diferents apartats el ponent va incloure alguns exemples de textos que poden incorporar-se, segons l'empresa es trobi o no en el cas d'haver d'explicar la seva situació concreta, com ara si hi ha hagut canvis de tipus impositius o limitacions a les deduccions d'amortitzacions, deterioraments o provisions, o els compromisos de manteniment de reserves indisponibles.

Altes qüestions específiques que poden afectar a la informació fiscal poden derivar de la deducció per reinversió, el diferiment per reinversió, canvis de criteris d'amortització, re valoritzacions i actualitzacions de valors... També tenen

un tractament significat en aquest exercici les societats civils amb objecte mercantil i poden tenir-ho les societats que en el seu moment van ser descrites com societats patrimonials. Alguns règims especials de l'impost sobre societats també poden requerir informació addicional com el règim especial dedicat a les combinacions de negocis.

DOS CASOS PARTICULARS IMPOSATS PER LA NORMA FISCAL

A càrrec d'En Josep Maria Garcia

A la segona part de la jornada el ponent va aportar una visió aplicada, des del vessant empresarial, de la complexitat de complir amb l'obligació d'informació país per país (a Espanya el model 231) que les normatives internacionals (OCDE), europea (a través de les Directives) i espanyola venen regulant i que haurà de facilitar-se aquest any com segon exercici d'aplicació.

Els requeriments d'informació es refereixen a dades comptables i fiscals d'un grup d'empreses resident a Espanya amb 750 milions d'euros de facturació, és a dir per grups grans, i aquesta informació es distribuirà posteriorment entre tots els estats perquè en facin un us estadístic o per fer comprovacions.

No obstant els criteris amb què s'ha de preparar la informació, la terminologia emprada, fins i tot la mateixa informació a subministrar, no coincideixen entre les diferents regulacions, creant-se incertesa en els preparadors. A més a més es requereix una informació separada per jurisdiccions tributàries, agregant aquelles societats del grup sota la mateixa jurisdicció. Com vulgui que aquesta agregació potser no és coincident amb el grup consolidable mercantil o fiscalment parlant, la preparació de la informació pot esdevenir treballosament complexa.

Els responsables de l'empresa hauran de preocupar-se de què la informació que es facilita en aquesta declaració sigui consistent amb altres informacions que es subministren a l'exterior, els comptes anuals en particular. En la mateixa situació es troben respecte de la declaració del model 720 Declaració sobre béns i drets situats a l'estranger. El ponent va destacar el cas particular en què els directius de les empreses han d'informar sobre aquells comptes en entitats financers en els què constin com a representants, autoritzats o beneficiaris. Com que els grups d'empreses poden tenir filials a múltiples països amb els seus lògics comptes bancaris en què puguin figurar com autoritzats els directius de l'empresa, aquesta obligació informativa pot ser significativa encara que afecti directament a les persones, i indirectament a l'empresa.

En aplicació de consultes emanades per l'Administració tributària, les declaracions individuals i personals dels directius poden evitar-se si la informació es conté en la Memòria de la dominant del grup d'empreses de les quals els directius formen part.

Contingut de les conferències

Informació fiscal a incloure en la memòria dels comptes anuals

A càrrec d'En Josep Maria Noguera

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 estas 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 al ahora 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 con 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 con los efectos contables que tendría la aplicación de esta normativa. (Ver ejemplos al final del 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 (estos límites, son los mismos que para la obligación de consolidar)
  - Activos: 11,4 millones de euros
  - Cifra de negocios: 22,8 millones de euros
  - Nº de trabajadores: 250

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 específicas 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)**
- **Nota 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 este 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 este, 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:

CONCILIACIÓN ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y LA BASE IMPONIBLE						
	Ejercicio 200X			Ejercicio 200X-1		
Concepto	**aumentos**	**disminuc.**	**total**	**aumentos**	**disminuc.**	**total**
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio PYG						
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio PN						
Diferencias permanentes (detallar)						
Diferencias temporarias con origen en el ejercicio (detallar)						
Diferencias temporarias con origen en ejercicios anteriores (detallar)						
Compensación de 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	**Ejercicio 200X**	**Ejercicio 200X-1**
Resultado contable antes de impuestos		
Cuota al 25%		
Impacto diferencias permanentes		
Ajustes en la imposición sobre beneficios		
Deducciones de la cuota (detallar)		
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		
Impuesto sobre beneficios pagar o devolver		

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 temporània 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%) podrà deduir-se 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 temporània 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 els 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 de l'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 10 anys vinents, 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 pugui 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 con 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.

- 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 este 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 este 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		
Reservas 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: "SITUACIÓN 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.***

DEDUCCIÓN 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 xxxxxx €, 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, cuy 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 la actualización de balances de la Ley 16/2012. Como resultado de la actualización, esto elementos, que figuraban en el activo del balance por la cantidad de XXXXXX euros, aumentaron su valor en un importe de XXXXX euros.

La información correspondiente a estos elementos se expone en la nota 12.X de la presente memoria…/…"

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

La Sociedad se acogió a la actualización de balances de conformidad con la Ley16/2012, 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 de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias de XXXXX y XXXXX euros respectivamente; y, a su vez 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 de 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 estos permanezcan en el activo de la Sociedad. Quizás por este motivo, y a posteriori, el ICAC en la consulta n.º 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 XXXXXXX, 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 esta 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 esta 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*
- *Valor razonable*
- *Totales*

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. El valor razonable se incluirá 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.***

INFORMACIÓN 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 (n.º 9.X), cuando estas 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 dela 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 restructuración 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 librecompetencia.

Atención: Hay que recordar que las obligaciones de información país por país, en líneacon 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 impositivosiniciados 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 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 x 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 x 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 temporaria. 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.

Informació país per país

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Información país x país

CONTEXTO INTERNACIONAL

- Acción 13 BEPS: TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING.
  - OECD (2016), Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es
  - 3 niveles de documentación:
    - Master File
    - Local file: [España: general, simplificado, normalizado]
    - Country-by-Country (CbC) Report.
  - Legislación y acuerdos
    - ✓ Multilateral Convention on Administrative Assistance in Tax Matters;
    - ✓ Bilateral tax conventions; and
    - ✓ Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)
- Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.
  - Aportación e intercambio automático obligatorio de los CbC Reports. Consonancia con Acción 13 BEPS.

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 1

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Información país x país

Country-by-Country (CbC) Report

- Guidance on the Implementation of Country - by - Country Reporting – BEPS Action 13 , OECD, Paris. Februrary, 2018 www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action13.pdf
- Guidance on the implementation of Country-by-Country reporting: Compilation of approaches adopted by jurisdictions. April, 2018: http://www.oecd.org/tax/beps/CbC-Compilation-of-approaches-adopted-by-jurisdictions.pdf
- Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país, Publicaciones de la OCDE, Paris. Septiembre, 2017 www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacioncontenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf
- Manual para la implementación efectiva, Publicaciones de la OCDE, Paris. Septiembre, 2017 www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-laimplementacion-efectiva.pdf
- Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal, Publicaciones de la OCDE, Paris. Septiembre, 2017 www.oecd.org/tax/beps/informespais-por-pais-manual-sobre-el-uso-efectivo-para-la-evaluacion-del-riesgo-fiscal.pdf
- OECD (2018), Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. May, 2018 http://dx.doi.org/10.1787/9789264300057-en

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 2

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Información país x país

NORMATIVA ESPAÑA

- Ley del IS 27/2014, de 27 de noviembre
- Reglamento IS - Real Decreto 634/2015, de 10 de julio
- Orden HFP/816/2017 Modelo 231 CBC y Orden HFP/816/2017 Modelo 232 Información Operaciones vinculadas.
- **Esta información será exigible para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016**, y el plazo para presentar esta información concluye transcurridos doce meses desde la finalización del período impositivo.
- **¿Quién?** Las entidades que cumplan los siguientes requisitos:
  - Ser residente en territorio español, dominante de un grupo, no dependiente de otra entidad, residente o no residente.
  - Facturación neta del Grupo superior a 750 millones € en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo.

  Cuando la entidad residente en territorio español forme parte de un grupo obligado a presentar la información país por país, se deberá suministrar también, la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad obligada a elaborar esta información.

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Información país x país: modelo 231 en casos de Matriz no residente

Las entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o establecimientos permanentes de entidades no residentes, cuando igualmente, 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 período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- Que hayan sido **designadas por su entidad matriz no residente para elaborar dicha información**.
- Que **no exista una obligación de información país por país en términos análogos** a la prevista en este apartado respecto de la referida entidad no residente en su país o territorio de residencia fiscal.
- Que **no exista un acuerdo de intercambio automático de información**, respecto de dicha información, con el país o territorio en el que resida fiscalmente la referida entidad no residente.
- Que, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país o territorio en el que reside fiscalmente la referida entidad no residente, se haya producido un **incumplimiento sistemático** del mismo que haya sido **comunicado por la Administración tributaria española** a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español.

Sin embargo, no tendrán que aportar la información país por país estas entidades, en aquellos casos en que se haya aportado esta información país por país a través de **una entidad matriz subrogada**, que cumpla las condiciones previstas en la Directiva 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016.

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Información país x país: Modelo 231. Tabla 3.

Información adicional

Incluir de manera sucinta la información o explicaciones adicionales que se consideren necesarias o que faciliten la comprensión de la información preceptivamente consignada en el informe país por país

- Importante:
  - Indicar cuál es la fuente de información de los datos consignados en la tabla 1.
    - Descriptores cuadro Tabla 1 distintos a texto Art. 2 OM
  - Coherencia en la fuente de información: tanto temporal (año tras año) como de tratamiento de las diferentes sociedades.
- CCAA consolidadas del Grupo: en ellas se elimina el efecto de las transacciones intragrupo y esto es contrario a uno de los objetivos del CbC Report.
- CCAA individuales de las sociedades: homogeneizando criterios diferentes entre países. A considerar normas contables locales (PGC) versus IFRS.
- Consolidación fiscal: posibilidad de utilizar datos consolidados del perímetro fiscal.
- Tipo de cambio: según OCDE tipo de cambio medio. A considerar tipo utilizado en consolidación contable.
- No hay límite de materialidad en los importes.

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 5

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Información país x país: Modelo 231. Tabla 2.

Lista de todas las Entidades Integrantes del grupo multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal

Jurisdicción fiscal	Entidades integrantes residentes en la jurisdicción fiscal	Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia	Principal(es) actividad(es) económica(s)												
			Investigación y desarrollo	Titularidad o gestión de propiedad intelectual	Compras o suministros	Fabricación o producción	Ventas, comercialización o distribución	Servicios de administración, gestión o apoyo	Prestación de servicios a entidades no asociadas	Finanzas internas del Grupo	Servicios financieros regulados	Seguros	Titularidad de acciones u otros instrumentos representativos de capital	Sin actividad	Otra (2)
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

(2) Indíquese la naturaleza de la actividad de la Entidad Integrante en la sección "Información adicional".

- Perímetro (Entidad constitutiva):
  - Sociedades del consolidado contable (control) versus "vinculadas" (en España, la vinculación aplica a partir del 25%, a diferencia de otros países en los que coinciden los conceptos de vinculación y control).
    - Control Conjunto y Asociadas: OCDE insta a seguir criterios contables.
  - Deben incluirse los Establecimientos Permanentes.
- Coherencia con las actividades indicadas en el "master file" y en el "local file".
- En Tabla 1 datos acumulados por jurisdicción: neto de positivos/negativos, indicado en Tabla 3.

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 6

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Información país x país: Modelo 231. Tabla 1.

Visión general del reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal

Jurisdicción fiscal	Ingresos			Beneficios/ (pérdidas) antes de Impuesto sobre Sociedades	Impuesto sobre Sociedades (1) pagado (criterio de caja)	Impuesto sobre Sociedades (1) devengado Año en curso	Capital declarado	Resultados no distribuidos	Número de trabajadores	Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería
	Terceros	Entidad vinculada	Total							

(1) Indíquese el Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, el Impuesto sobre Beneficios análogo.

a) Los ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.

- La referencia a "brutos" es una adaptación de España. La OCDE se refiere a "ingresos".
- Habría que indicar todos los ingresos, incluidos financieros y extraordinarios, siempre que tengan impacto en PyG (no en FFPP).
- Según las recomendaciones de septiembre de la OCDE, hay que indicar los ingresos con las entidades que integran el "perímetro" (España: "vinculadas" > "control").
- Se excluyen los dividendos de las sociedades del "perímetro" (de la misma jurisdicción fiscal)

b) Los resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Información país x país: Modelo 231. Tabla 2.

Visión general del reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal

Jurisdicción fiscal	Ingresos			Beneficios/ (pérdidas) antes de Impuesto sobre Sociedades	Impuesto sobre Sociedades (1) pagado (criterio de caja)	Impuesto sobre Sociedades (1) devengado Año en curso	Capital declarado	Resultados no distribuidos	Número de trabajadores	Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería
	Terceros	Entidad vinculada	Total							

(1) Indíquese el Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, el Impuesto sobre Beneficios análogo.

c) Los Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.

- Se refiere a pago, caja. Incluye pagos fraccionados; minorado con devolución del IS del año anterior, en su caso. Hay que incluir también las retenciones.
- Incluir también pagos que se puedan hacer derivados de actas de inspección del IS. No sanciones.

d) Los Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.

- Impuesto corriente del ejercicio (sin impuestos diferidos de activo o pasivo).

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Información país x país: Modelo 231. tabla 2.

Visión general del reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal

Jurisdicción fiscal	Ingresos			Beneficios/ (pérdidas) antes de Impuesto sobre Sociedades	Impuesto sobre Sociedades [1] pagado (criterio de caja)	Impuesto sobre Sociedades [1] devengado Año en curso	Capital declarado	Resultados no distribuidos	Número de trabajadores	Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería
	Terceros	Entidad vinculada	Total							

(1) Indíquese el Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, el Impuesto sobre Beneficios análogo.

e) El importe de la cifra de capital y resultados no distribuidos existentes en la fecha de conclusión del período impositivo.

- Orden: "cifra de capital y *resultados no distribuidos*"
- Tabla: "Capital declarado" y "Resultados no distribuidos".
- Reglamento IS: "Importe de la cifra de capital y *otros fondos propios existentes*".

e) La plantilla media. Opción en España versus final de ejercicio. Con base a FTE's, según OCDE.

f) Los activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.

- A priori, deberían incluirse todos los activos del balance, tales como Intangibles, Inversiones Financieras, Existencias, Cuentas a cobrar, etc. distintos a Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.
- Valor contable neto.

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Información país x país: evaluación del riesgo fiscal

- **Evaluación del riesgo fiscal.**
  - Las autoridades fiscales podrán acceder a las informaciones relativas a la asignación global. De los ingresos e impuestos del grupo, y tendrán atributos para llevar a cabo una evaluación general de los riesgos asociados a los precios de transferencia y otros riesgos de la base imponible y transferencia de beneficios.
  - Indicadores de riesgos fiscales detectados (ver página siguiente).
- **Uso apropiado de la información.**
  - El uso apropiado se limita a:
    - evaluación del riesgo de precios de transferencia de alto nivel.
    - evaluación de otros riesgos relacionados con BEPS.
    - el análisis económico y estadístico, si procede.
  - *La información que figura en el informe país por país no sustituye a un análisis detallado de precios de transferencia de operaciones y precios concretos, realizado sobre la base de un análisis completo funcional y de comparabilidad. La información que consta en el informe país por país no constituye, por sí sola, una prueba concluyente de que los precios de transferencia sean o no adecuados. No deberá ser utilizada por las administraciones tributarias para proponer ajustes de precios de transferencia mediante un reparto global del beneficio realizado aplicando una fórmula predeterminada.* (Párrafo 25)

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Información país x país: evaluación del riesgo fiscal. Indicadores.

Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal, Publicaciones de la OCDE, Paris. Septiembre, 2017

Indicador de riesgo fiscal potencial	Qué podría significar esto	De qué otra manera podría explicarse
Impacto de un grupo en una jurisdicción.	Un grupo con un impacto pequeño puede tener menos posibilidades de representar un riesgo fiscal significativo.	Un impacto bajo en un informe país por país podría ser engañoso si las actividades en una jurisdicción fueran más significativas. Esto se debe corroborar con otras informaciones y con la experiencia del equipo de cumplimiento fiscal.
Las actividades de un grupo en una jurisdicción se limitan a aquellas que representan un menor riesgo.	Las actividades de un grupo en una jurisdicción pueden ser de un tipo sujeto a un nivel menor de impuestos (por ejemplo, cuando los dividendos y las ganancias obtenidos por una entidad tenedora se benefician de una exención de las participaciones).	Una entidad cuya actividad principal normalmente implicaría un menor riesgo fiscal puede continuar participando en BEPS. Se deben considerar otras informaciones disponibles para los indicadores de que la renta imponible en la jurisdicción debería ser mayor.
Hay un alto valor o una alta proporción de ingresos de partes relacionadas en una jurisdicción particular.	Un alto valor o proporción de los ingresos de partes relacionadas podría significar que incluso un pequeño error en los precios de transferencia podría tener un impacto fiscal significativo.	Los grupos pueden incluir entidades que traten total o principalmente con partes relacionadas por razones comerciales.
Los resultados en una jurisdicción se desvían de posibles resultados comparables.	Las diferencias entre una jurisdicción y las comparables elegidas podrían ser impulsadas por BEPS.	Las comparables elegidas pueden no ser confiables, o puede haber factores comerciales que expliquen cualquier diferencia.
Los resultados de una jurisdicción no reflejan las tendencias del mercado.	Los resultados pueden estar distorsionados por la actividad de BEPS.	Los resultados pueden verse afectados por consideraciones comerciales.
Hay jurisdicciones con ganancias significativas, pero con poca actividad sustancial.	Las ganancias pueden haberse desplazado de la jurisdicción donde tiene lugar la actividad económica subyacente.	Puede haber razones comerciales por las cuales los resultados en una jurisdicción puedan parecer altos en relación con las medidas de actividad en un informe país por país (por ejemplo, debido a que hay activos tangibles fuertemente depreciados o

INFORMES PAÍS POR PAÍS: MANUAL SOBRE EL USO EFECTIVO PARA LA EVALUACIÓN DEL RIESGO FISCAL © OCDE 2017

Hasta 19 Indicadores...y 17 desafíos en el uso eficaz de los informes país por país para la evaluación del riesgo fiscal.

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Modelo 720: cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero

- Ley 7/2012, de 29 de octubre: introdujo una nueva disposición adicional decimoctava en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la que se estableció la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero.
- Desarrollo :
  - Artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, e introducidos por el Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre.
  - Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.
- Modelo 720: **personas físicas y jurídicas residentes en territorio español que mantengan cuentas de su titularidad o cuentas en las que figuren como representantes, autorizadas o beneficiarias, o sobre las que tengan poderes de disposición**, o de las que sean titulares reales que se encuentren situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31/12 de cada año.
- En el Modelo 720 se corresponde con el valor de la "Clave tipo de bien o derecho" "C".
- Dicha obligación también se extiende a... *en cualquier momento del año al que se refiera la declaración.*

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Modelo 720: cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero

- Información:
  - **Datos identificativos.**
  - **Saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.**
- Excepciones:
  - **… registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.**
  - No existirá obligación de informar sobre ninguna cuenta **cuando los saldos a 31 de diciembre a los que se refiere el apartado 2.d) no superen, conjuntamente, los 50.000 euros, y la misma circunstancia concurra en relación con los saldos medios** a que se refiere el mismo apartado. En caso de superarse cualquiera de dichos límites conjuntos deberá informarse sobre todas las cuentas.
- Una vez presentada la declaración del Modelo 720, solamente deberá volver a presentarse este Modelo, cuando en relación el saldo conjunto (total) en el último trimestre y el saldo conjunto (total) a 31 de diciembre no se ha incrementado ninguno de ellos en más de 20.000 € respecto a los importes que determinaron la obligación de declarar en el último ejercicio de su presentación.
- Con independencia del número de titulares de la cuenta. Se informará de los saldos totales sin prorratear, indicando el porcentaje de participación.
- Revocación posterior a declaración en un ejercicio: informar de la fecha y del saldo en la fecha en que se deja de ser autorizado. Id cancelación de cuenta. No si n se ha declarado antes o hechos del mismo ejercicio.

Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Modelo 720: cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero

V1367-13 ; V1041-17

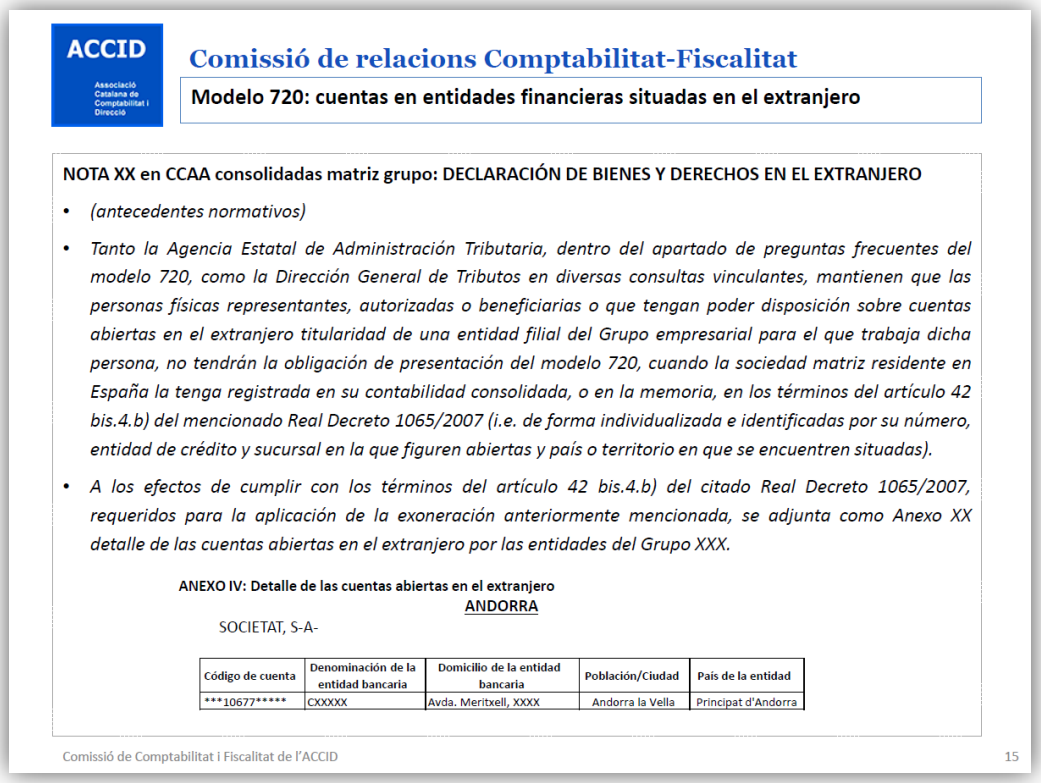
- *En el caso en que la identificación exigida de los bienes declarables se realice por medio de informes auxiliares que facilitan los sistemas informáticos de administración contable de la sociedad española y/o de sus sucursales en el extranjero ¿?*

  …En todo caso la contabilización ha de entenderse en sentido amplio, **siendo válido que se registren en los documentos contables accesorios siempre que sean congruentes con las cuentas anuales y den consistencia a las mismas.** En todo caso **de la misma se debe poder extraer, con suficiencia y de manera indubitada la información de la existencia del bien o derecho en el extranjero**.

- *¿tiene la persona física residente obligación de declarar las cuentas en entidades de crédito de las que sean titulares personas jurídicas no residentes pertenecientes a un grupo con cabecera española, y en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición?* No debe informar de esa cuenta siempre que la sociedad matriz residente en España la tenga registrada en los términos del artículo 42 bis.4.b) **en su contabilidad consolidada, o en la memoria**.

V4757-16

A estos efectos, los documentos contables de la matriz residente en territorio español mencionados por el consultante podrán ser considerados como contabilidad a los efectos del artículo 42 bis.4.b) del RGAT **siempre que en dichos documentos se identifiquen las cuentas en entidades de crédito a que hace referencia la consulta de forma individualizada por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas**.



Comissió de relacions Comptabilitat-Fiscalitat

Modelo 720: cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero

NOTA XX en CCAA consolidadas matriz grupo: DECLARACIÓN DE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO

- *(antecedentes normativos)*
- *Tanto la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dentro del apartado de preguntas frecuentes del modelo 720, como la Dirección General de Tributos en diversas consultas vinculantes, mantienen que las personas físicas representantes, autorizadas o beneficiarias o que tengan poder disposición sobre cuentas abiertas en el extranjero titularidad de una entidad filial del Grupo empresarial para el que trabaja dicha persona, no tendrán la obligación de presentación del modelo 720, cuando la sociedad matriz residente en España la tenga registrada en su contabilidad consolidada, o en la memoria, en los términos del artículo 42 bis.4.b) del mencionado Real Decreto 1065/2007 (i.e. de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas).*
- *A los efectos de cumplir con los términos del artículo 42 bis.4.b) del citado Real Decreto 1065/2007, requeridos para la aplicación de la exoneración anteriormente mencionada, se adjunta como Anexo XX detalle de las cuentas abiertas en el extranjero por las entidades del Grupo XXX.*

ANEXO IV: Detalle de las cuentas abiertas en el extranjero

ANDORRA

SOCIETAT, S-A-

Código de cuenta	Denominación de la entidad bancaria	Domicilio de la entidad bancaria	Población/Ciudad	País de la entidad
10677**	CXXXXX	Avda. Meritxell, XXXX	Andorra la Vella	Principat d'Andorra

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 15