

| | |
|---|-------|
| ACTUALIDAD MERCANTIL | P. 3 |
| ACTUALIDAD CONTRATOS MERCANTILES | P. 17 |
| ACTUALIDAD CONCURSAL | P. 20 |
| ACTUALIDAD CONTABLE | P. 24 |
| EN BREVE | P. 38 |
| COMENTARIOS: | |
| LA MODIFICACIÓN DEL PGC PYMES Y PGC. GREGORIO LABATUT SERER | P. 39 |
| ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS CAPÍTULOS I A IV DE LA RESOLUCIÓN DE 9 DE FEBRERO DE 2016, DEL ICAC, POR LA QUE SE DESARROLLAN LAS NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN Y ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS, CON RESPECTO A LO ESTABLECIDO EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. MARÍA BEGOÑA VILLARROYA LEQUERICAONANDIA | P. 48 |
| TABLA DE DISPOSICIONES | P. 53 |
| ÍNDICE | P. 55 |

Sociedad de Responsabilidad Limitada

1 Exclusividad del objeto social

DGRN Resol 14-6-16, BOE 21-7-16

MSM nº 645, 2133 MSL nº 413 MEES nº 468

Objeto social de las sociedades que prestan servicios de seguridad privada.

Se confirma la calificación del registrador mercantil que suspende la inscripción de una escritura de constitución de una SRL cuyo objeto social está constituido por «actividades de seguridad privada», como actividad principal, a la que se añaden otras: «servicios de sistemas de seguridad», «actividades de los centros de llamadas», «telecomunicaciones por cable» e «instalaciones eléctricas». A juicio del registrador –el cual es confirmado por la DGRN– únicamente pueden ser objeto de seguridad privada todas o algunas de las actividades que se recogen en la **normativa reguladora** de dicha actividad.

Tal y como señala la DGRN, las sociedades de seguridad privada han de tener por **objeto exclusivo** todas o algunas de las actividades reco-

gidas en la normativa especial que las regula (L 5/2014 art.5º; RD 2364/1994 art.1º), y en el supuesto objeto de controversia la relación de las actividades que integran el objeto social no se ajusta a tales exigencias. Así, al referirse a «actividades de los centros de llamadas», «telecomunicaciones por cable» e «instalaciones eléctricas», y dado que la delimitación del género comprende todas sus especies, debe entenderse que incluye algunos servicios y actividades que no se encuentran entre las delimitadas por la normativa sectorial aplicable.

NOTA • Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado por la DGRN en esta resolución es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la **SA**.

2 Determinación del objeto social

DGRN Resol 14-6-16, BOE 21-7-16

MSM nº 652, 2134 MSL nº 420 MEES nº 475

Constancia en los estatutos sociales del ámbito territorial de actuación de las sociedades de seguridad privada.

La **regla general** es que no es necesario que en la escritura de constitución y en su inscripción en el RM conste el ámbito territorial de actuación estatal o autonómico de las sociedades que tienen por objeto la prestación de servicios de seguridad.

Se trata de un requisito posterior a la constitución de la sociedad. Es en el momento de la solicitud de la preceptiva **autorización administrativa** habilitante cuando, además de copia auténtica de la escritura pública de constitución y certificado de la inscripción o nota de inscripción reglamentaria de la sociedad en el RM, debe presentarse una declaración sobre el ámbito territorial de actuación (RD 2364/1994 art.5).

Por **excepción**, el ámbito territorial de actuación de la sociedad sí debe constar no sólo en el registro administrativo sino también en la escritura de constitución y en la inscripción en el RM, si lo que se pretende es limitar el ámbito geográfico de tales operaciones a alguna Comunidad Autónoma, evitando así toda discrepancia sobre el extremo entre los estatutos sociales inscritos y los datos consignados en el registro administrativo autonómico.

NOTA • Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado por la DGRN en esta resolución es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la **SA**.

3 Convocatoria

AP Madrid 22-4-16, EDJ 76265

MSM nº 1128, 2435 MSL nº 1007, 1039, 2720

Convocatoria de junta ordinaria sin incluir en el orden del día la censura de la gestión social

En el **orden del día** de la junta general **ordinaria** ha de **figurar forzosa-**mente la **censura de la gestión social**, por lo que la **omisión** de dicho punto en el correspondiente anuncio de la convocatoria determina la **nulidad** de los demás acuerdos que integran el contenido mínimo de la junta general ordinaria. La **delimitación competencial** de la junta ordinaria que contiene la LSC art.164.1 (aprobar la gestión social, las cuentas del ejercicio anterior y resolver la aplicación del resultado) **no** tiene un **carácter taxativo**, pudiendo ser incluidas en el orden del

día cualesquiera otras materias distintas de las allí contempladas; pero esa delimitación de competencias sí goza de **carácter necesario**, en el sentido de que la junta convocada como ordinaria ha de tratar obligatoriamente sobre las materias allí señaladas.

NOTA • Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado en esta sentencia es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la **SA**.

4 Convocatoria de junta general

DGRN Resol 5-7-16, BOE 12-8-16

MSM nº 1155 MSL nº 1060 MEJG nº 1185

Cómputo del plazo de convocatoria de la junta general.

Se confirma la calificación del registrador mercantil que suspende la inscripción de los acuerdos de disolución y nombramiento de liquidador de una SRL porque, al haberse publicado la convocatoria de la junta general el 22-9-2015 y haberse celebrado ésta el 6-10-2015, no ha transcurrido el plazo de **quince días** legalmente establecido (LSC art.176).

Conforme a la doctrina jurisprudencial (TS 29-3-94; 21-11-94), plenamente asumida por la DGRN (DGRN Resoluciones 10-7-95; 6-11-95), el cómputo del plazo de convocatoria se debe llevar a cabo teniendo en

cuenta como **día inicial** el correspondiente al de publicación de la convocatoria social y excluyéndose el de la celebración de la junta.

NOTA Interesa destacar la consideración de la DGRN en cuanto a que la infracción relativa al plazo previo de la convocatoria de la junta general está expresamente excluida de la posibilidad de impugnar acuerdos por **infracción de requisitos meramente procedimentales** establecidos por la Ley (LSC art.204.3), y que al haberse adoptado el acuerdo debatido por socios titulares de participaciones que representan únicamente el 50% del capital social, no cabe la posibilidad de que todos los socios hubieran decidido celebrar válidamente la junta general a pesar de la indicada infracción.

5 Representación en la junta general

DGRN Resol 13-6-16, BOE 21-7-16

MSM nº 1200, 1248, 2485 MSL nº 1117, 1140 MEJG nº 2125

El registrador mercantil no puede entrar en consideraciones sobre la debida representación de los asistentes a la junta.

La falta de representación de un **menor o incapaz** en la junta general de una sociedad mercantil no perjudica a terceros y, portanto, el registrador no puede entrar en su consideración.

Es responsabilidad del **presidente** comprobar debidamente, y conforme a derecho, si los socios que concurren representados lo están debidamente y, en caso de que en alguno de ellos concurra causa de incapacidad, si se ha dado cumplimiento a las normas legales que la regulan.

NOTA • El supuesto de hecho del que trae origen esta resolución hace refe-

rencia a la presentación en el RM de una escritura de elevación a público de acuerdos sociales relativos a un aumento del capital social de una SRL por compensación de determinados créditos. Presentadas, respecto de una socia, la sentencia de su incapacidad y el nombramiento de defensor judicial y, al no resultar de la escritura ni de la certificación incorporada dichos extremos, para calificar válidamente los acuerdos adoptados, el registrador suspende la inscripción exigiendo que se aporte el acta notarial de la junta general, para comprobar si estuvo debidamente representada y si su defensor judicial contaba con las debidas autorizaciones.

• Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado por la DGRN en esta resolución es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la SA.

6 Derecho de información

AP Madrid 22-4-16, EDJ 76265

MSM nº 1267, 2435, 7293 MSL nº 1066, 1181, 3729

El socio tiene derecho a recibir un ejemplar de las cuentas de la sociedad de la que es socio, pero no de las del resto de sociedades del mismo grupo

El socio tiene derecho a recibir un ejemplar completo de las cuentas de la sociedad de la que es socio (LSC art.272.2), pero no de las cuentas del resto de sociedades del mismo grupo. No obstante, tiene derecho a que los administradores emitan **informe** sobre determinados aspectos de las **cuentas** del grupo que puedan **influir de modo claro** y directo en las cuentas de la sociedad de la que es partícipe.

NOTA • Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado en esta sentencia es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la SA.

7 Retribución de administradores

AP Barcelona 31-3-16, EDJ 80500

MSM nº 1436, 4810 MSL nº 1576, 2715 MADI nº 520

Relación entre el cargo de administrador y su retribución mediante reparto de beneficios

Por una sociedad se acuerda la **modificación** de la estructura del **órgano de administración**, pasando de tres administradores mancomunados, que percibían la correspondiente retribución por el cargo, a dos, con el consiguiente cese y nombramiento de administradores. Los únicos socios eran esos tres administradores.

El que queda fuera de la administración impugna el acuerdo argumentando que la retribución de los administradores era, en virtud de un **pacto parasocial** de carácter verbal, una vía de obtener la corres-

pondiente participación en beneficios, por lo que la modificación del órgano de administración tiene en realidad el propósito de privarle de los beneficios de la sociedad.

La AP, revocando la sentencia de instancia, da la razón al impugnante y anula el acuerdo de modificación del órgano de administración, al comprobar que constituía una **práctica asentada** (cuando no un pacto parasocial) retribuir la participación en beneficios vía retribución de administradores, por lo que si la mayoría quería dejar sin efecto dicha

práctica, debía atenerse a las normas legales sobre distribución de dividendos y sobre retribución de administradores, pues lo contrario era actuar con abuso de derecho determinante de una lesión del interés social.

A juicio de la AP, la única finalidad de los acuerdos impugnados es perjudicar injustificadamente al impugnante, en beneficio de los otros socios y administradores.

Para evitar esta situación de **abuso**, y obrar de buena fe, el cese del

administrador debía haber ido seguido, necesariamente, de la aplicación de un nuevo régimen de reparto de beneficios, para garantizar que la mayoría no abuse de la minoría.

NOTA • La AP considera que el **abuso de derecho** y el abuso de poder son motivos de impugnación de acuerdos sociales al amparo del CC art.7.

• Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado en esta sentencia es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la SA.

8 Prohibición de competencia

AP Madrid 22-4-16, EDJ 76267

MSM nº 1552, 4810, 6705 MSL nº 795, nº 1589, 2715

Realización por el administrador de actividades similares a la que constituye el objeto social de la entidad que administra y exclusión de socios vinculados al administrador

Determinados socios de una SRL interponen una **demand**a judicial contra la sociedad solicitando:

a) El **cese** de su administradora por realizar, al margen de la sociedad que administra, la misma actividad de promoción inmobiliaria a la que se dedica la sociedad.

b) La **exclusión** de dos **socios**, que eran sociedades vinculadas a esa administradora y que también se dedicaban al sector inmobiliario. La AP, confirmando la sentencia de instancia, acuerda el cese de la administradora por incurrir en prohibición de competencia conforme a LSC art.229.1.f-art.230 hasta la reforma de la LSC por L31/2014-, y, por el contrario, rechazó la exclusión de socios debido a que la **prohibición de competencia** únicamente alcanza a los socios que a su vez son administradores (que no era el caso), conforme a LSC art.350, por

lo que a los socios, como tales, no se les aplica la prohibición de competencia, y por tanto pueden dedicarse al mismo tipo de actividad al que se dedica la sociedad.

NOTA • La AP (con cita de TS 2-6-15, EDJ 111119) declara que son impugnables los **acuerdos de contenido negativo**, como es el acuerdo de junta de la SRL que rechazó la exclusión de los socios vinculados a la administradora. No obstante, en este caso concreto, y aun considerando que tales socios estaban obligados a abstenerse en la votación sobre su exclusión (LSC art.190.1.b), cosa que no hicieron, mantuvo el acuerdo de no exclusión debido a que no había motivo para la misma, en la medida que los socios no habían infringido la prohibición de competencia.

• Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado en esta sentencia es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la SA.

9 Retribución de administradores

DGRN Resol 17-6-16, BOE 21-7-16

MSM nº 1585, 1934, 2702, 2830 MSL nº 1760, 2296.1 MADI nº 1630, 1482 MEES nº 1040, 1075

La retribución debida por la prestación por el consejero delegado de una función ejecutiva no ha de constar en los estatutos, sino en el contrato de administración que ha de suscribir el pleno del consejo con el consejero.

Es admisible la cláusula estatutaria que, a la vez que establece el carácter gratuito del cargo de administrador-con la consecuencia de que no perciba retribución alguna por sus servicios como tal-añade que el desempeño del cargo de **consejero delegado** será remunerado mediante la formalización del correspondiente contrato.

A esta remuneración por el ejercicio de funciones que, al ser añadidas a las deliberativas, constituyen un plus respecto de las inherentes al cargo de administrador como tal no es aplicable la norma de la LSC art.217.2 que impone la **reserva estatutaria** del sistema de retribución de los administradores en cuanto tales.

Ninguna objeción puede oponerse a la disposición estatutaria que exige que el importe de dicha remuneración se acuerde anualmente

en **junta general** de socios; previsión que, por lo demás, se ajusta a la exigencia legal de que el referido contrato sea «conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general» (LSC art.249.4.i.f.).

NOTA • La **cláusula estatutaria** objeto de controversia y admitida por la DGRN es la siguiente: «El cargo de administrador será gratuito, a excepción del desempeño por el Consejero Delegado Don C. B. H., el cual desempeñará funciones de dirección efectiva de la sociedad, que será remunerado, mediante la formalización de un contrato de trabajo y causando alta en la Seguridad Social. El importe de dicha retribución se acordará anualmente en Junta General Ordinaria de Socios».

• Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado por la DGRN en esta resolución es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la SA.

10 Responsabilidad del administrador

AP Madrid 1-4-2016, EDJ 68223

MSM nº 1665 MSL nº 1866

Los administradores son responsables de las deudas sociales en caso de cierre de facto de la sociedad, sin liquidarla en la forma legalmente establecida.

Constituye un **comportamiento negligente** de los administradores el limitarse a **eliminar** a la **sociedad** de la vida comercial o industrial sin liquidarla en cualquiera de las formas prevenidas legalmente (sentencias de la Sala 1ª del TS 4-11-1991, 22-4-1994, 6-11-1997, 4-2-1999 y 14-3-2007). Tal conducta incurre en una **vía de hecho**, al realizarse al

margen de los intereses de los acreedores, que tienen derecho a que sus créditos sean atendidos en la medida de lo posible y en cualquier caso de modo ordenado, lo que sólo se garantiza bien mediante un procedimiento liquidatorio o bien acudiendo al proceso concursal. En este sentido, basta con demostrar el daño sufrido por la parte

acreedora demandante, inherente al hecho de cercenarse la posibilidad de cobrar su crédito, y el **cierre de facto del establecimiento** en el que radicaba la empresa deudora, para que pueda concluirse la existencia de nexo causal entre uno y otro, salvo prueba en contra del administrador demandado.

NOTA El asunto versa sobre el cierre de facto de una empresa, sobre la base de que la entidad mercantil cesó en su operativa, despidió a su personal y abandonó el local que tenía señalado como domicilio social, sin que le fuese conocida nueva sede, hasta el punto de que las notificaciones administrativas y judiciales a la sociedad se hicieron a través de anuncios en periódico oficial.

11 Presupuestos de la responsabilidad

TS 14-7-16, EDJ 110046

MSM nº 1665 MSL nº 1865

Un administrador no puede escudarse en los actos u omisiones del otro administrador para eximirse de su propia responsabilidad.

El nombramiento como administrador o como consejero delegado de una sociedad de capital no es meramente formal, sino que conlleva una serie de obligaciones (p.e., la llevanza y formulación de la contabilidad). Por tanto, un administrador no puede ampararse en la actitud del otro administrador para excusar su propia incuria y **responsabilidad**, y si considera que el otro administrador le dificulta el

cumplimiento de sus obligaciones, debe activar los mecanismos societarios para corregirlo, o en el último extremo, renunciar al cargo.

NOTA En el caso resuelto por esta sentencia, uno de los dos administradores pretendía exonerarse de su responsabilidad argumentando que el culpable de los incumplimientos era el otro administrador. La Sala concluye que un administrador no puede ampararse en la actitud o en las omisiones del otro administrador para justificar su propia inactividad o pasividad.

12 Administrador de hecho

TS 8-4-16, EDJ 34904

MSM nº 1681 s. MSL nº 1880 s. MADI nº 3065 s.

Características del administrador de hecho

El TS, siguiendo sentencias anteriores (TS 421/2015; 721/2012; 261/2007; 55/2008; 79/2009; 240/2009 y 261/2007), declara que la noción de administrador de hecho presupone un **elemento negativo** (carecer de la designación formal de administrador, con independencia de que lo hubiera sido antes, o de que lo fuera después), y se configura en torno a **tres elementos caracterizadores**:

- debe desarrollar una actividad de gestión sobre materias propias del administrador de la sociedad;
- esta actividad tiene que haberse realizado de forma sistemática y continuada, esto es, el ejercicio de la gestión ha de tener una intensidad cualitativa y cuantitativa; y
- se ha de prestar de forma independiente, con poder autónomo de decisión, y con respaldo de la sociedad.

NOTA • Las funciones que ejerce la **SEPI** respecto de las empresas cuyo capital adquiere con el fin de sanearlas y sacarlas de nuevo al mercado (reprivatizarlas), no son las propias de un administrador de hecho, y por lo tanto, en caso de **concurso** de la empresa reprivatizada, los créditos que ostenta la SEPI no tienen el carácter de subordinados.

El **proceso privatizador** encomendado a la SEPI supone la adopción de medidas de estructuración y saneamiento, pero no conlleva la asunción de la gestión ordinaria de la actividad ni la dirección de su actividad, que sigue encomendada a sus órganos de administración.

A diferencia de la **intervención administrativa**, en que se suprime la capacidad decisoria de las empresas intervenidas, en la **actividad de fomento** se estimulan comportamientos empresariales con la finalidad de cumplir los objetivos de interés público general o que establezcan los poderes públicos, pero no se asume la dirección orgánica y funcional de la empresa.

Sociedad Anónima

13 Derecho de información

AP Madrid 19-4-16, EDJ 76264

MSM nº 2576, 1265 MSL nº 1181.1

Autonomía del derecho de información respecto del derecho de voto

En relación con el requisito de la conexión de la información solicitada con el objeto de la junta, debe tenerse en cuenta que el derecho de información puede ser instrumental del derecho de voto, pero tiene una naturaleza **autónoma** y **puede servir** también a **otras finalidades** (TS 19-9-13), lo que explica que la LSC art.197.2 prevea en ciertos casos que la información sea facilitada por escrito dentro de los siete días siguientes al de la terminación de la junta. No es precisa, por tanto, una relación directa y estrecha entre la documentación solicitada

y los asuntos del orden del día, debiendo estarse al **juicio de pertinencia** en cada caso (TS 21-3-11).

Esta sentencia añade (con cita de TS 19-9-13) que el hecho de que las cuentas vayan acompañadas de un **informe de auditoría** favorable, no limita el derecho de información del socio sobre tales cuentas.

NOTA • Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado en esta sentencia es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la **SRL**.

Sociedad unipersonal

14 Responsabilidad del socio único

TS 19-7-16, EDJ 113548

MSM nº 4416 MSL nº 6210

El socio único es responsable solidario de las deudas sociales en caso de falta de inscripción en plazo de la unipersonalidad sobrevenida, pero puede repetir contra la sociedad el importe que haya satisfecho.

La unipersonalidad, que puede ser originaria o sobrevenida, está sujeta a unas **exigencias de publicidad** registral para evitar abusos. El incumplimiento de la obligación de publicidad registral de la unipersonalidad sobrevenida está ligado al siguiente régimen de responsabilidad del socio único:

- 1º. Trascurridos seis meses desde la adquisición de la unipersonalidad sobrevenida, sin que esta circunstancia se hubiera inscrito en el RM, responde **personal, ilimitada y solidariamente** de las deudas sociales contraídas durante el periodo de unipersonalidad.
- 2º. Desde la inscripción, deja de responder de las deudas posteriores, por lo que su responsabilidad solidaria afecta únicamente a las **deudas** sociales surgidas durante el **periodo de unipersonalidad**.
- 3º. Su responsabilidad solidaria determina que el acreedor se pueda dirigir contra él **sin** necesidad de exigir la **previa excusión** de los bienes y derechos de la sociedad.

- 4º. El socio único no deviene obligado solidario, sino **responsable solidario**: es decir, responde del incumplimiento de la sociedad deudora, sin perjuicio de que por su carácter solidario los acreedores puedan dirigirse indistintamente frente a la sociedad y frente al socio único. No obstante, como no es obligado solidario, sino responsable solidario, caso de haber hecho efectiva su responsabilidad frente al acreedor, tiene **acción para repetir de la sociedad** el importe de lo satisfecho.
- 5º. Se trata de un régimen propio de responsabilidad, respecto del que **no** resultan de aplicación los requisitos y principios de la responsabilidad por **dolo o culpa** grave, contractual o extracontractual, prevista con carácter general en el Código Civil y, de forma particular para los administradores sociales, en la LSC.
- 6º. **No se exige relación de causalidad** entre el impago de la deuda social respecto de la que se impone la responsabilidad, y el incumplimiento del deber legal de publicidad registral de la unipersonalidad.

Impugnación de acuerdos sociales

15 Nulidad de las tasas judiciales

TCo 140/2016

MSM nº 4857 MSL nº 2813 MADI Nº 8206

El TCo anula la mayoría de las tasas judiciales.

Mediante sentencia nº 140/2016, de 21-7-16, el Pleno del Tribunal Constitucional ha estimado parcialmente, por unanimidad, el recurso de inconstitucionalidad núm. 973-2013 interpuesto por el Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados contra determinados preceptos de la Ley 10/2012 de tasas en el ámbito de la Administración de Justicia, y declara la **nulidad** parcial del art.7.1 (cuantías fijas) y la nulidad total del art.7.2 (cuantía variable). La nulidad se basa en la **desproporción** de la cuantía de las tasas y, en determinados aspectos, en su **falta de justificación económica**, lo que se traduce en un obstáculo injustificado para el correcto ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva (Const art.24.1), en su vertiente de acceso a la jurisdicción y a los recursos. Además, afirma el TCo, el pago de un tributo, como es una tasa, no puede obstaculizar el ejercicio de un derecho fundamental. Cabe señalar que la Ley 10/2012 generalizó la implantación de tasas judiciales, salvo en el orden penal donde no existen, y ha sido objeto de sucesivas reformas, de la cual destaca la efectuada por RD Ley 1/2015 de 27 de febrero (publicada en el BOE de 28-2-15, que entró en vigor al día siguiente, 1-3-15), que declaró **exentas** a las **personas físicas**, por lo que desde ese momento únicamente las personas jurídicas que no tuviesen reconocido el derecho a la asistencia jurídica gratuita tenían que abonar la tasa. Por lo tanto, la STCo que comentamos **beneficia a las personas jurídicas** que están obligadas a pagar la tasa, esto es, las que no tienen reconocido el citado derecho a la asistencia jurídica gratuita. En concreto, la STCo declara la nulidad solicitada por el recurrente respecto de la mayoría de las **cuantías fijas** establecidas en el art.7.1: a) Orden **civil**:

- Recurso de apelación 800 €.
 - Recurso de casación y extraordinario por infracción procesal: 1200 €.
 - b) Orden **contencioso-administrativo**:
 - Procedimiento abreviado: 200 €.
 - Procedimiento ordinario: 350 €.
 - Recurso de apelación: 800 €.
 - Recurso de casación: 1200 €.
 - c) Orden **social**:
 - Recurso de suplicación: 500 €.
 - Recurso de casación: 750 €.
- Asimismo, la STCo declara la nulidad de la **cuota variable** establecida en el art.7.2 para las personas jurídicas (las personas físicas ya gozaban de exención, como se ha dicho). Como consecuencia de esta sentencia, se han dejado sin efecto todas las tasas existentes en los órdenes contencioso-administrativo y social (en penal no había). Por el contrario, se mantienen las cuantías fijas –no la variable– de las siguientes tasas del orden civil, debido a que no fueron objeto del recurso de inconstitucionalidad y por tanto el TCo, por razones de congruencia, no se ha pronunciado sobre las mismas: proceso verbal y cambiario, ordinario, monitorio, ejecución extrajudicial y oposición a la ejecución de títulos judiciales, concurso necesario. En cuanto a los **efectos de la sentencia**, la misma indica que son «pro futuro». En particular, no procede la devolución de las cantidades pagadas en relación con las tasas declaradas nulas (esto es, las tasas correspondientes a los tipos de proceso y recursos antes mencionados):

– Tanto en los procedimientos administrativos y judiciales finalizados por resolución ya firme;
 – Como en aquellos procesos aún no finalizados en los que el sujeto pasivo de la tasa la satisizo sin impugnarla, deviniendo con ello firme la liquidación del tributo.
 Así pues, el justiciable que haya pagado la tasa sin impugnarla (la gran mayoría), no tiene derecho a su devolución.
 Cabe por último indicar que el TCo recuerda que ningún orden jurisdiccional, ni siquiera el penal, tiene garantizada la gratuidad del acceso a la jurisdicción, salvo para aquellos que acrediten insuficiencia de recursos para litigar, en la medida que es legítimo financiar el

servicio público de la Administración de Justicia con cargo a los justiciables que se benefician de la actividad jurisdiccional (mediante tasas), disminuyendo o complementando la financiación procedente de los impuestos, a cargo de todos los contribuyentes.
 Por tanto, el legislador puede establecer tasas en todos los órdenes y en todo tipo de procesos, cuidándose de que las cuantías sean «proporcionadas» y estén debidamente justificadas desde la perspectiva económica.

NOTA Esta sentencia afecta a los procesos de **impugnación** de **acuerdos sociales**.

16 Alcance de la anotación de suspensión de la eficacia de acuerdos sociales impugnados

DGRN Resol 1-7-16, BOE 12-8-16

MSM nº 4956 MSL nº 2926

La suspensión de eficacia de los acuerdos de junta impugnados acordada por la autoridad judicial puede extender sus efectos a la de los acuerdos del órgano de administración.

Se confirma la calificación del registrador mercantil que suspende la inscripción del acuerdo de cambio de domicilio de la sociedad a la provincia de Madrid, adoptado por el consejo de administración, por entender que su inscripción supondría una burla de la medida cautelar dictada en su día por la autoridad judicial, que ordenó la anotación preventiva en el RM de la demanda interpuesta por un socio contra determinados acuerdos de junta general –entre los que figura el de **traslado del domicilio social**–, para que se abstengan de inscribir los acuerdos suspendidos y de tramitar el cambio de domicilio de la sociedad a la provincia de Madrid y apercibiendo al consejo de administración de la prohibición de realizar cualquier acto de ejecución de los acuerdos suspendidos.

Tal y como señala la DGRN, la suspensión de la tramitación del cambio de domicilio a la provincia de Madrid, no a un lugar determinado de dicha provincia, y sin perjuicio de que esa determinación sea obligatoria, indica que el juzgador, al ordenar la suspensión de los acuerdos sociales, ha tenido en cuenta todas las **circunstancias concurrentes** en el supuesto, bajo la consideración de que la deslocalización del domicilio de la sociedad pudiera ocasionar daños difícilmente reparables a los socios impugnantes, adoptando la medida cautelar de impedir el traslado a la provincia de Madrid.

17 Convalidación de acuerdos declarados nulos

DGRN Resol 4-7-16, BOE 9-8-16

MSM nº 4970 MSL nº 2911

Admisibilidad de la regularización de acuerdos declarados nulos

La legislación societaria se inspira en dos grandes **principios**:
 – el de la **seguridad jurídica**, que trata de hacerse efectivo mediante el sometimiento de los actos de nacimiento de las sociedades y sus modificaciones al control notarial y registral, ejercido en el ámbito respectivo por profesionales cualificados en el conocimiento del ordenamiento jurídico; y
 – el de la **seguridad del tráfico**, que trata de hacerse realidad mediante la regulación de determinados supuestos de apariencia en la que pueden confiar los terceros por cuanto que el ordenamiento los protege (p.e., caso de la sociedad irregular o de la sociedad nula).
 Precisamente, la protección del **tercero**, muy conectada con la seguridad jurídica y la seguridad del tráfico, es la que exige que en el ámbito societario el tradicional principio civil «lo que es, nulo efecto produce» deba ser objeto de matización, permitiendo que en aquellos supuestos en los que por su contenido los acuerdos sociales no son contrarios al **orden público** la sociedad puede ratificar, rectificar, sustituir o revocar «ad nutum» acuerdos anteriores, antes de ser objeto de impugnación, durante la pendencia del proceso de impugnación o concluido el mismo por sentencia definitiva.

En esta línea discurren las importantes novedades sobre la materia introducidas por la L 31/2014 en la LSC art.204.2 que establece que no procede la **impugnación** cuando el acuerdo social haya sido dejado sin efecto o sustituido válidamente por otro, distinguiéndose ahora según que el nuevo acuerdo haya sido adoptado válidamente antes o después de que se hubiera interpuesto la demanda de impugnación (del primero), precisando la norma en uno y otro caso su régimen procesal.
 Con base en los anteriores razonamientos, la DGRN admite la convalidación y regularización de determinados acuerdos a los que afectó la nulidad de una **junta general**, dado que ello beneficia la seguridad del tráfico y la protección de los terceros por haberse manifestado ya una sociedad en el tráfico bajo apariencia de regularidad formal, y en aras del principio de estabilidad o conservación de los efectos de los acuerdos sociales de gestión; impedir la renovación o regularización de estos acuerdos –concluye el centro directivo– podría tener consecuencias perjudiciales para los derechos adquiridos por socios y terceros.

Pactos parasociales

18 Eficacia de los pactos parasociales

TS 25-2-16, EDJ 12915

MSM nº 5106, 5157, 4816 MSL nº 558, 2730 MADI nº 8138

Eficacia del pacto parasocial cuando establece una regulación diferente a la prevista en los estatutos.

Los pactos parasociales no pueden servir como fundamento exclusivo de una **impugnación de acuerdos** sociales adoptados en contradicción con tales pactos (TS 10-12-08; 2-3-09; 5-3-09; 6-3-09).

Sin embargo, en la situación inversa, esto es, cuando el acuerdo social se adopta conforme a lo estipulado en el pacto parasocial, y uno de los firmantes impugna el acuerdo sobre la base de que los estatutos establecen una regulación diferente a la del pacto, entonces ese socio actúa en contra de las exigencias derivadas de la **buena fe**.

De hecho, quienes son parte del pacto parasocial **omnilateral** (esto es, suscrito por todos los socios) pueden confiar legítimamente en que la conducta de todos sus integrantes se ajustará a la reglamentación establecida en el pacto parasocial, con independencia de que se incorpore o no a los estatutos.

NOTA • El caso versa sobre un acuerdo suscrito por todos los accionistas de una SA (un padre y sus dos hijos), en virtud del cual el padre transmitió a sus dos hijos la nuda propiedad de las acciones, reservándose el usufructo vitalicio. En dicho con-

trato de venta se atribuyó al padre usufructuario los derechos de voto, lo cual no se incorporó a los estatutos, que atribuían el derecho de voto al nudo propietario (esto es, los hijos).

La junta adoptó determinados acuerdos (cambio de administradores, aprobación de cuentas, etc), en la que el derecho de voto se ejerció conforme a lo previsto en el pacto entre los accionistas (es decir, su atribución al padre usufructuario).

Uno de los hijos (nudo propietario) impugnó los acuerdos por infracción estatutaria, en la medida que los estatutos atribuían el derecho de voto al nudo propietario.

El Juzgado de lo Mercantil falló a favor del hijo, pero la Audiencia revocó la sentencia de instancia y desestimó la demanda, argumentando que el pacto vinculaba al hijo y, mediante la impugnación, lo que solicitaba era directamente incumplir dicho pacto, sin otra razón que la estrictamente formal de su carácter no estatutario. La Audiencia consideró que el hijo impugnante había actuado de forma contraria a la buena fe y con abuso de derecho. El Tribunal Supremo confirmó la sentencia de la Audiencia.

• Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado en esta sentencia es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la SRL.

Modificación de estatutos sociales

19 Aportación dineraria

DGRN Resol 7-9-16, BOE 30-9-16

MSM nº 5441, nº 866, nº 3486 MSL nº 661, nº 3340

Validez del depósito realizado en entidad de crédito extranjera.

Se considera inscribible la escritura de aumento del capital social de una SRL con aportaciones dinerarias que se justifican mediante certificación expedida por una **entidad de crédito suiza**, que conforme al certificado expedido por la Autoridad Federal Suiza de Vigilancia de Mercados Financieros incorporado a la escritura calificada, está autorizada para actuar como banco y agente de valores, y está sometida a la supervisión de dicha autoridad suiza.

A juicio de la DGRN –que revoca la nota de calificación del registrador mercantil–, no es necesario que la aportación dineraria deba ser depositada necesariamente en una entidad de crédito **habilitada** para operar **en territorio español**.

A falta de norma que expresamente lo impida, no puede rechazarse la certificación del depósito expedida por una entidad extranjera –en este caso, suiza– que, según queda acreditado en la escritura calificada, está autorizada conforme a la legislación extranjera –en este caso, suiza– para actuar como banco y agente de valores, por lo que es hábil para aceptar depósitos del público a título profesional y está

sometida a la supervisión de la autoridad extranjera competente –en este caso, la Autoridad Suiza de Vigilancia de Mercados Financieros–. Sin duda –concluye el Centro directivo–, habida cuenta del carácter y del contenido de la certificación del depósito incorporada en el título calificado (según la cual, entre otros extremos, se condiciona la restitución del depósito a la devolución de la certificación misma), puede concluirse que la entidad que la expide es **garante** de la **certeza** del depósito dinerario, de su **origen, integridad y destino**, de suerte que, a los efectos de lo establecido en la LSC art.62, y de su interpretación teleológica, la realidad del desembolso de dicha aportación dineraria resulta acreditada de modo equivalente al que se verificaría mediante certificación expedida por entidad de crédito española y queda satisfecho razonablemente el objetivo perseguido por el legislador de garantizar la integridad del capital social.

NOTA Téngase en cuenta que el criterio sustentado en esta resolución por la DGRN ha de entenderse aplicable en idénticos términos a las aportaciones dinerarias efectuadas en el caso de **constitución** de la sociedad.

20 Aumento del capital social con aportación de rama de actividad

DGRN Resol 22-7-16, BOE 19-9-16

MSM nº 5447, nº 846, nº 6450 MSL nº 642, nº 3345, nº 4725

La aportación de rama de actividad conserva sustantividad propia por las diferencias estructurales existentes entre la misma y la escisión en su modalidad de segregación.

Es admisible la aportación de una rama de actividad mediante aumento del capital social cumpliendo los requisitos establecidos para esta modificación estatutaria y **sin** que se produzca el efecto de **sucesión universal** en la realización de tal aportación no dineraria, debiéndose presumir que no se produce dicha sucesión, salvo que se dijera lo contrario.

Con el cumplimiento de los requisitos establecidos para dicha modificación estatutaria los distintos **intereses** en juego quedan suficientemente **protegidos**:

- La posición de los **socios** de la **sociedad adquirente** queda suficientemente garantizada con la aplicación de las normas propias de los aumentos de capital con aportaciones no dinerarias: régimen de responsabilidad del aportante, informe de los administradores, mayorías o quórums cualificados, informe de experto independiente si se trata de una sociedad anónima, etc.).

- En la **sociedad aportante** la posición de los **socios** podría quedar comprometida, en caso de que la unidad económica aportada tenga el carácter de activo esencial en cuyo caso será necesario el acuerdo de la junta conforme a la LSC art. 160.f. Incluso si, en atención al volumen y características de la aportación en relación con el patrimonio de la sociedad aportante, pudiera ser considerada como un supuesto de modificación en la estructura patrimonial de la sociedad aportante de modo que debiera reputarse como una modalidad de las denominadas modificaciones estructurales de la sociedad, entendidas como aquellas alteraciones de la sociedad que van más allá de las simples modificaciones estatutarias para afectar a la estructura patrimonial o personal de la sociedad. En tal caso, de tratarse de una aportación que supusiera una alteración en la estructura patrimonial de la sociedad, debería ser observado –desde la perspectiva de la posi-

ción de los socios– el procedimiento más riguroso establecido para la segregación en la referida Ley. No obstante, todo posible perjuicio se disipa si –como en el caso objeto de controversia– los acuerdos son adoptados en sendas juntas universales con el voto unánime de todos los socios.

- La protección de los **terceros** queda a salvo por la propia índole de la operación, al no haber reducción efectiva de la garantía que para ellos representa la cifra de capital social de ninguna de las sociedades. Y, en relación con los acreedores de la sociedad aportante, por la exigencia general de que conste su consentimiento individualizado para que la modificación del sujeto pasivo de la relación jurídica con alcance liberatorio sea eficaz frente a ellos (CC art. 1205I), sin perjuicio de la validez interna del convenio que puedan celebrar las sociedades interesadas en orden a la asunción cumulativa o interna por una de determinadas obligaciones de la otra, eficaz entre ellas pero intrasendente frente al acreedor en tanto no preste su consentimiento (CC art. 1158, 1255 y 1257).

- La posición de los **trabajadores** queda, por su parte, suficientemente garantizada con la aplicación del ET art. 44 que impone, para todo supuesto de cambio de titularidad de la empresa, la subrogación del nuevo titular en los derechos y obligaciones del anterior, con la obligación de comunicar el cambio de titularidad empresarial a los representantes de los trabajadores.

NOTA Téngase en cuenta que la sustantividad y autonomía de la figura de la aportación de una unidad económica a otra sociedad mediante aumento del capital de social de ésta, sin observancia del procedimiento previsto para la segregación, ha sido confirmada, después de la entrada en vigor de la L 3/2009, por la L 27/2014 (LIS), en la que se contemplan, diferenciadas, las operaciones de escisión (LIS art. 76.2) y la de aportación no dineraria de ramas de actividad (LIS art. 76.3).

21 Requisitos del aumento del capital con cargo a reservas

DGRN Resol 27-7-16, BOE 20-9-16

MSM nº 5481 MSL nº 3355

El aumento del capital con cargo a reservas exige la existencia de un efectivo contravalor patrimonial no desvirtuado por otras partidas del activo o del pasivo del balance.

Requisito esencial para la capitalización de las reservas (incluidas las constituidas por prima de asunción) o beneficios no es sólo que tengan la consideración de recursos propios, sino también que sean de **libre disposición**, dado que la capitalización es una de las formas a través de las que la sociedad ejerce su facultad de libre disposición sobre ellas.

Por disponibilidad de las reservas ha de entenderse la libertad para aplicarlas a cualquier fin, entre ellos el de reparto entre los socios. Y esa aplicación de las reservas tan sólo es posible en tanto no existan **perdidas** que hayan de enjugarse previamente.

En definitiva, la libre disponibilidad de las reservas viene limitada por la función que están llamadas a desempeñar: la cobertura de pérdidas contabilizadas. Y si no son plenamente disponibles no reúnen los **requisitos** legalmente exigidos para su capitalización (LSC art. 303). La importante no es el mero reflejo de la partida de reservas en el

balance que sirva de base a la ampliación, sino la efectiva existencia de **excedente** del activo sobre el capital anterior y el pasivo exigible, según dicho balance, aunque las vicisitudes económicas de la sociedad, posteriores a aquél, puedan determinar luego la eliminación de esas pérdidas.

NOTA La cuestión objeto de controversia hace referencia a un acuerdo de aumento del capital social de una **SRL** en 99.058,80 euros, realizado con cargo a prima de emisión», sobre la base de un balance que refleja tanto la existencia de Prima de emisión o asunción (por 99.057,57 euros), como reservas (legal: 6.781,44 euros; voluntarias: 235.823,41 euros; y especiales: -208.041,36 euros), resultado positivo del ejercicio (76.368,85 euros) y resultados negativos de ejercicios anteriores (158.985,35 euros).

El registrador –cuyo criterio es confirmado por la DGRN– suspende la inscripción de dicho acuerdo porque, a su juicio, del balance que sirve de base al aumento de capital resulta que, deducidas las pérdidas y reservas negativas, **no** quedan **reservas disponibles suficientes** para aplicarlas a un aumento de capital por importe de 99.058,80 euros.

22 Reducción del capital para compensar pérdidas

DGRN Resol 8-7-16, BOE 12-8-16

MSM nº 5757 MSL nº 3436

Inadmisibilidad de reducir el capital para compensar pérdidas cuando en el balance que sirve de base al acuerdo constan beneficios.

Se reitera el criterio del centro directivo en supuestos sustancialmente idénticos (DGRN Resoluciones 17-4-00; 28-2-07; 2-3-07), en cuanto a que la reducción meramente contable del capital social para compensar pérdidas está sujeta a **exigencias legales** que han de ser escrupulosamente observadas:

- que la sociedad carezca de cualquier clase de **reservas** (o, en caso de SA, de reservas voluntarias o de la cuantía que señala de reservas legales); y
- que el acuerdo tome como base un **balance** aprobado en los seis meses anteriores a la adopción del acuerdo del que resulte que se dan las circunstancias de hecho precisas que sirvan de base a la adopción del acuerdo social.

Como medida complementaria de seguridad, en beneficio de los socios y de los terceros, se exige que el balance haya sido objeto de verificación bien por el **auditor** de la sociedad si ésta se encuentra en situación de verificar sus cuentas con carácter obligatorio, bien por el auditor nombrado al efecto.

Como consecuencia de ello, se confirma la calificación del registrador mercantil que rechaza la inscripción de la decisión del socio único de una SRL por la que se reduce el capital social (de 784.000 euros a cero) para restablecer el equilibrio entre el mismo y el patrimonio contable disminuido como consecuencia de pérdidas, con el simultáneo **aumento del capital** (a 3.000 euros), cuando del balance utilizado a tal fin resulta la existencia de una partida positiva («Resultados del ejercicio» por 109.341 euros).

Tal y como señala la DGRN, dichos resultados a una concreta fecha

son **beneficios** de la sociedad, que tienen en esencia la misma naturaleza que las reservas en sentido estricto aun cuando no aparezcan contabilizados como tales, y su presencia veda la posibilidad de acudir a la reducción del capital para compensar pérdidas en cuanto los mismos se compensen con aquéllas. Es indudable que, al ser contabilizados en el balance que sirve de base al acuerdo, esos **resultados provisionales** disminuyen el desequilibrio patrimonial que con la reducción del capital social se pretende corregir, por más que dicho balance sea el cerrado antes del final del ejercicio y las vicisitudes económicas de la sociedad posteriores a aquél puedan determinar luego la desaparición de esos resultados positivos.

Finalmente –concluye el centro directivo–, no puede sostenerse que la operación debatida no perjudica a **terceros**. Para que los acreedores quedaran incólumes sería imprescindible que, al menos, la situación resultante del conjunto de las operaciones cuya inscripción se solicita fuera neutra para sus intereses, algo que sólo se produce si la reducción por pérdidas viene acompañada de un sucesivo e inmediato aumento de capital mediante nuevas aportaciones o por compensación de créditos que iguale o supere la cifra de capital inicial. Pero en el supuesto de controversia es evidente que no se produce la neutralidad requerida respecto de la protección de los acreedores, pues la cifra de retención que implica el capital social queda disminuida de 784.000 a 3.000 euros. Por tanto, es aplicable la exigencia impuesta en las previsiones legales a la que se refiere el registrador en su calificación.

23 Escritura de transformación

DGRN Resol 19-7-16, BOE 19-9-16

MSM nº 6056 MSL nº 4036

El informe de experto independiente sólo es exigible cuando la sociedad que se transforma no tiene patrimonio no dinerario.

El informe del experto independiente que, si así lo exige la constitución de la sociedad cuyo tipo se adopta, se ha de incorporar a la escritura de transformación (L3/2009 art.3) comprende exclusivamente el **patrimonio no dinerario** de la sociedad que se transforma.

Por tanto, si –como en el caso objeto de controversia– del balance de la SRL que se transforma en SA resulta claramente que los únicos activos de la sociedad son dos **cuentas corrientes bancarias**, no es necesario dicho informe, por cuanto del régimen de la SA resulta que en ningún supuesto dicho informe abarca otra cosa que el patrimonio no dinerario y su valoración (LSC art.67).

NOTA • El **supuesto de hecho** de esta resolución hace referencia a una escritura de transformación de una SRL en SA que el registrador rechaza por el único motivo de que no se acompaña a la escritura informe de experto independiente sobre el patrimonio social. En dicha escritura pública, el administrador de la sociedad transformada manifiesta que no existen acreedores sociales. Y los representantes de la sociedad recurrente afirman en su escrito de impugnación que el único activo de la sociedad es la **tesorería** en cuentas corrientes que coincide con los fondos propios de la sociedad.

Modificaciones estructurales

24 Transformación de sociedad civil en Sociedad de Responsabilidad Limitada

DGRN Resol 23-6-16, BOE 27-7-16

MSM nº 6041 MSL nº 4100, 4128

Publicación del acuerdo de transformación en el BORME y en un diario.

No es **necesario** acreditar la publicación del correspondiente anuncio de transformación en el BORME y en uno de los diarios de gran circu-

lación de la provincia en que la sociedad tiene su domicilio (L3/2009 art.14), cuando:

- a) En la escritura de transformación el administrador o persona competente para elevar a público el acuerdo de transformación manifiesta que se ha realizado la **comunicación individual** por escrito a todos y a cada uno de los acreedores, y a los titulares de derechos especiales, de existir según el tipo social de que se trate.
- b) Si en dicha escritura o en el propio acuerdo de transformación se manifiesta que **no existen** acreedores ni titulares de derechos especiales, en su caso.

NOTA • Señala la DGRN que el requisito de la publicación o notificación del acuerdo de transformación no constituye un instrumento de protección de los derechos de los **acreedores sociales** que se traduzca en la posibilidad de que quienes se vean afectados puedan emprender medidas ejercitables directamente por ellos mismos con trascendencia sobre el propio acuerdo. La publicación en interés de acreedores surte los efectos de mera **publicidad-noticia** porque el legislador, por las razones que sean, ha considerado conveniente ampliar los instrumentos de publicidad legal en tutela del derecho a ser informados de los acreedores y en atención a la trascendencia del acuerdo social en cuestión, aunque sin reconocimiento del derecho de oposición.

25 Transformación de sociedad civil en Sociedad de Responsabilidad Limitada

DGRN Resol 23-6-16, BOE 27-7-16

MSM nº 6056, 6058 MSL nº 4100, 4130

Requisitos de la escritura de transformación para su inscripción en el RM.

Para su inscripción en el RM, la escritura pública de transformación de sociedad mercantil debe contener todas las menciones legal y reglamentariamente exigidas para la constitución de la sociedad cuya forma se adopte y, entre ellas, el **número de identificación fiscal** (NIF) de la entidad resultante de la transformación (RRM art.86.2 y 216).

Dicho NIF es asignado por la Administración Tributaria, previa solicitud, con carácter **provisional** mientras la entidad no aporte copia de la escritura pública de constitución o transformación, así como certificación de su inscripción en el RM (RD 1065/2007 art.22.1).

Separación y exclusión de socios

26 Legitimación subsidiaria de los socios para el ejercicio de la acción de exclusión

TS 29-6-16, EDJ 104623

MSM nº 6707 MSL nº 796

Plazo de ejercicio de la acción de exclusión ejercitada por un socio frente a otro socio

El socio de una SRL puede ser excluido por las causas legales y en su caso estatutariamente previstas. La exclusión requiere **acuerdo de junta** general, y en el acta de la reunión o en anejo debe constar la identidad de los socios que hayan votado a favor del acuerdo (LSC art.352.1).

Salvo en el caso de condena al socio-administrador a indemnizar a la sociedad (que es una de las causas legales de exclusión en una SRL), la exclusión de un socio con participación igual o superior al **25%** del capital requiere, además del acuerdo de junta, una **resolución judicial firme** de exclusión, cuando el socio se opone a la misma, para lo cual ha de ejercitarse la correspondiente acción de exclusión ante los tribunales (LSC art.352.2).

La **legitimada principal** para el ejercicio de esta acción es la sociedad, que dispone del **plazo** de un mes desde la fecha de adopción del acuerdo (LSC art.352.3).

Si la sociedad no ejercita la acción en el citado plazo, cualquier socio que hubiera votado a favor del acuerdo de exclusión **–legitimado subsidiario–** puede ejercitarla, en nombre de la sociedad, en el mismo plazo de un mes a contar (dies a quo) desde el día en que tal socio supo que la sociedad no había ejercitado la acción (plazo de caducidad).

En suma, la sociedad tiene el plazo de un mes desde la fecha de adopción del acuerdo para ejercitar la acción de exclusión; y si deja transcurrir dicho plazo sin hacerlo, la legitimación se traslada de manera subsidiaria a cualquier socio que hubiera votado a favor del acuerdo, que deberá ejercitar la acción en el mismo plazo de un mes, a contar desde que tuvo o debió tener conocimiento de que la sociedad no lo había hecho. Si, por el contrario, ni la sociedad ni ningún socio legitimado ejercen la acción en tales plazos sucesivos, **decaerá el acuerdo** adoptado en la junta.

NOTA • Esta sentencia, que sigue la línea marcada por TS 9-4-03, se dicta por su **interés casacional**, dado que la sentencia de segunda instancia objeto de recurso de casación aplicó el plazo establecido en CCom art.947 (tres años).

• Un sector doctrinal **crítica** esta doctrina del TS argumentando que el plazo de un mes de LSC art.352.3, por analogía con el plazo para el ejercicio por parte de los socios de la acción social de responsabilidad (LSC art.239.1), es sólo el plazo durante el cual la legitimación activa es exclusiva de la sociedad y, por lo tanto, el periodo de tiempo durante el cual los socios no pueden presentar la demanda de exclusión.

• Por razón de la materia a que se refiere, ha de entenderse que el criterio sustentado en esta sentencia respecto del plazo para ejercitar la acción de exclusión por parte de los socios es aplicable, en iguales términos y con idéntico alcance, a la **SA**.

Disolución, liquidación y extinción

27 Inscripción de la disolución y liquidación de sociedad cuya hoja registral se encuentra cerrada por falta de depósito de cuentas

DGRN Resol 7-7-16, BOE 9-8-16

MSM nº 6883, nº 7053, nº 7324 MSL nº 3749, nº 5778

El cierre de la hoja registral por falta de depósito de cuentas no impide la inscripción de la inscripción de la extinción de la sociedad.

Se admite la inscripción de la escritura de **ampliación del capital** social de una sociedad presentada a efectos de hacer coincidir el capital social con el capital que consta en la escritura de **disolución y liquidación** de la sociedad, previamente presentada, pese a que la hoja de la sociedad se encuentra cerrada por falta de depósito de cuentas. Frente al criterio sustentado por el registrador mercantil, cuya nota de calificación se revoca, la DGRN entiende que constando al registrador que, tras la inscripción del aumento de capital, puede proceder, al tiempo, a la constatación de la extinción de la sociedad –que no presenta ningún otro defecto para su inscripción–, la exigencia del

depósito de cuentas no puede aceptarse; sino que puede considerarse incluso que **obstaculiza** el debido reflejo de la extinción de la sociedad, distorsionando con ello la publicidad registral y la información que, sobre la sociedad, proporciona el RM.

Tal y como señala el centro directivo, ha de tenerse en cuenta que, en el expediente objeto de controversia, la inscripción del aumento de capital es requisito para la inscripción de la disolución, y si bien el cierre del RM por falta del depósito de cuentas se aplica a la ampliación de capital, debe exceptuarse el caso en que sea título previo para la inscripción de otro título posterior del que no se produce el cierre.

28 Requisitos de la escritura de liquidación y extinción de la sociedad

DGRN Resol 1-8-16, BOE 23-9-16 DGRN Resol 22-8-16, BOE 23-9-16

MSM nº 7046, nº 7070 MSL nº 5777, nº 5802

A efectos de la cancelación de la hoja registral de la sociedad es suficiente que en la escritura el liquidador manifieste bajo su responsabilidad sobre la inexistencia de activo y sobre la existencia de un único acreedor.

Así, aunque es principio básico de nuestro ordenamiento jurídico societario que el reparto del haber social entre los socios requiere inexcusablemente la previa satisfacción de los **acreedores sociales** –o la consignación o el depósito del importe de la obligación pendiente e, incluso, su aseguramiento o afianzamiento, según los casos– (LSC art.391.2, 394.1, 395 y 396; CCom art.235; CC art.1082), es también cierto que esas disposiciones relativas al pago de los acreedores o consignación de sus créditos presuponen necesariamente una **disponibilidad patrimonial** que permita el cumplimiento de tales obligaciones, de suerte que si resulta acreditada la inexistencia de haber social, no puede impedirse la cancelación de los asientos registrales de la sociedad. Por ello, para practicar tal cancelación, se ha estimado suficiente que en el balance de liquidación, y bajo la responsabilidad del liquidador, conste la **inexistencia** de activo alguno para la satisfacción del acreedor.

Por otra parte, se ha de tener en cuenta que la cancelación de los asientos registrales de una sociedad no es sino una fórmula de mecánica registral para consignar una vicisitud de la sociedad, que en el caso de la disolución, es que se considere terminada la liquidación. Pero ello, no impedirá la ulterior **responsabilidad** de la sociedad si después de formalizarse e inscribirse la escritura pública de extinción de

la sociedad aparecieran bienes sociales no tenidos en cuenta en la liquidación (LSC art.398).

En definitiva, entiende la DGRN que, a efectos de la cancelación de los asientos registrales debe admitirse la **manifestación** que sobre la inexistencia de activo y sobre la existencia de un único acreedor realice el **liquidador** bajo su responsabilidad –confirmada con el contenido del balance aprobado– en la escritura de liquidación de la sociedad.

NOTA El **supuesto de hecho** de las presentes resoluciones hacen referencia a una escritura en la que se elevan a público los acuerdos adoptados por unanimidad de los socios en junta general universal de una **SRL** por los que se aprueba el balance de liquidación, del que resulta que no existe activo alguno que liquidar; y se declara liquidada y extinguida la sociedad, con solicitud de la correspondiente cancelación de su hoja registral. En la misma escritura se expresa por el liquidador que la sociedad tiene **un solo acreedor** (la Agencia Tributaria), cuyo crédito no se puede satisfacer por inexistencia de patrimonio social. Y se añade que no cabe el concurso de acreedores por ser presupuesto del mismo la pluralidad de acreedores.

El **registrador mercantil** –cuya calificación es revocada por la DGRN– resuelve suspender la práctica del asiento registral solicitado, al no acreditarse en la escritura calificada la previa satisfacción a los acreedores, que considera es requisito previo a la liquidación y extinción de la sociedad, conforme a la LSC art.395, y no resultar de la misma escritura el conocimiento ni la intervención de la persona que va a resultar perjudicada por las manifestaciones realizadas en ella y por la extinción de la sociedad como consecuencia de la cancelación de sus asientos en el RM.

Cuentas anuales y aplicación del resultado

29 Obligación de someter las cuentas anuales a auditoría

DGRN Resol 6-7-16, BOE 12-8-16

MSM nº 7315, nº 7421 MSL nº 3745, nº 3911

Auditoría de cuentas de sociedad declarada en concurso de acreedores.

Aunque una sociedad sea declarada en concurso de acreedores, **subsiste la obligación** de someter las cuentas a auditoría, sin que ni siquiera exista la exención en el primer ejercicio en estado de concurso

(LCon art.46.2 redacc L28/2011), así como la de acompañar la correspondiente certificación de que las cuentas presentadas se corresponden con las auditadas a efectos de su **depósito** en el RM.

30 Obligación de someter las cuentas anuales a auditoría

DGRN Resol 6-7-16, BOE 12-8-16

MSM nº 7315, nº 7421, nº 6883 MSL nº 3745, nº 3911

Auditoría de cuentas de sociedad en fase de liquidación concursal.

Estando una sociedad obligada a auditar sus cuentas, una vez abierta la fase de liquidación y declarada su disolución en un proceso concursal, **subsiste la obligación** de auditoría de las cuentas en dicha fase. Este criterio se justifica por la naturaleza esencialmente reversible de la sociedad en liquidación, cuya personalidad jurídica subsiste en

tanto no se haya procedido al reparto del activo sobrante entre los socios y, una vez extinguida, a la cancelación de sus asientos en el RM. Asimismo, y a efectos de su **depósito** en el RM, sigue siendo exigible la incorporación de la certificación acreditativa de que las cuentas se corresponden con las auditadas.

31 Informe de auditoría

DGRN Resol 11-7-16, BOE 12-8-16

MSM nº 7315, nº 7425 MSL nº 3745, nº 3920

De producirse la existencia de dos auditores de cuentas al depósito de las cuentas anuales se ha de acompañar el informe del auditor nombrado en la primera de dichas inscripciones.

Aunque una vez practicada la inscripción del nombramiento de auditor en el RM nombrado e inscrito a instancia de la minoría no procede el **nombramiento posterior** –y menos su inscripción– de otro auditor nombrado por la propia sociedad para realizar la auditoría solicitada, de producirse tal circunstancia, sólo cabe posibilidad de practicar el depósito de las cuentas del ejercicio en cuestión en virtud del informe del auditor que resulta de la inscripción extendida, con carácter previo, como consecuencia del expediente de nombramiento de auditor a instancia del socio minoritario.

Asimismo, se ha de entender que la inscripción del nombramiento de auditor efectuado por acuerdo de la junta general para los ejercicios 2014, 2015 y 2016, **no** implica la **cancelación** de oficio posterior del expediente de solicitud de auditor de cuentas formulado por el socio minoritario para el ejercicio 2014 y que causó la inscripción previa a

la del nombramiento efectuado por la sociedad. Mientras que la inscripción de nombramiento de auditor a instancia de la minoría continúe vigente, el registrador debe calificar en función de su contenido de conformidad con las reglas generales, no pudiendo entenderse que la inscripción del nombramiento de auditor voluntario implique cancelación de oficio posterior del expediente de solicitud de auditor de cuentas formulado por el socio minoritario.

NOTA Se ha de entender que si el **nombramiento** de auditor realizado por la junta general, con carácter voluntario, hubiera sido inscrita con carácter previo en el RM a la del designado a instancia de la minoría –situación que tampoco debiera producirse en la práctica–, a la solicitud de depósito de las cuentas anuales debería acompañarse el informe de auditoría realizado por el auditor designado por la sociedad, no pudiendo practicarse dicho depósito, si se acompaña el informe elaborado por el auditor nombrado a instancia de la minoría y que causó la inscripción posterior.

32 Alcance de la sanción de cierre registral por falta de depósito de cuentas de la sociedad

DGRN Resol 2-9-16, BOE 27-9-16

MSM nº 7324 MSL nº 3749

El cierre registral por falta de depósito de cuentas impide la inscripción del aumento del capital social.

Transcurrido más de un año desde la fecha de cierre del ejercicio social sin que se haya practicado en el RM el depósito de las cuentas anuales debidamente aprobadas, no puede inscribirse documento alguno relativo a la sociedad mientras el incumplimiento persista, salvo las excepciones expresamente previstas.

Estas **excepciones** son:

- el cese o dimisión de administradores, gerentes, directores generales o liquidadores;
- la revocación o renuncia de poderes;
- la disolución de la sociedad y nombramiento de liquidadores; y

– los asientos ordenados por la autoridad judicial o administrativa. En ningún caso el aumento o la **modificación** de la cifra del **capital**, salvo el supuesto contemplado por la DGRN Resol 7-7-16.

33 Nombramiento de auditor por sociedad no obligada a verificación de las cuentas

DGRN Resol 20-6-16, BOE 21-7-16

MSM nº 7437, 7438 MSL nº 3927, 3928

Condiciones del nombramiento de auditor voluntario por la sociedad.

Las **condiciones** de nombramiento de auditor que la sociedad, a través de la junta general, lleva a cabo voluntariamente, esto es, sin imposición legal de acordarlo, no son las mismas que las del auditor que ha de designarse obligatoriamente.

Tratándose de una sociedad que **no está obligada a verificar** sus cuentas:

- El auditor designado por la sociedad con carácter voluntario puede serlo en **cualquier momento**, incluso ya cerrado el ejercicio a auditar.

- La voluntariedad del nombramiento implica la libertad de fijar el **plazo o ejercicios** para los que se nombra. La exigencia de que el nombramiento de auditor lo sea por un período de tiempo inicial, que no puede ser inferior a tres años ni superior a nueve (LSC art.264.1) está ligada a que exista la obligación legal de hacerlo.

Registro y publicidad

34 Denominación confusa

DGRN Resol 6-9-16, BOE 30-9-16

MSM nº 7597, nº 610, nº 2115 MSL nº 309 MEES nº 289

Induce a confusión la denominación de una sociedad no profesional en la que se incluye un término que alude a una actividad profesional.

Se considera que induce a error o confusión y, por tanto, infringe el principio de veracidad de la denominación (RRM art.406), la de una SRL en la que se incluye el término **arquitectura**, cuando no es una sociedad profesional sino que, entre otras actividades, tiene por objeto la redacción de proyectos de arquitectura por medio de los correspondientes profesionales, disponiéndose expresamente que en ningún caso tendrá por objeto la sociedad el ejercicio en común de actividades profesionales, sino que en cuanto al desarrollo de las mismas se configura como una sociedad de intermediación, que no proporciona directamente al solicitante la prestación que desarrollará el

profesional persona física, sino que actúa como intermediaria y coordinadora de las prestaciones que se realicen, quedando por tanto excluida la aplicación de la L 2/2007.

A juicio de la DGRN –quien confirma la calificación del registrador mercantil– la utilización del término «arquitectura» sin hacer la precisión de que es de **intermediación** en actividades de arquitectura, da lugar a confusión, en el sentido de que se presenta en el tráfico jurídico y mercantil, como una sociedad de arquitectura, cuando en realidad es de intermediación de arquitectura.

35 Extensión de la función calificadora

DGRN Resol 16-6-16, BOE 21-7-16

MSM nº 7680

El registrador no está vinculado por las calificaciones anteriores.

Al llevar a cabo el ejercicio de su función calificadora, el registrador no está vinculado por las calificaciones llevadas a cabo por **otros registradores** o por las propias resultantes de la **anterior presentación** de la misma documentación o de la anterior presentación de otros títulos.

En este sentido, en el supuesto de ampliación las actividades que se integran en el **objeto social**, además de calificar si dichas actividades se ajustan o no a la legislación vigente, con respecto de las incluidas en los estatutos iniciales, y aun cuando ya hubieran superado anteriormente el tamiz de la calificación registral figurando inscritas, debe el registrador calificar si se acomodan o no al nuevo marco jurídico derivado de la reforma legal posterior que las pueda haber dejado inaplicables en cuanto estuvieran en contradicción con sus determinaciones.

No cabe invocar la **presunción de validez** del acto inscrito en el RM para limitar la calificación respecto de aquellas reglas estatutarias que no experimentan variación en relación con su contenido registral pues

tal presunción ya no puede operar con referencia a un nuevo régimen jurídico vigente al tiempo de calificar, a cuya luz se han de examinar aquéllas en cuanto su armonía con éste es afirmada por la declaración de la voluntad social de tenerlas como tales acomodadas al nuevo marco jurídico.

NOTA • El **supuesto de hecho** del que trae origen esta resolución hace referencia a una escritura de modificación de los estatutos de una SRL con ampliación del objeto social para incluir determinadas actividades. Entre las actividades preexistentes figuraban los «servicios de asesoría financiera, jurídica y mercantil...». Y, además de tales actividades (que se mantienen), se amplía el objeto social a las siguientes: «La prestación, en sentido amplio, de servicios de asesoría y consultoría sobre materias de índole financiera, económica, jurídica, fiscal, contable o de gestión, así como la formación en el campo de la gestión empresarial». El registrador suspende la inscripción de los términos «financiera» y «jurídica» de tales cláusulas estatutarias «por ser el asesoramiento financiero objeto propio y exclusivo de las empresas de asesoramiento financiero de conformidad con la LMV art.64 redacc.L47/2007; y el asesoramiento jurídico actividad propia de las sociedades profesionales de conformidad con la L 2/2007 art.1 y 2.

36 Recurso contra la calificación registral

DGRN Resol 12-7-16, BOE 12-8-16

MSM n° 7721

Alcance del recurso contra la calificación registral.

Se reitera la doctrina de la DGRN en cuanto a que el recurso contra la calificación negativa del registrador no es cauce hábil para acordar la **cancelación** de **asientos** ya **practicados** y que, hayan sido o no extendidos con acierto, quedan desde entonces bajo la salvaguardia de los tribunales y, por tanto, no puede ser modificados en tanto no medie acuerdo de los interesados o resolución judicial que así lo establezca, pudiendo, no obstante acudirse a los procedimientos de rectificación del Registro (LH art.40), así como a la rectificación de los asientos practicados por error (LH art.211 s.), por acuerdo de todos los interesados y del registrador, o por providencia judicial (LH art.217).

NOTA Los **hechos** a los que hace referencia esta resolución son los siguientes: el día 23-10-2015 se presentaron en el RM las cuentas anuales de una sociedad, correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010, y ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014. Fueron calificadas con defectos los días 5 y 9 de noviembre de 2015, pero no se notificaron fehacientemente al presentante y, una vez transcurrido el plazo de vigencia, el día 24-3-2016 se cancelaron por caducidad los citados asientos de presentación. El día 30-3-2016 fueron presentados nuevamente y el día 4-4-2016 se constituyeron los depósitos correspondientes. El recurrente solicita que se restablezcan los asientos de presentación de las cuentas anuales de fecha 23-10-2015 y se entienda que la subsanación de las mismas se llevó a cabo dentro del periodo fijado por el RRM art.367.

37 Legalización de libros societarios encriptados o cifrados

DGRN Resol 26-7-16, BOE 20-9-16 DGRN Resol 27-7-16, BOE 20-9-16 DGRN Resol 5-9-16, BOE 27-9-16

MSM n° 7785 MSL n° 2505

Posibilidad de legalizar libros encriptados o cifrados.

La presentación en el RM de los libros societarios, incluidos los de actas de juntas y demás órganos colegiados, o los libros registros de socios y de acciones nominativas, encriptados o cifrados **no** constituye **defecto** que impida para proceder a su legalización. Esta posibilidad viene expresamente contemplada en el apartado tercero de la DGRN Instr 1-7-15, admitiendo la opción de encriptado de los ficheros por el sistema de cifrado de clave simétrica, cuando así

interese al empresario, por razones de **confidencialidad** y de seguridad de los archivos, no remitir en abierto los ficheros de todos o algunos de los libros susceptibles de legalización. En tal caso, puede utilizar sobre cada fichero que desee encriptar algunos de los **algoritmos** disponibles en el mercado y que sean habilitados en la plataforma que al efecto tiene el Colegio Nacional de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles.

Propiedad intelectual

38 Indemnización por vulneración del derecho moral del autor

TS 19-7-16, EDJ 114245

MCM nº 1581

Compatibilidad entre la exigencia de indemnización por daño moral y la elección del criterio de licencia hipotética para la indemnización de los derechos de explotación de una obra audiovisual.

El demandante, es el director, guionista y productor de una **obra audiovisual** que narra seis historias personales e íntimas de diversos habitantes de La Habana, cuyo común denominador es su opción homosexual o transexual, presentada en diversos festivales de cine y obtuvo varios galardones.

La parte demandada, está compuesta por dos empresas que realizaron un documental audiovisual sobre la prostitución infantil en Cuba en el que se reflejaban estas actividades sórdidas, delictivas y clandestinas, grabadas mediante cámara oculta, y que insertaron en dicha obra algunos pasajes de la obra del demandante sin haber solicitado su **autorización**. El programa fue emitido por una cadena de televisión de ámbito estatal, y tuvo una cuota de audiencia del 13,4%. Por ello el demandante solicitaba que se declarara que las demandadas habían vulnerado sus **derechos de propiedad intelectual** y se les condenara a indemnizar 6.740 euros por la infracción de los derechos de explotación y en 10.000 euros por el daño moral.

Para determinar la **indemnización de los derechos de explotación** el demandante utilizó el criterio de la licencia o regalía hipotética, es decir, el importe de los cánones o derechos que se le adeudarían si las infractoras le hubieran pedido autorización para utilizar el derecho de propiedad intelectual en cuestión. Para la indemnización de los **daños morales** calculó a tanto alzado, tomando en consideración circunstancias como la cuestión sobre la que trataba el documental en que se utilizaron los fragmentos de la obra (la prostitución infantil), la cuota de audiencia de este documental, el desprecio con que fueron tratados los derechos morales del demandante, etc.

Los demandados, adujeron, además de la inexistencia de daño moral, la **incompatibilidad** de la exigencia de indemnización por daño moral con la elección por parte del demandante del criterio de la licencia hipotética para ser indemnizado en virtud de lo dispuesto en la LPI art.140.2.b, en la redacción dada por la L 19/2006, que transpone el art.13.1.a de la Directiva 2004/48/CE.

El demandante interpone recurso de casación circunscrito a la revocación de la indemnización del daño moral solicitando que sienta **doctrina jurisprudencial** según la cual el daño moral se estime independiente de cuál sea el criterio indemnizatorio elegido para deter-

minar el daño patrimonial, establecido en la LPI art.140.2.a y b. Asimismo solicita que se proceda a plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La Sentencia que resuelve la **cuestión prejudicial** planteada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE 17-3-16, C-99/15) establece que aunque la Directiva no incluye el daño moral como elemento que las autoridades judiciales hayan de tener en cuenta cuando fijan la indemnización por daños y perjuicios que ha de abonarse al titular del derecho, tampoco excluye que se tenga en cuenta este tipo de daño (Dir 2004/48/CE art.13.1.b). El TJUE considera que el precepto de la Directiva establece el principio de que el cálculo del importe de la indemnización por daños y perjuicios debe tener por objeto garantizar la reparación íntegra del perjuicio «efectivamente sufrido», incluido también en su caso el posible daño moral causado. Dado que una determinación a tanto alzado del importe de la indemnización por daños y perjuicios adeudada que se base únicamente en las licencias hipotéticas solo cubre el daño material sufrido por el titular del derecho de propiedad intelectual, para permitir la reparación íntegra, dicho titular debe poder solicitar, además de la indemnización calculada de este modo, la indemnización del daño moral que en su caso haya sufrido.

Por lo tanto, y a la luz de la sentencia del TJUE, resulta **compatible** la indemnización del daño moral y del daño patrimonial cuando el perjudicado haya optado, para cuantificarlo, por el criterio de la licencia hipotética.

A su vez el TS, analizando las **circunstancias concurrentes** (vulneración de derechos morales del autor tales como el derecho a la integridad de la obra y al reconocimiento de la autoría, el daño causado al prestigio y reputación del demandante por haberse utilizado una obra que pretendía ser poética en un documental sobre prostitución infantil, y la cuota de audiencia de este documental en una cadena de televisión de ámbito nacional) permiten afirmar que el demandante no solo sufrió perjuicios patrimoniales al resultar vulnerados sus derechos de explotación, sino también daños morales que deben ser indemnizados.

39 Directrices jurisprudenciales para la apreciación del riesgo de confusión

TS 29-4-16, EDJ 58094

MCM nº 2076.2

Existencia de similitud fonético-denominativa entre marcas, con distinto ámbito geográfico de actuación.

Se parte de que **los servicios a los que se aplicaban ambos signos** eran idénticos o muy similares, habiendo un grado muy evidente de similitud entre el nombre comercial solicitado «Francachela Catering & Service» (mixta) y la marca prioritaria oponente «Bar Restaurante Bodegón Francachela», susceptible de generar riesgo de confusión. En concreto, un evidente grado de similitud fonético-denominativa. A esto hay que añadir que el ámbito geográfico donde ambas empresas prestan sus servicios no es coincidente, ya que una de ellas los presta en Tenerife y nunca ha ejercido en la península en donde podría producirse la confusión de signos para un consumidor medio del sector.

En este caso, El Tribunal supremo establece las directrices jurisp-

prudenciales establecidas en otros casos, para la **apreciación del riesgo de confusión** marcarío:

1. El riesgo de confusión consiste en el de que el público pueda creer que los productos o servicios identificados con los signos que se confrontan proceden de la misma empresa o, en su caso, de empresas vinculadas, dado que el **riesgo de asociación** no es una alternativa a aquel, sino que sirve para precisar su alcance (TS 18-3-10, EDJ 19165, con cita de TJUE 22-6-99, asunto C-342/97, Lloyd c. Klijsen).

2. La determinación concreta del riesgo de confusión debe efectuarse en consideración a la **impresión de conjunto** de los signos producida en el consumidor medio, normalmente informado y razonablemente atento y perspicaz, teniendo en cuenta el grado de similitud gráfica,

fonética y conceptual, en particular, los elementos dominantes (TS 9-12-10, EDJ 258993, con cita las Sentencias TJUE 11-11-97, asunto C-251/95, Sabel c. Puma y 22-6-99, asunto C-342/97, Lloyd c. Klijsen).

3. De este modo, el riesgo de confusión **debe ser investigado globalmente**, teniendo en cuenta todos los factores del supuesto concreto que sean pertinentes» (TS 9-12-10, EDJ 258993, con cita las Sentencias TJUE 11-11-97, asunto C-251/95, Sabel c. Puma y 22-6-99, asunto C-342/97, Lloyd c. Klijsen; entre otras). Depende, en particular, del conocimiento de la marca en el mercado, de la asociación que puede hacerse de ella con el signo utilizado, del grado de similitud entre la marca y el signo y entre los productos o servicios designados (TJUE 11-11-97, asunto C-251/95, Sabel c. Puma).

4. En la **valoración global** de tales factores ha de buscarse un **cierto nivel de compensación**, dada la interdependencia entre los mismos, y en particular entre la similitud de las marcas y la semejanza entre los productos o los servicios designados: así, un bajo grado de similitud entre los productos o los servicios designados puede ser compensado por un elevado grado de similitud entre las marcas, y a la inversa (TJUE de 29-9-98, asunto C-39/97, Canon c. Metro).

5. A los efectos de esta apreciación global, se supone que el **consumidor medio** de la categoría de productos considerada es un consumidor normalmente informado y razonablemente atento y perspicaz. No obstante, debe tenerse en cuenta la circunstancia de que el consumidor medio rara vez tiene la posibilidad de comparar directamente las marcas, sino que debe confiar en la imagen imperfecta que conserva en la memoria. Procede, igualmente, tomar en consideración el hecho de que el nivel de atención del consumidor medio puede variar en función de la categoría de productos o servicios contemplada (TJUE 22-6-99, asunto C-342/97, Lloyd c. Klijsen).

6. Pero, esta exigencia de una visión de conjunto, fundada singularmente en que el consumidor medio las percibe como un todo, sin detenerse a examinar sus diferentes detalles, no excluye el **estudio analítico y comparativo** de los elementos integrantes de los respectivos

signos en orden a evaluar la distinta importancia en relación con las circunstancias del caso, pues pueden existir elementos distintivos y dominantes que inciden en la percepción del consumidor conformando la impresión comercial. Lo que se prohíbe es la desintegración artificial; y no cabe descomponer la unidad cuando la estructura prevalezca sobre sus componentes parciales (TS 9-12-10, EDJ 258993).

A la luz de estas directrices jurisprudenciales el TS establece que, tras el análisis del juicio sobre el riesgo de confusión, la sentencia recurrida **no ha infringido los criterios jurisprudenciales** sobre el juicio de confusión en el presente caso.

El tribunal realizó una **valoración de la similitud de los signos confrontados** teniendo en cuenta la impresión de conjunto que estos signos en liza producen en el consumidor medio de la categoría de servicios a los cuales se aplican, que en este caso son muy semejantes, restauración y catering.

Existe una clara **semejanza entre los signos y semejanza de servicios**, de restauración y catering, para los que está registrada la marca y se usan los signos de la demandada, permite advertir que la valoración llevada a cabo por el tribunal de apelación sobre la existencia de riesgo de confusión no es incorrecta.

Por último, resulta **irrelevante** la circunstancia de que los servicios a los que se aplica la marca registrada se presten en una localidad de la península y los servicios a los que aplica la demandada los signos controvertidos se presten en Canarias. El juicio de confusión marcaría no tiene en cuenta el riesgo efectivo, en atención al lugar geográfico dónde se usan la marca y el signo controvertido, o los canales de distribución de los productos. La protección del registro de marca se extiende a **todo el territorio nacional**, y consiguientemente el ius prohibendi alcanza a dicho territorio, al margen de la extensión del uso que se haga de la marca, siempre y cuando se cumpla con la exigencia de la LM art.39.

Garantías

40 Carta «fuerte» de patrocinio

TS 27-6-16, EDJ 98900

MCM nº 2965

Trascendencia obligacional de la carta de patrocinio y alcance solidario de su compromiso.

Se plantea, como cuestión de fondo, la **interpretación y alcance** de una carta de patrocinio respecto de su calificación como «carta fuerte», esto es, de su eficacia obligacional como garantía personal de los patrocinadores, y del alcance solidario del compromiso obligacional asumido por los mismos.

Una entidad de crédito interpuso demanda de juicio ordinario contra dos sociedades, en la que ejercitaba una acción de condena dineraria. Alega que concedió un **préstamo** a la entidad prestataria, otorgándose por las demandadas dos cartas de patrocinio «fuertes» para que se realizara la operación crediticia. Ambas patrocinadoras controlaban y gestionaban la entidad prestataria al ser accionistas de ella y, en consecuencia, pertenecer al mismo grupo empresarial. Incumplida la devolución del préstamo y la garantía personal ofrecida, la demandante solicitó que se condenasen a las patrocinadoras al pago solidario del saldo deudor de la patrocinada. Por su parte, las demandadas se opusieron a dicha pretensión principal alegando que la carta de patrocinio sólo contenía unas declaraciones de intenciones, sin compromiso obligacional alguno. Que ninguna de ellas es sociedad matriz de la deudora y que, en todo caso, sólo deberían responder de acuerdo al porcentaje de participación en dicha sociedad deudora. La carta de patrocinio, en su calificación de fuerte, responde a la estructura del negocio jurídico unilateral con trascendencia obligacional, como declaración unilateral de voluntad, de carácter no formal, dirigida a la constitución o creación de una relación obliga-

toria el patrocinador asume una **obligación de resultado** con el acreedor, o futuro acreedor, por el buen fin de las operaciones o instrumentos de financiación proyectados; de forma que garantiza su indemnidad patrimonial al respecto. El patrocinador asume una obligación de resultado con el acreedor, o futuro acreedor, por el buen fin de las operaciones o instrumentos de financiación proyectados; de forma que garantiza su indemnidad patrimonial al respecto.

Una vez reconocida la posible trascendencia obligacional de la carta de patrocinio, (entre otras, TS 26-12-14, EDJ 275293), debe precisarse que dicho efecto o eficacia obligacional no se produce, dada su naturaleza de negocio jurídico unilateral, de un modo automático, sino que requiere de **dos presupuestos**:

1. Debe contemplar, de forma clara e inequívoca, el compromiso obligacional del patrocinador.

2. Se requiere que el compromiso del patrocinador resulte aceptado por el acreedor. Aceptación que, conforme a la naturaleza de la figura, no tiene carácter formal o expreso, pudiendo ser tácita o presunta. De acuerdo con la **doctrina jurisprudencial** expuesta, las cartas de patrocinio fueron idóneas para la constitución del vínculo obligacional de las patrocinadoras, pues dicho compromiso fue determinante para llevar a cabo la operación crediticia.

Asimismo, con independencia de la posición de la sociedad matriz de las patrocinadoras respecto de la deudora, el **patrocinio** contó una causa para la validez y eficacia del compromiso obligacional enrai-

zada, claramente, en el propio marco relacional de las citadas sociedades.

Por último, también debe concluirse en favor del **carácter solidario del compromiso** obligacional asumido por las sociedades patrocinadoras, ya que, respecto a la base del negocio que informó el propósito negocial querido por las partes, se observa que las cartas de patroci-

nio, conforme a su función de garantía personal, fueron los instrumentos que las partes acordaron para garantizar, en su conjunto, la operación de refinanciación de la deuda de la patrocinada y de su matriz fiadora (participada mayoritariamente por las patrocinadoras) que se llevó a cabo con la concesión del nuevo préstamo.

Representación mercantil y distribución comercial

41 Indemnización por clientela en un contrato de distribución con plazo de preaviso

TS 22-7-16, EDJ 114246

MCM nº 5042

En un contrato de distribución en exclusiva, por tiempo indefinido y con plazo de preaviso, se plantea como cuestión de fondo, el derecho del distribuidor o concesionario a la indemnización por clientela.

Dos empresas celebran un contrato de distribución por el que el distribuidor adquiría el compromiso de distribución para España, Portugal y Andorra de una marca comercial. La duración del contrato era como mínimo de 5 años renovables por periodos iguales, mientras no se diera por finalizada la relación mediante **preaviso de seis meses**.

Posteriormente la entidad cedente comunicó que no se estaban cumpliendo los mínimos de venta establecidos y tras un periodo de negociaciones, se notificó la **extinción del contrato** y a la vez se procedió a nombrar un nuevo distribuidor para España, Portugal y Andorra.

La distribuidora solicitó su derecho a la indemnización por clientela lo que la sentencia de la Audiencia estimó considerando que no se había acreditado el incumplimiento previo de la demandante y que la demandada no cumplió con el plazo del preaviso de seis meses, pues al tercer mes de la resolución, ya había comunicado a la distribuidora su sustituto.

El TS en resolución del recurso de casación planteado por la empresa cedente señala que de acuerdo con la **jurisprudencia** de la propia Sala: «en los casos de extinción de un contrato de concesión o distribu-

ción, la compensación por clientela y la aplicación analógica de la idea inspiradora del art.28 LCA no pueden obedecer a criterios miméticos o de automatismo. Lejos de ello, como la jurisprudencia viene reiterando sin fisuras, el demandante que pretenda aquella compensación habrá de probar la efectiva aportación de clientela y su potencial aprovechamiento por el concedente, del mismo modo que corresponderá a los tribunales ponderar todas las circunstancias del caso, como en especial sería la integración o no del concesionario en una red comercial que aproxime significativamente su posición a la del agente» (TS 15-1-08, EDJ 25591).

En el caso que nos ocupa, la Audiencia concede la indemnización por clientela, de forma incorrecta, sin que haya quedado justificada la **efectiva aportación** de la misma por el distribuidor y su **potencial aprovechamiento** por el concedente.

Asimismo, el incumplimiento del **plazo de preaviso** no es relevante para la indemnización de la clientela, aunque en este caso se otorgara un plazo suficiente.

Transporte

42 Transporte marítimo internacional. Responsabilidad por daños en las mercancías

TS 29-6-16, EDJ 104625

MCM nº 6457

El hecho determinante de los daños se produce en la fase marítima y no en la fase terrestre del transporte.

Empresa dedicada a la importación y comercialización de pescado y marisco congelado, contrata, a finales del mes de marzo de 2009, el transporte de un contenedor desde Mauritania hasta el puerto de Santa Cruz de Tenerife, que contenía cefalópodos y pescado congelado. El contenedor no fue descargado en la **zona de carga frigorífica** sino en la zona de secos de exportación, por lo que no fue conectado a la red eléctrica y la carga se perdió, originando daños por importe de 53.320,52 euros.

Las razones que se alegan para fundar el recurso de casación consisten en que los daños se produjeron en una fase del transporte que no estaba regulada por el Convenio Internacional de Bruselas 25-8-1924 y la Ley de Transporte Marítimo de 1949, pues no se produjeron en la «fase marítima» sino en el «itinerario terrestre». Por tal razón, alega la recurrente, no es aplicable el **plazo** de caducidad previsto en dichas normas, sino el de prescripción previsto en el CCom art.952.2 o el art.79 de la L 15/2009, del contrato de transporte terrestre de mercancías, por lo que la **acción** no habría prescrito.

En el presente caso, la decisión de la Sala es la de considerar que la descarga de la mercancía en un muelle inadecuado se integra en la **fase marítima** y está sometida al plazo de ejercicio de la acción del Convenio de Bruselas y la Ley de Transporte Marítimo de 1949. Los **daños** vinieron determinados porque el porteador descargó las mercancías en un muelle inadecuado, puesto que no era el destinado a contenedores con productos congelados, y fue ese error el que determinó que el contenedor no fuera conectado al sistema eléctrico y las mercancías transportadas (pescado congelado) se perdiera.

El **hecho determinante** de los daños (el error en la elección del muelle de arribada del buque para la descarga del contenedor) corresponde a la fase marítima del transporte pues se produjo en «el tiempo transcurrido desde la carga de las mercancías hasta su descarga», aunque tales daños se produjeran estando ya descargado el contenedor. Por tal razón, la acción de exigencia de responsabilidad al porteador está sometida a las previsiones de la Ley de Transporte Marítimo de 1949 y del Convenio Internacional de Bruselas de 25-8-1924.

Administración concursal

43 Modificación de la retribución

TS 5-7-16, EDJ 104631

MCON nº 598.3

Reducción de la retribución de uno solo de los administradores concursales por justa causa.

Una de las características que debe informar cualquier procedimiento concursal es que el **coste del procedimiento** sea ajustado al objetivo principal que se persigue, la mayor y más equitativa satisfacción de los acreedores ordinarios, lo que no se producirá si dicho coste es tan elevado que consume buena parte de los recursos que existen para lograr esa satisfacción, por definición escasos.

La LCon art.34.4 permite que el juez del concurso, «en cualquier estado del procedimiento, de oficio o a solicitud del deudor o de cualquier acreedor, pueda modificar la retribución fijada, si concurriera **justa causa**». Este precepto contempla la modificación de la retribución de la administración concursal, lo que no impide que cuando sean **varios** los **administradores** y sólo concurra la justa causa sobre

uno de ellos, sea éste únicamente el afectado por la modificación. Justa causa que ha de ponerse en relación con la labor desarrollada, de tal forma que un administrador concursal que no desempeña muchas de sus funciones, que son realizadas por los otros dos administradores, merece cobrar en función de la labor realmente realizada, siendo injusto que cobren igual quienes trabajaron más que quien lo hizo en menor medida.

NOTA El caso se refiere a un concurso cuya administración concursal estaba compuesta por tres miembros, uno de ellos nombrado a instancia del acreedor, de acuerdo con el sistema anterior a la modificación de la LCon art.27 por L 38/2011, la cual generalizó la administración concursal formada por un solo miembro.

Efectos del concurso

44 Auditoría de cuentas de sociedad declarada en concurso de acreedores

DGRN Resol 6-7-16, BOE 12-8-16

MCON nº 821

Obligación de la sociedad declarada en concurso de someter las cuentas anuales a auditoría.

Aunque una sociedad sea declarada en concurso de acreedores, **subsiste** la **obligación** de someter las cuentas a auditoría, sin que ni siquiera exista la exención en el primer ejercicio en estado de concurso

(LCon art.46.2 redacc L28/2011), así como la de acompañar la correspondiente certificación de que las cuentas presentadas se corresponden con las auditadas a efectos de su **depósito** en el RM.

Fase común

45 Acciones de reintegración

TS 14-7-16, EDJ 110043

MCON nº 2227

Rescisión del pago de comisiones bancarias.

Las cantidades que una entidad de crédito carga en la cuenta de un cliente (sociedad posteriormente declarada en concurso) para el pago de comisiones y otros gastos bancarios, aprovechando el acceso que la entidad de crédito tiene a las cuentas de su cliente, deben ser reintegradas por la entidad de crédito a la masa del concurso cuando tales cargos **perjudican** al resto de **acreedores**.

El mecanismo de la «**autodisposición**» de la cuenta del cliente por parte de la entidad bancaria altera la «par conditio creditorum», siendo indiferente que exista ánimo fraudulento, pues lo relevante es que exista perjuicio para la masa activa (LCon art.71.1).

La Sala consideró que los pagos que hizo la concursada (a través de los cargos que el banco efectuó en su cuenta) no fueron beneficiosos para la misma, sino que únicamente sirvieron para pagar comisiones bancarias con preterición de otros acreedores.

NOTA • Por razón de fechas, la normativa aplicable a este caso era la precedente a la vigente LCon y LEC, y en concreto el CCom art.878.2, sobre acciones de retroacción de la quiebra, y la LEC de 1881, art.1366, que confería legitimación a los síndicos de la quiebra –actuales administradores concursales– para pedir la retroacción de los actos que en perjuicio de la quiebra hubiese hecho el quebrado en tiempo inhábil.

• En una interpretación conjunta de ambos preceptos, la jurisprudencia declaró que la **ineficacia** de los **actos realizados en periodo de retroacción** afectaba únicamente a aquellos perjudiciales para la masa activa; doctrina que se ha plasmado en la vigente LCon art.71.1, que dispone que «declarado el concurso, serán rescindibles los actos perjudiciales para la masa activa realizados por el deudor dentro de los dos años anteriores a la fecha de la declaración, aunque no hubiere existido intención fraudulenta».

46 Créditos contra la masa

TS 13-7-16, EDJ 110042

MCON nº 2352

La indemnización por extinción de contrato basada en incumplimiento grave del empleador, que se reconoce en sentencia dictada tras la declaración de concurso, constituye un crédito contra la masa aunque el incumplimiento y la demanda del trabajador sean anteriores a tal declaración.

Los créditos por **indemnizaciones laborales** acordadas en **sentencias** dictadas con **posterioridad** a la declaración del concurso, por extinción del contrato de trabajo a instancias del trabajador en base a incumplimientos graves del empleador (ET art.49.1.j, 50), se **devengan** cuando hay **sentencia firme** extintiva de la relación laboral, que tiene carácter constitutivo, y no cuando se produce el incumplimiento del empleador, ni siquiera cuando se interpone la demanda por el trabajador.

De hecho, la relación laboral que da derecho a la indemnización se prolonga hasta la sentencia extintiva.

Por tanto, tales indemnizaciones son **créditos contra la masa** generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso (LCon art.84.2.5°).

El **elemento temporal** determinante para su consideración como créditos contra la masa, frente a los previstos como créditos con privilegio general por LCon art.91.1, consiste en que el **devengo** del crédito se produzca **después** de la **declaración del concurso**, puesto que tendrán la consideración de **créditos concursales** los «devengados con anterioridad a la declaración de concurso» (LCon art.91.1°), aunque el reconocimiento o declaración judicial de los mismos se produjera con posterioridad a tal declaración, en cuyo caso hasta ese momento tendrían la consideración de crédito litigioso y por tanto contingente (LCon art.87.3).

Fase de liquidación

47 Auditoría de cuentas de sociedad en fase de liquidación concursal

DGRN Resol 6-7-16, BOE 12-8-16

MCON nº 4130

Obligación de someter las cuentas anuales a auditoría en la fase de liquidación concursal.

Estando una sociedad obligada a auditar sus cuentas, una vez abierta la fase de liquidación y declarada su disolución en un proceso concursal, **subsiste la obligación** de auditoría de las cuentas en dicha fase. Este criterio se justifica por la naturaleza esencialmente reversible de la sociedad en liquidación, cuya personalidad jurídica subsiste en

tanto no se haya procedido al reparto del activo sobrante entre los socios y, una vez extinguida, a la cancelación de sus asientos en el RM. Asimismo, y a efectos de su **depósito** en el RM, sigue siendo exigible la incorporación de la certificación acreditativa de que las cuentas se corresponden con las auditadas.

Calificación del concurso

48 Concurso culpable

TS 14-7-16, EDJ 110046

MCON nº 5042

Presunción iuris tantum de culpabilidad del concurso en caso de retraso en solicitarlo. Carga de la prueba.

El incumplimiento del deber legal de solicitar a tiempo la declaración de concurso (LCon art. 165.1.1°) traslada al administrador de la sociedad concursada la **carga de la prueba** de que el retraso no incidió en la agravación de la insolvencia.

La Sala, remitiéndose a la sentencia del pleno de 12-1-15 (EDJ 8258), declara que, en la medida que la **agravación** de la **insolvencia** y el

aumento del déficit patrimonial son los criterios legales que determinan que el incumplimiento de tal deber sea una causa para calificar el concurso como culpable (LCon art.164.1), los elementos relevantes para esa calificación de culpabilidad son: (i) la duración de la demora en solicitar el concurso y (ii) la importancia del aumento del déficit patrimonial.

49 Concurso culpable

TS 14-7-16, EDJ 110046

MCON nº 5056

Presunción iuris et de iure de culpabilidad del concurso en caso de incumplimiento sustancial de la obligación de llevanza de contabilidad (LCon art.164.2).

La LCon art.164.2 dispone que «En todo caso, el concurso se calificará como culpable cuando concurra cualquiera de los siguientes supuestos: ... 1.º Cuando el deudor legalmente obligado a la llevanza de contabilidad incumpliera sustancialmente esta obligación, llevara doble contabilidad o hubiera cometido irregularidad relevante para la comprensión de su situación patrimonial o financiera en la que llevara».

La expresión «en todo caso» no admite margen de exención de responsabilidad basado en la ausencia de dolo o culpa grave, pues la culpa grave subyace a la mera realización de la conducta tipificada en la norma, ya que se estima que –cuando menos– constituye una negligencia grave del administrador (sentencias 6-10-11, EDJ 242185; 21-5-12, EDJ 128139; 21-7-15; 17-9-16, EDJ 161344; y 22-4-16, EDJ 44817).

50 Consecuencias de la calificación como culpable

TS 14-7-16, EDJ 110046

MCON nº 5122

Distinción entre la responsabilidad por daños y perjuicios de la LCon art.172.2.3º y la responsabilidad por déficit patrimonial de la LCon art.172.bis.

La Sala declara, con remisión a las sentencias de 6-10-11, 11-3-15 y 9-6-16, que la responsabilidad por daños y perjuicios (LCon art.172.2.3º) y la responsabilidad por déficit concursal (LCon art.172.bis –art.172.3 antes de la reforma de la LCon por L 38/2011) son diferentes, tanto por razón de su objeto, como de los sujetos a los que afecta. En concreto:

a) La responsabilidad por daños se anuda a las siguientes conductas:
1ª. Obtener indebidamente bienes y derechos del patrimonio del deudor, antes del concurso.

2ª. Recibir tales bienes o derechos de la masa activa, después de declarado el concurso.

3ª. Cualquier otra conducta que pueda dar lugar a exigir daños y perjuicios causados a la sociedad por dolo o culpa grave.

Este tipo de responsabilidad alcanza a las personas afectadas por la calificación de culpable del concurso, y a los posibles cómplices, que, en la actualidad, pueden no ostentar la condición de acreedores (LCon art.172.2.3º en su redacción por L 38/2011).

b) La responsabilidad por déficit concursal alcanza únicamente a los autores de la conducta, y no a los cómplices, y se caracteriza por lo siguiente:

1ª. La formación de la sección de calificación, o en su caso reapertura, ha de ser consecuencia del inicio de la fase de liquidación.

2ª. La condena a los administradores (entre otros posibles responsables) a sufragar todo o parte del déficit patrimonial no es una consecuencia automática de la calificación del concurso como culpable, sino que requiere una justificación añadida, como exige de manera expresa la LCon art.172.bis tras su reforma por RDL 4/2014:

que la conducta que ha determinado la calificación culpable haya generado o agravado la insolvencia.

3ª. Para que se pueda pronunciar esa condena y, en su caso, identificar a los administradores y la parte de la deuda a que alcanza, es necesario que el tribunal valore los elementos subjetivos y objetivos del comportamiento de cada uno de los administradores en relación con la actuación que había determinado la calificación del concurso como culpable, ya sea el tipificado por el resultado en la LCon art.164.1 (haber causado o agravado, con dolo o culpa grave, la insolvencia), ya el de mera actividad que describe la LCon art.164.2 (haber omitido sustancialmente el deber de llevar contabilidad, presentar con la solicitud documentos falsos, haber quedado incumplido el convenio por causa imputable al concursado, etc.).

En definitiva, la mera calificación culpable del concurso no debe determinar la condena a los administradores (u otras personas responsables) a cubrir el déficit concursal, sino que es preciso que concurra alguna razón adicional que lo justifique.

NOTA En el caso resuelto por esta sentencia tanto el juzgado de instancia como el tribunal de apelación condenaron a los administradores, en concepto de indemnización de daños y perjuicios, a satisfacer los créditos nacidos a partir de una determinada fecha. El TS casó las sentencias de instancia, y exoneró a los administradores debido a que esa responsabilidad no se sustentaba ni en la responsabilidad por daños de la LCon art.172.2.3º, ni en la responsabilidad por déficit patrimonial de la LCon art.172.bis (art.172.3 antes de la reforma de la LC por L 38/2011), sino en una «**tercera modalidad de responsabilidad sin sustento en la Ley Concursal**», que alteraba la «par conditio creditorum» en favor de determinados acreedores, que eran aquellos cuyos créditos habían surgido con posterioridad a la fecha indicada en las sentencias de instancia.

51 Recursos contra la calificación

TS 9-6-16, EDJ 81976

MCON nº 5197

Legitimación de la sociedad concursada para recurrir la calificación del concurso como culpable.

El deudor concursado, ya sea una persona jurídica o física, está legitimado para recurrir en apelación, y ulteriormente en casación, la sentencia que califica el concurso como culpable (LC art.184.1, 171.1 y 172.4).

Ahora bien, cuando el concursado es una persona jurídica, habrá otras **personas**, por lo general físicas, que resultarán directamente **afectadas** por los pronunciamientos previstos en la LC art.172.2 y 172

bis –art.172.3 hasta la reforma LC por L 38/2011–, como son la inhabilitación, la condena a sufragar el déficit patrimonial o a indemnizar daños y perjuicios, etc.

En este aspecto, la sociedad **concurrada**, aunque puede recurrir la calificación de culpabilidad, **no** está sin embargo **legitimada** para recurrir los pronunciamientos condenatorios que solo afectan negativamente a las personas afectadas por la calificación del concurso

como culpable (p.e., los administradores sociales) o condenadas como cómplices, las cuales tienen un interés propio, autónomo y diferente del de la entidad concursada (sentencia 227/2010, de 22 de abril).

NOTA En cuanto al ámbito del **recurso de casación**, la Sala recuerda que no puede servir para cuestionar las bases fácticas de las que parte la sentencia recurrida, o criticar la valoración de la prueba que en ella se realiza.

52 Alcance de la calificación ante el incumplimiento del convenio

TS 13-4-16, EDJ 40518

MCON nº 5202

En la reapertura de la calificación se permite enjuiciar lo que no pudo ser enjuiciado antes con la apertura ordinaria.

Haciendo un repaso de los **antecedentes** de esta Sentencia:

- en junio de 2006 se declaró en concurso voluntario a la compañía mercantil;
- en octubre de 2007 se dictó sentencia que aprobó el convenio previamente aceptado por la junta de acreedores;
- la administración concursal y el Ministerio Fiscal emitieron sendos informes en los que calificaban el concurso como fortuito, por lo que el juzgado dictó auto, en el que decretó el archivo de la sección de calificación;
- ante la imposibilidad de cumplir el convenio, la concursada solicitó la liquidación en marzo de 2009, a raíz de lo cual, el juzgado dictó auto, en el que acordó la apertura de la fase de liquidación y la reapertura de la sección de calificación;
- la administración concursal y el Ministerio Fiscal solicitaron que se declarase el concurso como culpable, a lo que se opusieron la sociedad concursada y las personas identificadas como responsables;
- tramitada la sección de calificación, se dictó sentencia por el juzgado de lo mercantil en la que desestimó la pretensión de calificación del concurso como culpable en razón de incumplimiento del convenio imputable a la concursada o a las personas afectadas por la calificación;
- interpuesto recurso de apelación por la administración concursal, la Audiencia Provincial lo estimó parcialmente y declaró culpable el concurso de la empresa y como personas afectadas por la calificación al administrador de derecho de la concursada, y a la SA en su condición de administradora de hecho.

El interés casacional estriba en que todavía no hay **jurisprudencia del Tribunal Supremo** sobre el ámbito de conocimiento de la sección de calificación concursal que se reabre tras la imposibilidad de cumplimiento de un convenio gravoso, mientras que, por el contrario, existen sentencias contradictorias de diversas Audiencias Provinciales. La **cuestión jurídica** respecto de la amplitud de conocimiento en la sección de calificación reabierto tras el incumplimiento o la imposibilidad de cumplimiento del convenio, ha dado lugar en la doctrina y la práctica concursal a **dos tesis**:

1ª Se considera que debe limitarse a las causas del incumplimiento, conforme se desprendería de una interpretación literal de la LCon art.168.2 y 169.3.

2ª Quienes entienden que el ámbito de cognición alcanza a todas las conductas de la LCon art.164 y 165, cualquiera que fuera el supuesto de apertura de la liquidación y con independencia de que las conductas contempladas en esos preceptos hubieran tenido lugar antes o después de la aprobación del convenio, salvo que se trate de hechos examinados en la calificación anterior.

Esta controversia no ha sido resuelta todavía de manera expresa por ninguna sentencia del TS, aunque se anticipó implícitamente la solución (TS 12-2-13, EDJ 101624). En la línea argumentativa de aquella Sentencia se dispone ahora, por parte del TS que la reapertura de la calificación permite enjuiciar lo que no pudo ser enjuiciado antes con la apertura ordinaria. Lo que supone que, respecto de las **causas de calificación**, el ámbito de conocimiento en la sección reabierto se ciñe necesaria y exclusivamente a la determinación de si la frustración del cumplimiento del convenio es imputable al deudor concursado.

De la literalidad de la LCon art.167.2 pudiera parecer que la limitación de enjuiciamiento únicamente se refiere a los casos de reapertura de la sección por incumplimiento del convenio, ya que no menciona la reapertura por imposibilidad de incumplimiento. Sin embargo, la identidad de razón entre ambos supuestos es manifiesta, puesto que los dos –incumplimiento e **imposibilidad de cumplimiento**– tienen un sustrato común, que es la frustración del cumplimiento del convenio, que conlleva el comienzo de la fase de liquidación y, con ella, la reapertura de la sección de calificación, y la necesidad de coordinar dicha reapertura con lo actuado en la tramitación inicial de la calificación. De no ser así, **se haría de peor condición** al deudor que se adelanta a abrir la liquidación cuando advierte que no puede cumplir el convenio.

Así se considera más acorde con la ratio de los art.167.2 y 16402.3º LCon, que es permitir que con la reapertura de la sección de calificación **pueda enjuiciarse lo que no pudo serlo** antes con la apertura ordinaria. Y que en ambos casos, incumplimiento o imposibilidad de cumplimiento, se circunscribe, respecto de las causas de calificación, a la determinación de si la frustración del cumplimiento del convenio es imputable al deudor concursado.

Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

53 Amortización de camiones

DGT CV 8-4-16

MC nº 1773 MCFC nº 2055 s.

A efectos de aplicar los coeficientes de la tabla de amortización fiscal, las cabezas tractoras pueden considerarse como autocamiones y los semirremolques como elementos de transporte externo.

Una entidad dedicada al **transporte de mercancías** por carretera desea saber, con la vigente LIS, qué coeficientes son aplicables a las cabezas tractoras y los semirremolques.

La **tabla de coeficientes de amortización** fiscal contiene una relación de elementos con el coeficiente lineal máximo y el período de años máximo correspondiente a cada uno de ellos, que se agrupan por su naturaleza, sin distinguir por actividades (LIS art. 12.1.a). En este sentido, dentro del grupo de elementos de transporte no se incluyen ni las cabezas tractoras ni los semirremolques.

Al no definirse los **elementos** incluidos en la tabla de coeficientes de amortización, hay que acudir al sentido propio de las palabras para

interpretar a qué elementos se refiere (LGT art. 12.1; CC art. 3.1). Así, el diccionario de la Real Academia Española en relación con el autocamión (elemento incluido en la tabla de coeficientes de amortización), remite a la definición de camión. Por su parte, el Reglamento General de Vehículos tampoco contiene una definición de autocamión, pero sí de camión, tractocamión y semirremolque (RD 2822/1998 Anexo II.A). Teniendo en cuenta lo anterior, los camiones y tractocamiones pueden entenderse comprendidos en el concepto de autocamión de la tabla de coeficientes de amortización, y los semirremolques en los elementos de transporte externo.

Inmovilizado intangible

54 Amortización fiscal de marcas

DGT CV 15-4-16

MC nº 1905 s. MCFC nº 1130 s., 1380 s.

Si una marca debe registrarse contablemente como activo intangible, su amortización contable es fiscalmente deducible si se efectúa en función del plazo del contrato para su utilización.

Una entidad va a adquirir un derecho de utilización de una marca, durante un plazo de 30 años, a una **empresa del grupo**, multigrupo o asociada, y desea conocer si la amortización contable es fiscalmente deducible.

Si el **derecho de uso** de la marca cumple la definición contable de activo, los criterios de registro o reconocimiento contable y el criterio de identificabilidad propio de los activos intangibles, debe registrarse como un activo intangible en la contabilidad de la entidad, y amortizarse (PGC NRV 5ª y 6ª).

Fiscalmente, con **carácter general** todo gasto contable es fiscalmente deducible en el IS si cumple las condiciones legalmente establecidas,

en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto no deducible por aplicación de algún precepto específico. En concreto, para el inmovilizado intangible con vida útil definida se establece su amortización fiscal atendiendo a su duración (LIS art. 12.2).

Teniendo en cuenta lo anterior, en el caso concreto, la **amortización contable** del inmovilizado intangible de vida útil definida es deducible en el plazo de duración del contrato de utilización de la marca (30 años).

Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

55 Derecho de superficie: constitución, características, duración y finalización

ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 106

MC nº 3019 s. MCFC nº 1723

Tratamiento y registro contable que debe realizar el propietario de un terreno sobre el que se ha constituido un derecho de superficie, que incluye contraprestaciones periódicas y la entrega de la construcción a la finalización del contrato.

La consulta analizada tiene por objetivo establecer cuál es el tratamiento contable que debe otorgarse a la contraprestación obtenida por la constitución de un derecho de superficie por parte de la empresa propietaria del terreno.

Antes de analizar la parte contable indicar que el derecho de super-

ficie es un derecho real que se contempla en el texto refundido de la Ley de Suelo (RDLeg 2/2008 art. 40 y 41) y en el Reglamento Hipotecario art. 16.1 y 30.3, referido a suelo urbano y rústico, respectivamente.

Este derecho faculta a una persona, denominada superficiario, para

construir en suelo ajeno. El **superficiario** es propietario de lo que construye, y tiene obligación de realizar la construcción comprometida en un plazo determinado; pero debe también, si así se ha establecido, pagar al dueño del terreno un cánon o precio. Transcurrido el plazo establecido, se produce la entrega de lo edificado por parte del superficiario, sin indemnización alguna, que pasa a ser propiedad del **dueño** del solar, salvo pacto en contrario, quedando resueltos los derechos personales o reales existentes sobre la finca.

En el caso que nos ocupa, se plantea el registro contable por parte del propietario de un terreno sobre el que se ha constituido un derecho de superficie con un plazo de duración de 15 años y dos prórrogas automáticas de 5 años cada una. El contrato incluye contraprestaciones periódicas y la entrega de una construcción al término del contrato, por parte del superficiario a la empresa propietaria del terreno. En concreto cuál es el **valor** por el que debe contabilizarse la contraprestación del contrato materializada en la propiedad que se revierte y la **duración** a considerar para la imputación de los ingresos anuales, teniendo en cuenta las prórrogas contempladas en el contrato.

Contabilización:

El ICAC se basa en una consulta resuelta anteriormente, sobre el tratamiento contable de la constitución de un derecho de superficie desde la perspectiva del propietario del terreno (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 96).

En dicha consulta, se establece con respecto al reflejo contable del derecho de superficie constituido por parte del propietario del terreno y cedido a un tercero a cambio de una contraprestación lo siguiente:

- El derecho de superficie es, con carácter general, el que faculta al superficiario para construir, plantar o tener en suelo ajeno una edificación o plantación de su propiedad.
- La sociedad que cede el derecho de superficie contabilizará la con-

Aplicación práctica:

La empresa «TRAN, S.A.» dedicada a la **explotación de aparcamientos**, decide constituir un derecho de superficie sobre un solar que posee, próximo al centro comercial de la ciudad, a favor de la sociedad «FRAN, S.A.», para que construya un aparcamiento. La cesión se realiza el 1-1-2016 y tiene una duración de 15 años más dos prórrogas de 5 años cada una, salvo que la empresa «TRAN, S.A.» renunciara a ello.

El propietario recibirá como contraprestación periódica anual 30.000 euros, más la propiedad del aparcamiento construido en el terreno, al finalizar la cesión del mismo. La sociedad «TRAN, S.A.» estima que el valor contable a la fecha de la firma de los aparcamientos que recibirá es de 2.500.000 euros, entendiendo que se ejercerán las dos prorrogas establecidas en el contrato. Tasa de actualización del 3%.

Contabilizar la operación en la sociedad «TRAN, S.A.» en los años 2016 y 2041.

Solución:

1) Año 2016, al cierre del ejercicio:

- Por el cobro del canon anual:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|-----|-----------------------------|--------|--------|
| 572 | Bancos | 30.000 | |
| 752 | Ingresos por arrendamientos | | 30.000 |

- Por el reconocimiento del derecho de crédito por la futura reversión:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|-----|---|-----------|-----------|
| 25X | Derecho de crédito por reversión de bienes | 47.760,56 | |
| 76X | Ingresos financieros por la reversión de bienes | | 47.760,56 |

Para el cálculo de la cuantía reconocida, se ha estimado que en la fecha de reversión el derecho de crédito debe tener un valor de 2,5 millones de euros, por lo que el reconocimiento anual debería ser de 100.000 euros (si se realiza de forma lineal, es decir, 2.500.000 dividido en 25 años). Dado que hay que aplicar un criterio financiero al reconocerse un activo financiero a largo plazo, la cuantía a dotar sería:

$$100.000 \text{ euros} / (1+0,03)^{25} = 47.760,56 \text{ euros}$$

1) Año 2041, al cierre del ejercicio:

- Por el cobro del canon anual:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|-----|-----------------------------|--------|--------|
| 572 | Bancos | 30.000 | |
| 752 | Ingresos por arrendamientos | | 30.000 |

traprestación que percibe como un ingreso del periodo que dure la cesión. Dicho importe se obtiene por dos vías:

- Cánon periódico mensual.
- La propiedad del bien, construido en el terreno por el superficiario, al finalizar el contrato.

Respecto al **cánon** constituirá un ingreso anual que se registrará de acuerdo al principio del devengo. Dado que es un cánon mensual, no habrá ningún problema de establecer el momento del devengo, utilizando para ello la cuenta de ingresos 752 «Ingresos por arrendamientos».

Por otra parte, el derecho a percibir la propiedad del inmueble al finalizar el contrato, la empresa deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo (**derecho de crédito**) y el correspondiente ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero.

Respecto a la valoración de dicho derecho, y salvo criterio en contrario, podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en la fecha de reversión, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo. En su caso, al cierre de cada ejercicio se deberán efectuar las correcciones valorativas necesarias.

En el **momento de la entrega** del bien, se dará de baja el derecho registrado y se contabilizará el bien en la cuenta correspondiente de inmovilizado material, atendiendo a su naturaleza.

Respecto al plazo a tener en cuenta para realizar dichos cálculos cabría traer a colación por analogía el criterio incluido en el PGC NRV 3ª.h. De acuerdo con el contenido de esta norma, el **período a considerar** será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el período de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a la vida económica de la construcción.

– Por el reconocimiento del derecho de crédito:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|-----|--|---------|---------|
| 54X | Derecho de crédito por reversión de bienes a corto plazo | 100.000 | |
| 76X | Ingresos financieros por la reversión de bienes | | 100.000 |

– Por la actualización del derecho de crédito registrado:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|-----|--|--------|--------|
| 54X | Derecho de crédito por reversión de bienes a corto plazo | 72.000 | |
| 76X | Ingresos financieros por la reversión de bienes 2.400.000 euros x 0,03 = 72.000 euros | | 72.000 |

– Por la recepción de la propiedad de la construcción:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|-----|--|-----------|-----------|
| 211 | Construcciones | 2.500.000 | |
| 54X | Derecho de crédito por reversión de bienes a corto plazo | | 2.500.000 |

NOTA 1) Consulta comentada por M. Mercedes Ruiz de Palacios Villaverde y Enrique Rúa Alonso de Corrales (Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad San Pablo-CEU).

2) Esta información actualiza el contenido del Memento Contable 2016 y del Memento Contable 2017.

Contabilización de impuestos

56 Reducción en el IS por aplicación de la reserva de capitalización

DGT CV 27-5-16

MC nº 3295, 5573 MFU nº 3700 s. MGC nº 1025, 2725 s. MCFC nº 215 s.

La reserva por inversión de beneficios no sirve de base para determinar el importe de la reserva de capitalización al tener origen legal.

Se plantea si las cantidades procedentes del beneficio del ejercicio 2014, dotadas a la **reserva indisponible por inversión de beneficios** sirve de base para el cálculo de la reserva de capitalización en el ejercicio 2015.

Hay que tener en cuenta que la normativa del IS prevé la posibilidad de aplicar una **reducción** en la base imponible previa del período impositivo del 10% del incremento de los fondos propios del período impositivo, sujeto al cumplimiento de una serie de requisitos (LIS art.25).

A la hora de determinar el **incremento de fondos propios** hay que aten-

der a la diferencia de fondos propios entre el inicio y final del período impositivo (en el caso planteado, el 2015) según determina la propia normativa del IS. Así, hay determinadas partidas que contablemente integran los fondos propios que no deben tenerse en consideración, como son las reservas de carácter legal o estatutario.

Teniendo en cuenta lo anterior, la **conclusión** de la DGT es que al tener la reserva por inversión de beneficios origen legal, no se computa en los fondos propios a tener en cuenta en relación con la reserva de capitalización.

57 Entidades que pueden aplicar la reserva de capitalización

DGT CV 15-6-16

MC nº 3295, 5573 MCFC nº 213

Las sucursales españolas de entidades extranjeras pueden aplicar la reserva de capitalización.

Una sucursal española de una entidad francesa desarrolla el mismo negocio de **establecimiento financiero de crédito** que previamente desarrollaba una sociedad española que fue absorbida por la entidad francesa, operación que dio origen a la creación de la sucursal. Se plantea si puede aplicar la reserva de capitalización.

En este sentido, para la **aplicación de la reserva de capitalización** es necesario, entre otros requisitos, el mantenimiento del incremento de los fondos propios durante un plazo de cinco años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, y que se dote una reserva por el importe de la reducción que debe figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado, que es indisponible durante el plazo mencionado (LIS art.25).

En el caso concreto, al ser la entidad una sucursal, no posee una **cifra**

de capital, ya que la misma es ostentada por su casa central, si bien ha presentado un acuerdo previo de valoración para determinar el denominado «capital libre de intereses», que figura contablemente como un pasivo no remunerado.

Así, para la determinación del **incremento de fondos propios** necesario para la aplicación de este incentivo fiscal, se debe tener en cuenta el importe que figure en la cuenta de pasivo no remunerado, que debe equipararse a fondos propios de la entidad, ya que cumplen funciones similares y permiten garantizar la aplicación del principio de libertad de establecimiento previsto en la normativa comunitaria (TFUE art.49). Si no se realizase esta equiparación, sería imposible la aplicación de la reserva de capitalización por sucursales.

58 La UE aprueba normas en el ámbito del IS contra la elusión fiscal

Dir (UE) 2016/1164, DOUE 19-7-16

MC nº 3312, 3249 MFU nº 2343, 2530, 3860 s. MGC nº 2643 s., 2707, 3180 s., MCFC nº 3255, 6965 s., 7105

La Unión Europea ha aprobado normas para luchar contra la erosión de las bases imponibles en el mercado interior y el traslado de beneficios fuera del mismo (BEPS).

La Unión Europea ha aprobado una Directiva que establece un **nivel mínimo común de protección** del mercado interior para garantizar el pago del impuesto donde se generen los beneficios y el valor, aplicable a todos los contribuyentes sujetos al IS en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros de entidades residentes a efectos fiscales en un tercer país.

Las **medidas adoptadas** hacen referencia a los siguientes ámbitos:

- limitación a la deducibilidad de los intereses;
- imposición de salida, si bien en determinadas circunstancias se permite el aplazamiento;

- norma general contra las prácticas abusivas;
 - normas relativas a las sociedades extranjeras controladas;
 - normas para hacer frente a las asimetrías híbridas.
- Estas medidas deben adoptarse y publicarse por los Estados miembros a más tardar para el 31-12-2018, y son de **aplicación a partir del 1-1-2019**. No obstante, en el caso de la imposición de salida, se permite su adaptación, publicación y aplicación un año más tarde.

NOTA La regulación también prevé la aplicación de **deducciones** para evitar la posible doble imposición que surja de la aplicación de esta normativa.

59 Pago fraccionado del IS de entidad excluida de un grupo fiscal

DGT CV 12-4-16

MC nº 3362 MGC nº 4570 MCFC nº 6015 s.

Si una entidad deja de formar parte de un grupo fiscal, para el cálculo del pago fraccionado según la modalidad de la cuota debe determinar la cuota íntegra que hubiera correspondido a la entidad de haber tributado de forma individual en el período impositivo utilizado de base.

Una entidad que no tiene la consideración de gran empresa, queda excluida de un grupo fiscal desde el 1-1-2015. Dado que le resulta de aplicación la **primera modalidad** de pago fraccionado, desea saber cómo debe calcular el segundo pago fraccionado del ejercicio 2015. A estos efectos debe tenerse en cuenta que la **base** para calcular el pago fraccionado es la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo de declaración esté vencido el primer día de los 20 naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, minorado en las deducciones y bonificaciones que sean de aplicación al contribuyente, así como en las correspondientes retenciones e ingresos a cuenta. Si el último período impositivo concluido es de **duración infe-**

rior al año se toma también en cuenta la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de 12 meses.

La **cuantía** del pago fraccionado es el resultado de aplicar a la base el porcentaje del 18%.

Teniendo en cuenta lo anterior, la base para la determinación del segundo pago fraccionado de 2015 es la cuota íntegra que hubiera correspondido a la entidad en el ejercicio 2014 de haber tributado de forma individual. Y la cuantía del pago es el resultado de aplicar a la base el porcentaje del 18%.

60 Novedades en los pagos fraccionados del IS

LIS disp.adic.14ª redacc RDL 2/2016 art.único, BOE 30-9-16; RDL 2/2016 disp.final 2ª, BOE 30-9-16; OM EHA/1721/2011 Anexo I redacc OM HAP/1552/2016 art.1, BOE 30-9-16; OM HAP/2055/2012 Anexo I redacc OM HAP/1552/2016 art.2, BOE 30-9-16; OM HAP/1552/2016 disp.final única, BOE 30-9-16

MC nº 3362 MFU nº 5404 s. MGC nº 4865 s. MCFC nº 6045 s.

Para los contribuyentes que utilicen la segunda modalidad de pagos fraccionados (según la base imponible del período) y que en los doce meses anteriores al período impositivo iniciado a partir del 1-1-2016 hayan tenido un importe neto de la cifra de negocios superior a diez millones de euros, se incrementa el porcentaje para su cálculo y se establece un pago fraccionado mínimo.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2016 se introducen **reglas especiales** para la determinación del pago fraccionado según la modalidad de base imponible del período para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo sea al menos diez millones de euros. Así:

a) Se establece un **pago fraccionado mínimo**. Con **carácter general**, la cantidad a ingresar no puede ser inferior, en ningún caso, al 23% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspon-

dientes al mismo período impositivo. Para las **entidades de crédito** y entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de **hidrocarburos**, el porcentaje se incrementa del 23% al 25%.

En relación con la **determinación del resultado positivo** se establecen especialidades respecto a las rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente; al resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible; a las entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial y a las entidades a las que resulte de aplicación la bonificación por prestación de servicios públicos locales.

Quedan **exceptuadas** de este pago fraccionado mínimo las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las sociedades de

inversión de capital variable, fondos de inversión de carácter financiero, sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria a los que resulte aplicable el tipo de gravamen del 1%, el fondo de regulación del mercado hipotecario, los fondos de pensiones y las entidades a las que resulta de aplicación el régimen especial de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI).

b) El porcentaje para determinar el importe del pago fraccionado es el resultado de multiplicar por diecinueve veinteaos el tipo de gravamen, redondeado por exceso.

c) Se establece una excepción a la entrada en vigor, para los pagos frac-

cionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes del 30-9-2016, es decir, no afecta a los pagos fraccionados efectuados en abril de 2016.

Debido a todo lo anterior, se han modificado los **modelos de pagos fraccionados** (modelos 202 y 222), para que las empresas obligadas a efectuar un pago fraccionado mínimo consignen su cálculo en la declaración. Esta modificación tiene efectos desde el 30-9-2016 y es aplicable por primera vez para el pago fraccionado que debe realizarse en los primeros 20 días naturales del mes de octubre de 2016.

NOTA Esta información actualiza el contenido del Memento Contable 2016 y del Memento Contable 2017.

61 Efecto impositivo asociado a una subvención de capital con pérdidas acumuladas

ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 105

MC nº 3380 s. MFU nº 9628 s. MGC nº 9320 s. MCFC nº 6765 s.

El efecto impositivo asociado a las subvenciones de capital recibidas por entidades con pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores que se encuentran pendientes de compensar fiscalmente obliga, en el momento del reconocimiento de las subvenciones, a contabilizar un pasivo por impuesto diferido, produciéndose la reversión a media que se vayan imputando a la cuenta de resultados.

Desde el punto de vista contable, la problemática surge en el registro de subvenciones calificadas como de capital –entendiéndose como tales a aquellas que tienen por objeto la adquisición por parte del receptor de activos no corrientes normalmente de naturaleza material o intangible–, por el efecto impositivo derivado de ello, cuando la entidad aún tiene pendiente de compensar fiscalmente pérdidas de ejercicios anteriores.

Contabilización

A efectos de la definición de las **diferencias temporarias**, en el PGC NRV 13ª se incluyen aquellos ingresos y gastos que se imputan directamente al patrimonio neto y que en ese ejercicio no computan en la base imponible del IS, si bien deberían integrarse en ella en ejercicios futuros. Cabe señalar que las diferencias temporarias se definen como aquellas que por diferencias de criterios entre los contables (establecidos en el PGC) y los fiscales (establecidas en la legislación tributaria), se imputan a la cuenta de pérdidas y ganancias y a la base imponible, si bien con una temporalidad diferente.

En el caso concreto de las **subvenciones de capital** cabe destacar que, en el momento de su reconocimiento como «no reintegrables», se imputan al patrimonio neto de forma directa, si bien su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias como ingreso contable se realiza en ejercicios futuros. De igual forma la imputación del ingreso en la base imponible se produce en ejercicios futuros, dando lugar a la correspondiente diferencia temporaria que debe llevarse igualmente de forma directa al patrimonio neto.

A su vez, el PGC NRV 13ª. 4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios, establece que el gasto o el ingreso por impuesto diferido se han de corresponder con el reconocimiento e imputación a la **cuenta de pérdidas y ganancias** del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención. En conclusión, al registrarse la subvención como ingreso imputado al patrimonio, debe registrarse un pasivo por impuesto diferido, registrando finalmente el incremento de patrimonio, neto del efecto impositivo. Posteriormente y, a medida que el ingreso se vaya imputando a la cuenta de pérdidas y ganancias, dicho pasivo fiscal va a ir revirtiendo.

Por su parte, el **ICAC**, en relación con el tratamiento contable del reco-

nocimiento de activos por impuestos diferidos derivados del derecho a compensar bases imponibles negativas, ha señalado lo siguiente:

– que ya se desarrolló en la consulta ICAC núm 10, BOICAC núm 80, sobre el tratamiento contable del reconocimiento de activos por impuestos diferidos derivados del derecho a compensar bases imponibles negativas; y

– que de forma muy similar se ha desarrollado en la Resol ICAC 9-2-16, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

Así, para el reconocimiento de un activo por impuesto diferido, se ha de partir del PGC MC y por tanto:

a) Se debe cumplir la definición de activo.

b) Se deben cumplir las condiciones para el reconocimiento de un activo en balance, en concreto, que sea probable la obtención de beneficios y pueda ser valorado con fiabilidad.

Respecto a la probabilidad de obtención de **beneficios** o rendimientos, para el caso concreto de este activo fiscal, se ha de considerar cumplido cuando la empresa tenga pasivos por impuesto diferido con los que compensar las bases imponibles negativas (salvo que el plazo de reversión del citado pasivo supere el plazo previsto por la legislación fiscal para compensar dichas bases).

En conclusión, el cumplimiento de las actuales condiciones fijadas por la normativa contable actual debe interpretarse de la siguiente manera:

a) La obtención de un **resultado de explotación negativo** no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido, pero si la empresa muestra un historial de pérdidas continuas, se ha de presumir que no es probable la obtención de ganancias futuras que permitan compensar las negativas (se admite prueba en contrario).

b) Para reconocerse el **activo por crédito fiscal** debe ser probable que se vayan a obtener ganancias fiscales para su compensación en un plazo no superior a lo permitido en la legislación fiscal (plazo máximo de 10 años desde la fecha de cierre del ejercicio que se genera la base imponible negativa).

c) El **plan de negocio** empleado por la empresa para estimar sus ganancias futuras debe ser acorde con la realidad del mercado y las especificaciones de la entidad.

Aplicación práctica:

A la empresa EMPREDE S.A., la Comunidad Autónoma donde tiene su sede social le ha concedido durante el ejercicio 2015 una subvención por importe de 100.000 euros con la finalidad de adquirir nuevos equipos informáticos. La subvención fue concedida el 31 de marzo, cobrada a finales de abril, adquiriendo finalmente los ordenadores el 1 de julio. La vida útil de los mismos se establece en 5 años, a los que se ha de aplicar amortización lineal y no se estima que tengan valor residual. El tipo impositivo de la entidad es del 25%. Se pide su contabilización para el ejercicio 2015.

Solución:

– El 31-3-2015, por la concesión de la subvención:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|------|---|---------|---------|
| 4708 | Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas | 100.000 | |
| 522 | Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados | | 100.000 |

– El 30-4-2015, por el cobro de la subvención:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|------|---|---------|---------|
| 572 | Bancos, cuenta corriente | 100.000 | |
| 4708 | Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas | | 100.000 |

– El 1-7-2015, por la compra del activo:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|-----|--------------------------------------|---------|---------|
| 217 | Equipos para procesos de información | 100.000 | |
| 572 | Bancos, cuenta corriente | | 100.000 |

– El 1-7-2015, por el reconocimiento de la subvención como no reintegrable:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|-----|---|---------|---------|
| 522 | Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados | 100.000 | |
| 940 | Ingresos de subvenciones oficiales de capital | | 100.000 |

– El 1-7-2015, por el reconocimiento del pasivo fiscal:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|------|--|--------|--------|
| 8301 | Impuesto diferido | 25.000 | |
| 479 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles | | 25.000 |

– El 1-7-2015, por la disminución del pasivo fiscal por la parte imputada de la subvención:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|------|--|-------|-------|
| 479 | Pasivos por diferencias temporarias imponibles | 2.500 | |
| 8301 | Impuesto diferido | | 2.500 |

– El 31-12-2015, por la amortización al cierre:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|-----|--|--------|--------|
| 681 | Amortización del inmovilizado material | 10.000 | |
| 281 | Amortización acumulada del inmovilizado material | | 10.000 |

– El 31-12-2015, por la imputación de la subvención al cierre:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|-----|---|--------|--------|
| 840 | Transferencia de subvenciones oficiales de capital | 10.000 | |
| 746 | Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio | | 10.000 |

– Y el 31-12-2015, por el cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|------|--|---------|--------|
| 940 | Ingresos de subvenciones oficiales de capital | 100.000 | |
| 840 | Transferencia de subvenciones oficiales de capital | | 10.00 |
| 8301 | Impuesto diferido | | 22.500 |
| 130 | Subvenciones oficiales de capital | | 67.500 |

NOTA 1) Consulta comentada por M. Mercedes Ruiz de Palacios Villaverde y Enrique Rúa Alonso de Corrales (Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad San Pablo-CEU).

2) Esta información actualiza el contenido del Memento Contable 2016 y del Memento Contable 2017.

62 Operaciones vinculadas: procedimiento de comprobación de valores

TEAC unific criterio 8-9-16

MC nº 3545 MCFC nº 5230 s.

En unificación de criterio el TEAC establece que siguiendo las normas generales del procedimiento inspector pueden desarrollarse simultáneamente procedimientos de comprobación inspectora respecto de todos los obligados tributarios en los que se compruebe el valor de mercado de la operación.

Para efectuar la comprobación de valores de una operación vinculada entre una persona física y una sociedad en la que participa al 90%, la **Inspección** inicia dos procedimientos de comprobación e investigación: uno con la persona física y otro con la sociedad. Al no estar de acuerdo con cómo se ha llevado la actuación procedimental, al considerar que la normativa no permite efectuar comprobaciones simultáneas para la comprobación de valores a partes vinculadas, se recurre y en el TEAR se da la razón al contribuyente.

Contra la resolución del TEAR el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpone **recurso extraordinario de alzada** para la unificación de criterio en que se plantea si en el caso de operaciones vinculadas, la Administración tributaria puede comprobar simultáneamente la situación tributaria de varias de las partes vinculadas o si sólo puede comprobar a una de ellas (en concreto la sociedad) y regularizar al resto de las partes vinculadas cuando esa liquidación haya adquirido firmeza.

El TEAC resuelve el recurso y establece como unificación de criterio

que la **regulación del IS de las operaciones vinculadas** contiene ciertas especialidades procedimentales para los supuestos en los que la comprobación del valor de mercado de una operación vinculada se realiza en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación iniciado respecto de uno solo –que puede ser cualquiera de las partes– de los obligados tributarios que es parte de la operación vinculada. Pero lo anterior no es obstáculo para que, siguiendo las normas generales del procedimiento inspector (LGT; RGGI), puedan desarrollarse **simultáneamente** procedimientos de comprobación inspectora respecto de todos los obligados tributarios que sean parte de la operación vinculada en los que pueda efectuarse su comprobación del valor de mercado.

NOTA Aunque la resolución se basa en la normativa del IS vigente en periodos impositivos iniciados **antes del 1-1-2015** (LIS/04 art.16.9; RIS/04 art.21), entendemos que la misma sigue siendo aplicable con la vigente normativa (LIS art.18.12; RIS art.19), dada la similitud de ambas regulaciones en este punto.

Retribuciones al personal y transacciones

63 Cesión a los trabajadores de vehículos en régimen de renting

ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 106

MC nº 4196 s.

La presente consulta analizada cuál es el tratamiento contable que la empresa debe otorgar a la cesión que realiza a sus trabajadores de vehículos que posee bajo régimen de renting.

El ICAC se basa en una consulta anteriormente resuelta (ICAC consulta núm 7, BOICAC núm 48), de diciembre de 2001, sobre el tratamiento contable aplicable a la adquisición de un vehículo destinado a ser cedido en uso al personal de una empresa para fines privados, y que en aplicación del actual PGC (RD 1514/2007) se considera en vigor.

Contabilización:

Se debe tener en cuenta que cualquier **retribución al personal** de la empresa tiene naturaleza contable de gasto, debiéndose por tanto registrar en una partida de gastos de personal –por tanto, se registrará en una cuenta del Subgrupo 64. Gastos de personal–, pudiendo emplear la cuenta 649. «Otros gastos sociales», para incluirse dentro del epígrafe del mismo nombre en la cuenta de pérdidas y ganancias (forma parte integrante de los resultados de explotación).

La **contrapartida** de este gasto es el ingreso correspondiente al servicio de renting. En función de la actividad, dicho ingreso se registra:

– Como cifra anual de negocios, cuando forme parte de las actividades ordinarias de la empresa.

– En la cuenta 755. «Ingresos por servicios al personal», si la actividad de la empresa no guarda relación con la actividad de arrendamiento de vehículos.

En relación al **IVA** de la operación, debe tenerse en cuenta que el IVA repercutido se reconoce mediante abono en la cuenta 477. «Hacienda Pública IVA repercutido»:

– Con cargo a la cuenta de tesorería o crédito correspondiente, si el trabajador asume el pago.

– Como un mayor valor del gasto de personal, si el trabajador no abona dicho importe.

Por otra parte, si la operación pudiera determinar la realización de un **ingreso a cuenta** del IRPF, debe incrementarse por dicho importe el gasto de personal (generándose como contrapartida una cuenta relativa a la Hacienda Pública acreedora).

Aplicación práctica:

El 1-7-2016 la sociedad «ALFA, S.A» contrata un vehículo bajo el régimen de renting. El destino del mismo es el uso particular por un directivo de la empresa cuya retención por el IRPF es del 25%. Al finalizar el año 2016 se valora que el uso por parte del empleado asciende a 3.000 euros, siendo el IVA correspondiente del 21%, aunque la empresa se hace cargo de su pago.

Se pide contabilizar la operación descrita.

Solución:

Por el registro del gasto el 31-12-2016:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|------|---|-------|-------|
| 649 | Otros gastos sociales | 3.025 | |
| 755 | Ingresos por servicios al personal | | 2.000 |
| 4751 | Hacienda Pública acreedor por retenciones practicadas | | 605 |
| 477 | Hacienda Pública IVA repercutido | | 420 |

Gasto bruto: $[2.000 + (2.000 \times 0,21) + (2.420 \times 0,25)] = 3.025$ euros.

– Gasto neto: 2.000 euros.

– IVA: 420 euros.

– Retención: 605 euros.

Si la empresa ALFA, S.A. realizara operaciones de renting como parte de su actividad, la cuenta que recogería el ingreso sería la 705. «Prestación de servicios».

NOTA 1) Consulta comentada por M. Mercedes Ruiz de Palacios Villaverde y Enrique Rúa Alonso de Corrales (Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad San Pablo-CEU).

2) Esta información actualiza el contenido del Memento Contable 2016 y del Memento Contable 2017.

Patrimonio neto

64 Compensación de bases imponibles negativas

DGT CV 21-3-16

MC nº 5742, 3227 MFU nº 3788 MGC nº 3535 s. MCFC nº 7869 s.

La transmisión de un terreno con pérdidas por una entidad dedicada a la promoción inmobiliaria, en los tres meses anteriores a la adquisición de todas sus participaciones, se considera actividad económica y por tanto no resulta aplicable la restricción a la compensación de bases imponibles negativas.

Una persona física quiere adquirir la totalidad de las participaciones sociales de una sociedad de responsabilidad limitada con la que no tiene ninguna vinculación (ni con la sociedad, ni con sus socios). La sociedad se dedica a la promoción inmobiliaria y tiene bases imponibles negativas pendientes de compensación. Todos sus **activos están afectos** a actividades económicas, y no tiene la consideración de entidad patrimonial.

En los tres meses anteriores a la adquisición la entidad tiene previsto la **transmisión de un terreno** con pérdidas, que generarán una base imponible negativa. Después de la operación de adquisición de acciones, la sociedad mantendrá su actividad.

Se plantea si una vez **adquirida la totalidad del capital social** de la sociedad, esta seguirá teniendo derecho a la compensación de las bases imponibles negativas generadas.

La normativa del IS, aunque con carácter general permite la compensación de las bases imponibles negativas sujeta a determinadas condiciones, establece una **restricción** a la compensación de bases imponibles negativas cuando concurren determinadas circunstancias, entre las que se encuentra el hecho de que la entidad adquirida no hubiera realizado alguna actividad económica dentro de los tres meses anteriores a la adquisición de la mayoría de su capital social o de los derechos a participar en sus resultados (LIS art.26.4).

En el caso concreto, con la transmisión del terreno la entidad realiza una **actividad económica**, por lo que en principio no concurren las circunstancias limitativas de la compensación de las bases imponibles negativas pendientes, y la entidad podrá compensar las bases imponibles negativas pendientes con los resultados positivos de los ejercicios siguientes.

65 Consecuencias fiscales de la modificación de un préstamo participativo

DGT CV 20-4-16

MC nº 5848 MCFC nº 7035

La novación modificativa de un préstamo participativo entre entidades de un grupo mercantil no tiene incidencia en la tributación de los intereses.

Desde el 8-12-2011 una entidad tiene suscrito un préstamo participativo con su **socio único no residente**, con vencimiento el 1-4-2021. Se va a efectuar una novación modificativa para incrementar el tipo de interés inicialmente acordado y se desea saber si la operación tiene incidencia en la deducibilidad de los intereses.

Según la **normativa del IS** no son deducibles los gastos que representen una retribución de los fondos propios, considerando como tal los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo mercantil, con independencia de la residencia y de

la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. No obstante, lo anterior no es aplicable a los otorgados antes del 20-6-2014.

Al tratarse de una **novación** modificativa, la primitiva obligación se mantiene, por lo que dada la antigüedad del préstamo participativo, los intereses que se devenguen a partir de la novación serán deducibles. No obstante, a la hora de valorar el préstamo debe tenerse en cuenta que se trata de una operación vinculada (nº 3545 s. Memento Contable 2016).

Ingresos y gastos

66 Concepto de actividad económica a efectos del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

TEAC unif criterio 5-7-16

MC nº 6537 MGC nº 4915

A efectos de la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y, por tanto, de la bonificación en cuota prevista en él, debe tenerse en cuenta que el concepto de actividad económica empleado en las normas reguladoras del IS con anterioridad a la LIS necesariamente debía ser interpretado conforme dispone la normativa del IRPF

Inicialmente, el **objetivo del régimen tributario especial** de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas era satisfacer una demanda social acuciante de viviendas en alquiler para los sectores sociales más desfavorecidos (RDL 2/2003). Más tarde, la situación económica aconseja modificarlo con un objetivo adicional de impulso a la productividad (L 23/2005). Dada la finalidad inicial, no es extraño que la norma reservara dicho régimen a las entidades que tenían por objeto social exclusivo el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español (L 43/1995 art.68 quater redacc RDL 2/2003) y que se despreocupara de exigir de modo expreso que tal arrendamiento constituyera una genuina actividad económica, tal y como establecía la LIS/04 art.53.1 redacc L 23/2015, al señalar que podían acogerse al régimen especial las sociedades que tuvieran como el **actividad económica principal** arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido.

Con la reforma operada por la L 23/2005 el legislador ha pretendido, que los citados servicios de arrendamiento de viviendas sean prestados del modo más eficaz posible, esto es, por sociedades que realicen una verdadera actividad económica. Por tal razón, a juicio del TEAC, una interpretación literal y finalista de la LIS/04 art.53.1 permite concluir que dicho precepto exige expresamente que el arrendamiento de viviendas se ejerza como **actividad económica**, no pudiendo acogerse a él las sociedades de mera tenencia de bienes que se limitan a obtener rentas pasivas de dicho arrendamiento.

Respecto a si deben cumplirse los **requisitos contenidos en la LIRPF art.27.2** (local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de

la actividad y al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa –actualmente sólo se exige este último requisito–), el TEAC se remite a lo expuesto respecto a la voluntad del legislador de que las entidades que se acojan al régimen ejerzan una verdadera y efectiva actividad económica de arrendamiento. Además, el hecho de que la LIS/04 art.53.1 no contenga remisión alguna a la LIRPF art.27.2 no impide que los criterios contenidos en este último precepto deban tenerse en cuenta para determinar si el arrendamiento de viviendas constituye ciertamente una actividad económica. En la normativa reguladora del IS existen muchas referencias al concepto de actividad económica en las que no consta una remisión expresa a la normativa del IRPF o a otras normas para determinar qué se entiende por tal, y las resoluciones del TEAC en estas situaciones han concluido con la aplicación en el ámbito del IS del concepto contemplado en la LIRPF art.27.2.

Para concluir, el hecho de que la definición de actividad económica que incorpora la LIS en vigor **desde el 1-1-2015** (LIS art.5.1), no difiera de modo relevante de la contenida en la LIRPF y que tal incorporación se haga porque resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y que es el que grava por excelencia tales rentas, contenga una definición al respecto, permiten concluir que con anterioridad a la LIS el concepto de actividad económica empleado en las normas reguladoras del IS necesariamente debía ser interpretado conforme dispone la normativa del IRPF.

67 Reintegro de una cantidad percibida de una Administración Pública

ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 105

MC nº 6660, 5800.1 s. MCFC nº 6990 s., 300 s.

La valoración de la probabilidad de ganar el recurso interpuesto contra las tesis de la Administración, determina que el hecho se deba contabilizar como un gasto extraordinario o como un activo contable.

Una entidad que recibe una **ayuda** de la Administración Pública en concepto de «Pago único agricultura», ha tenido que devolverla como consecuencia de un control administrativo. Sin embargo al no estar de acuerdo con el hecho que han provocado la devolución, ha presentado un **recurso** contencioso administrativo contra esa decisión.

Se plantea como debe ser el **registro** del pago efectuado por dicha devolución, teniendo en cuenta el recurso planteado y la posibilidad de que finalmente la ayuda recibida fuera recuperada.

Contabilización:

Para poder contabilizar la operación descrita anteriormente debe valorarse la probabilidad de que los argumentos que expone la enti-

Aplicación práctica:

La empresa CEREALES dedicada a la plantación y recolección de varios cereales en varias Comunidades Autónomas en España, recibió el 1-6-13 un pago de 100.000 euros del Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, para fomentar el cultivo del trigo. Sin embargo, a finales del año 2015, tras la revisión formal de la documentación presentada por la empresa, el Ministerio exige la devolución de la ayuda, al entender que no está acorde a lo requerido.

dad sean aceptados por la Administración Pública, y que como consecuencia de ello el desembolso que ahora se realiza pueda ser recuperado. Tras ese análisis podría presentarse dos **situaciones:**

a) Si es probable la recuperación de la ayuda, el pago se registra como **activo** contable.

b) No es probable, por lo tanto la contrapartida al pago debe ser un **gasto** contable.

En cualquier caso, en la Memoria del ejercicio en el que se produce la devolución de la ayuda, debe darse cumplida información de la operación y de la probabilidad de su resolución, teniendo en cuenta que las cuentas anuales deben reflejar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y el resultado de la entidad.

El 1-12-2015, se realiza el pago de 100.000 euros en concepto de devolución de la ayuda, si bien, al considerar que cumple las condiciones para recibirla, se presenta Recurso Contencioso Administrativo, exigiendo nuevamente su reintegro. Contabilizar en el Libro diario las operaciones teniendo en cuenta los dos escenarios alternativos.

Solución:

a) La empresa, pese a presentar el recurso, entiende que quizás el procedimiento no fue correcto, y lo más probable es que no se produzca la devolución:

| 12-2015 | | | |
|---------|----------------------|---------|---------|
| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
| 678 | Gastos excepcionales | 100.000 | |
| 572 | Bancos | | 100.000 |

b) La empresa cree que el hecho de la devolución fue la no presentación de algunos documentos en la fecha indicada, pero tiene documentación que justifica la legalidad de la misma, con lo que espera se le reintegre nuevamente:

| 12-2015 | | | |
|---------|---|---------|---------|
| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
| 470 | Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos. | 100.000 | |
| 572 | Bancos | | 100.000 |

Además la empresa deberá incluir información a este respecto en la Memoria del ejercicio 2015.

NOTA Consulta comentada por M.Mercedes Ruiz de Palacios Villaverde y Enrique Rúa Alonso de Corrales (Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad San Pablo-CEU).

Sociedades mercantiles

68 Aplicación del tipo reducido a entidades de nueva creación

DGT CV 13-4-16

MC nº 8445 MCFC nº 7916 s.

Cuando una entidad pasa a formar parte de un grupo mercantil, deja de tener la consideración de entidad de nueva creación y no puede aplicar el tipo especial previsto para estas entidades.

Una entidad constituida en febrero de 2014 mediante escritura pública, inscrita en el Registro Mercantil en marzo de 2014, posee el 100% de las participaciones de tres sociedades, constituidas dos en 2014 y la tercera en 2013, por lo que una vez adquiridas las participaciones, forman un **grupo mercantil**.

Se preguntan si pueden aplicar el tipo reducido previsto para las entidades de nueva creación.

En este sentido, la normativa preveía la aplicación de una escala de gravamen con **tipos reducidos** para entidades de nueva creación constituidas a partir del 1-1-2013, que desarrollasen actividades económicas, excluyendo de la consideración de entidades de nueva creación a las que formen parte de un grupo mercantil, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas (LIS/04 disp.adic.19ª).

Así, las entidades **constituidas en 2014** forman un grupo mercantil en dicho ejercicio, por lo que no tienen la consideración de entidades de nueva creación y no pueden aplicar la escala de gravamen con tipos reducidos.

Sin embargo, la entidad **constituida en 2013** no formaba parte del grupo en dicho ejercicio, por lo que si no formaba parte de otro grupo, tendría la consideración de entidad de nueva creación y podría aplicar la mencionada escala de gravamen. Por el contrario, en el período impositivo 2014 y siguientes, al formar parte de un grupo mercantil, deja de tener la consideración de entidad de nueva creación y no puede aplicar la escala de gravamen con tipos reducidos.

NOTA Aunque la consulta se refiere a la **anterior regulación** del IS, consideramos que el criterio resulta válido con la vigente normativa para la aplicación del tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación (LIS art.29.1).

69 Distribución de beneficios por una ETVE a sus socios

DGT CV 19-4-16

MC nº 8555 MGC nº 4990 s.

Cumplíndose los requisitos previstos para aplicar exención para evitar la doble imposición sobre dividendos, el hecho de que la entidad no aplique la exención, sino el régimen de imputación previsto en las deducciones para evitar la doble imposición, no debe penalizar la aplicación del régimen establecido en la regulación de las ETVE, permitiendo ambos sistemas la aplicación de un mecanismo para la eliminación de la doble imposición de la LIS neutral.

La entidad H1, acogida al régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE), es residente fiscal en España, formando parte de un grupo de consolidación fiscal, el cual se encuadra en un grupo internacional. La entidad H1, a través de una ETVE de segundo nivel, la entidad H2, es titular de las filiales operativas del grupo en varios países latinoamericanos.

Estas filiales operativas tienen la intención de distribuir un dividendo a la entidad H2, durante 2016. Los dividendos percibidos por H2 cumplen los requisitos para la aplicación del régimen de exención para evitar la doble imposición sobre dividendos (LIS art.21), si bien la entidad prefiere optar por el régimen previsto para la deducción para evitar la doble imposición económica internacional (LIS art.32). Según la normativa de las ETVE, los beneficios o participaciones en beneficios distribuidos a los socios con cargo a las rentas exentas a que se refiere la LIS art.21 que procedan de entidades no residentes en territorio español, no se entienden obtenidos en territorio español cuando el perceptor es una entidad o persona física no residente en territorio español sin establecimiento permanente (LIS art.108.1.c).

De acuerdo con la LIS art.21.8, la entidad puede aplicar exención para evitar la doble imposición en relación con los dividendos percibidos de las filiales operativas en los países latinoamericanos o, alternativamente, optar por la aplicación del régimen de imputación previsto en las deducciones para evitar la doble imposición mencionadas con anterioridad.

No obstante, no parece que dicha opción deba afectar al régimen establecido en la regulación de las ETVE en el supuesto de distribución de dividendos (LIS art.108.1), en la medida en que, cumpliéndose los requisitos previstos para aplicar exención para evitar la doble imposición sobre dividendos, el hecho de que la entidad no aplique la exención, sino el régimen de imputación previsto en las deducciones para evitar la doble imposición antes citadas, no debe penalizar la aplicación de aquel, permitiendo ambos sistemas la aplicación de un mecanismo para la eliminación de la doble imposición de la LIS neutral, o incluso una peor condición por la aplicación de la LIS art.31 y 32 en relación con el la LIS art.21.

Contabilidad específica por razón del objeto de la empresa

70 Servicios de abogacía prestados a título gratuito

ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 105

MC nº 9506, 6515 MCFC nº 6610 s.

La firma o despacho de abogados que realiza el asesoramiento de forma gratuita debe registrar los gastos derivados del mismo atendiendo a su naturaleza. Si la fundación que canaliza la ayuda a los beneficiarios no tiene control de la prestación del servicio y actúa como mero intermediario, no tiene que realizar ningún registro contable, aunque debe informar en la memoria.

La consulta trata la problemática contable que surge cuando una entidad sin fines de lucro que adopta la forma de fundación (en adelante ESFL), desarrolla dentro de sus actividades una labor de intermediación, enmarcada en sus fines no lucrativos, consistente en facilitar la colaboración gratuita de abogados de diversos despachos a proyectos jurídicos que han sido seleccionados por la propia ESFL. Esta actuación se realiza en virtud a un convenio de colaboración entre la ESFL y la firma de abogados.

Se plantea cuál debe ser el registro contable de esta operación, tanto en la ESFL como en la entidad que presta el servicio de abogacía. A efectos de determinar el registro contable, deben tenerse en cuenta algunas consideraciones:

- los profesionales que prestan el servicio utilizan los medios a su disposición de la entidad donde trabajan, e incluyen las horas incurridas por el asesoramiento siguiendo el procedimiento habitual, aunque identificándolo de forma específica, dado que no se va a facturar por ellas al prestarse de forma gratuita;
- la labor de la ESFL es canalizar las solicitudes de orientación y asesoramiento de las entidades beneficiarias, en función de su fin fundacional, procediendo a su selección, para que una vez determinado el beneficiario, se solicite asesoramiento a las firmas en función del tipo de asunto y de la disponibilidad de sus abogados. La ESFL también cuenta con la colaboración de otros abogados que actúan como profesionales independientes o vinculados a empresas que también prestan servicios gratuitos, siendo la ESFL responsable del servicio prestado en esos casos;

- el despacho es el responsable del asesoramiento prestado por sus abogados, y no la ESFL.

Contabilización:

Dada la implicación de dos entidades en la operación, se analiza el tratamiento contable de ambas. De esta forma:

- a) En relación con la firma o despacho de abogados que realiza el asesoramiento de forma gratuita: los gastos que se derivan del mismo se registran atendiendo a su naturaleza. En el caso de que tengan carácter excepcional y su cuantía sea significativa, se podría trasladar a un apartado específico dentro del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias, que debería denominarse «Otros resultados» (en aplicación del PGC NECA 7ª cuenta de pérdidas y ganancias). Dicha reclasificación se realiza utilizando una cuenta del subgrupo 73. Trabajos realizados por la empresa para su activo, que se abona por el importe del coste del servicio prestado, con la finalidad de corregir los gastos incurridos por el servicio gratuito que están recogidos por su naturaleza, siendo la contrapartida una cuenta de gastos que aglutina el total de los mismos. Para su cálculo se aplica por analogía el criterio previsto en la ICAC Resol 1-3-13 norma cuarta.2.1, sobre baja de activos por entregas a título gratuito.
- b) En relación con la ESFL: para establecer cuál debe ser el registro contable es importante remarcar que realmente no es la que recibe la prestación, sino un tercero que ha seleccionado, y además la ESFL no es responsable del servicio prestado. En base a lo anterior si analizamos lo establecido en relación a los servicios recibidos de forma gra-

tuita regulados en las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011 NRV 20ª.4.4 sobre Subvenciones, donaciones y legados recibidos), la entidad que los recibe debe registrar un gasto de acuerdo a su naturaleza y un ingreso como donación por el valor razonable del servicio recibido. Sin embargo, en este caso lo esencial es que la ESFL no es realmente la que recibe el servicio de abogacía, sino un tercero relacionado.

En este sentido es importante traer a colación la dificultad existente en algunas actividades realizadas por ESFL para delimitar si se realizan por cuenta propia o por cuenta ajena. De hecho en la norma de adaptación que regula a las ESFL (RD 1491/2011), ya en la introducción se aclara que la entidad sólo actúa como **mero intermediario** cuando no sea la beneficiaria de la ayuda, es decir, cuando actuando por cuenta de la persona u órgano concedente las facultades para fijar las condiciones de los beneficiarios y evaluar su cumplimiento,

Aplicación práctica:

La fundación JUSTICIA PARA TODOS realiza dentro de sus actividades para el cumplimiento de sus fines la canalización, para aquellos particulares que no pueden acceder a servicios jurídicos, de este tipo de servicios prestados de forma gratuita por diferentes despachos de abogados que colaboran con la fundación.

La labor de la fundación consiste en, de las propuestas recibidas de solicitud de ayuda jurídica gratuita, seleccionar a aquellos que por sus condiciones económicas no puedan acceder al pago de los honorarios del servicio jurídico que precisan, y buscar el despacho de abogados que en función de su especialización y recursos disponibles, pueda hacerse cargo del mismo. Una vez conectado el despacho o firma de abogados con el tercero beneficiario de esta ayuda, la fundación no tiene más responsabilidad en el servicio, si bien debe seguir un control del mismo.

En el ejercicio económico 2016 la fundación ha canalizado ayudas a terceros según lo establecido, con el despacho de abogados LEGAL SA., que dicho despacho ha valorado en 55.000 euros por las horas incurridas en su prestación.

Se plantea cómo se contabiliza tanto en los libros contables de la fundación como en los del despacho de abogados.

Solución:

a) En el despacho de abogados, si entendemos que esta situación es excepcional y su importe es significativo respecto al global de su facturación, se registra:

El 31-12-2016:

| Núm | Cuenta | Debe | Haber |
|-----|--|-----------|-----------|
| 678 | Gastos excepcionales | 55.000,00 | |
| 73X | Trabajos realizados por la empresa por prestación de servicios gratuitos | | 55.000,00 |

Con este registro la intención es corregir los gastos en que incurre el despacho para la ejecución del servicio prestado, y que están reconocidos en cuentas de gastos atendiendo a su naturaleza, para agruparlos en una cuenta de resultado extraordinario que luego figura en la cuenta de pérdidas y ganancias, dentro de un epígrafe «Otros resultados» en el tramo de explotación.

b) La fundación, dada su función en la prestación del servicio, donde únicamente actúa de intermediario en la selección de beneficiario, no teniendo además responsabilidad del servicio prestado, no realiza ningún apunte contable. Así, no tiene reflejo en su balance ni cuenta de resultados, si bien dentro de la memoria, al incluir la información requerida de las actividades realizadas, debe figurar como actividad propia esta actividad, indicando la labor realizada por la fundación.

NOTA Consulta comentada por M. Mercedes Ruiz de Palacios Villaverde y Enrique Rua Alonso de Corrales (Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad San Pablo-CEU).

Auditoría independiente de cuentas anuales

71 Deber de conservación y custodia de la documentación relativa a los trabajos de auditoría

ICAC consulta auditoría núm 1, BOICAC núm 104

MC nº 9676 s.

Quando el auditor ha sufrido la pérdida de la documentación, debe comunicar por escrito al ICAC las circunstancias que han producido la pérdida o deterioro de la documentación de auditoría, el detalle de los trabajos afectados, así como el alcance y extensión de la pérdida o deterioro de la documentación, en el plazo de diez días a contar desde el momento de producirse el hecho.

Un auditor ha sufrido la **pérdida de la documentación** de diferentes trabajos de auditoría, planteándose cuál debe ser su actuación a este respecto así como las medidas que debe tomar para asegurar su debida custodia.

a) La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas establece, en relación al deber de conservación y custodia de la documentación, que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (LAC/11 art.24; RAC art.58):

al objeto de asignar las ayudas, son casi nulas. Por el contrario actúa por **cuenta propia** cuando, a pesar de que el aportante imponga la condición (por ejemplo, restringir el empleo de los fondos a una finalidad concreta), la entidad mantiene el control de los fondos recibidos y establece los criterios de reparto.

En el caso concreto de la consulta, la ESFL canaliza la ayuda a los beneficiarios, pero **no existe un control** de la prestación del servicio, por lo que si después de un análisis sobre el fondo de los acuerdos alcanzados se concluye que la entidad actúa por cuenta ajena, a pesar de que lo haga en nombre propio, no procedería registrar ningún apunte por los servicios de abogacía que la entidad no percibe. No obstante sí debe informar en la **memoria** de la actividad de mediación realizada, según lo establecido en la normativa aplicable, siempre con la finalidad de expresar la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y actividad desarrollada.

1. Están obligados, como regla general, a **conservar** la documentación referente a cada auditoría realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe, durante el **plazo** de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría. No obstante, se prevé un plazo especial en el caso de existir reclamación, juicio o litigio en relación con el informe de auditoría o cuando la documentación correspondiente pueda constituir elemento de prueba, siempre que

el auditor de cuentas o sociedad de auditoría tenga conocimiento de tal circunstancia.

2. Son **responsables** durante los plazos antes citados de adoptar las medidas necesarias para la salvaguarda y conservación de la documentación referente a cada trabajo de auditoría de cuentas.

3. Deben **comunicar al ICAC la pérdida o deterioro** de la documentación referente a cada auditoría de cuentas, así como sus razones, en un plazo de diez días, a contar desde el momento de producirse el hecho. También debe tenerse en cuenta lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría al respecto y, en particular, en la **Norma de Control de Calidad Interno** (ICAC Resol 26-10-11) en los epígrafes relativos a documentación, conservación y custodia.

En virtud de lo anterior, los auditores están obligados a establecer, con la debida diligencia, las **medidas o sistemas de salvaguarda** de la documentación de los trabajos de auditoría de cuentas necesarios que sean idóneos y adecuados para asegurar la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos, de tal modo que permitan prever y, en su caso, evitar circunstancias o situaciones que pudieran menoscabar la integridad y accesibilidad de la citada documentación de auditoría. Entre dichas medidas o procedimientos, deberían incluirse aquellos que sean necesarios para **impedir una modificación no autorizada o pérdida** de la documentación (que comprendan, por ejemplo, la realización periódica de copias de seguridad de la documentación en soporte electrónico, procedimientos de restricción a su acceso, o las medidas adecuadas para salvaguardar la integridad y recuperabilidad de aquella documentación convertida y conservada en soporte electrónico).

Al respecto, debe tenerse en cuenta que, según jurisprudencia del **Tribunal Supremo**:

- el deber de custodia se proyecta principalmente sobre los papeles de trabajo que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe que acreditan la labor efectivamente realizada por los auditores;
- se exige la constancia documental de las pruebas y valoraciones realizadas.

La importancia de verificar tal documentación para concluir con la corrección del trabajo de auditoría fue puesta de manifiesto por el **Tribunal Constitucional** al declarar la constitucionalidad de la original Ley de Auditoría de Cuentas, cuando, al justificar la atribución al ICAC de las potestades de acceso a dicha documentación, afirmaba que sólo el contraste de tal documentación con la auditoría realizada permite verificar la corrección técnica de ésta (TCo 386/1993).

Por todo ello, el grado de diligencia debida debe exigirse en su mayor intensidad de modo que obligue al auditor a adoptar las **medidas suficientes y adecuadas** que garanticen la salvaguarda y conservación de la documentación, para que ésta no resulte menoscabada. Dicho

nivel de diligencia debería reducir el riesgo de deterioro o pérdida únicamente a aquellas circunstancias o **hechos que sean imprevisibles e inevitables** ante las medidas adoptadas. En este sentido, no podrían limitarse tales medidas a aquellas en las que ni siquiera se incluyeran políticas destinadas a asegurar una custodia segura, su accesibilidad sin permiso, o la recuperación de documentación. De lo contrario, y salvando las causas de fuerza mayor, la pérdida, merma o falta de custodia de la documentación de auditoría podría ser reprochable al no guardarse la debida diligencia en el cumplimiento de tal obligación.

b) Debe tenerse en cuenta el **régimen de infracciones y sanciones** aplicable a los auditores de cuentas en el caso de incumplimiento de sus obligaciones establecidas en la LAC, cuyo objeto es fortalecer la debida observancia, entre otras cuestiones, de los requisitos que exige la norma en relación con las medidas a adoptar para asegurar la debida conservación de la documentación, así como respecto de las comunicaciones que deben realizarse al ICAC (LAC/11 art.33.g), 34.d) y 34.11).

c) En conclusión, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría son **responsables** de adoptar las medidas y procedimientos necesarios para garantizar la salvaguarda y conservación de la documentación referente a cada trabajo de auditoría de cuentas que realicen y por el período de tiempo exigido legalmente, sin que el mero transcurso de éste habilite o compela de modo automático para su destrucción. En los supuestos en los que se produzca la pérdida o deterioro de la documentación correspondiente a un trabajo de auditoría realizado, dicha circunstancia, así como las razones que la han producido, deben ser comunicadas al ICAC en la forma y plazos señalados en el núm 3 de la letra a) anterior.

El **incumplimiento de las obligaciones** exigidas a este respecto que impliquen la pérdida o deterioro de la documentación correspondientes a los trabajos de auditoría, puede suponer, según las circunstancias concurrentes en cada caso, la comisión por parte del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de alguna de las **infracciones** previstas en el régimen sancionador mencionado en la letra b) anterior, salvo que, a pesar de se hayan establecido y aplicado con la debida diligencia las medidas y sistemas necesarios para asegurar el adecuado cumplimiento del deber de custodia, se produzca la pérdida o deterioro de la documentación por **causas de fuerza mayor** no imputables al auditor.

d) En el caso concreto planteado, el auditor de cuentas debe **comunicar por escrito**, en el plazo de diez días recogido en el núm 3 de la letra a) anterior, las circunstancias que han producido la pérdida o deterioro de la documentación de auditoría, el detalle de los trabajos afectados, así como el alcance y extensión de la pérdida o deterioro de la documentación correspondiente a cada uno de ellos.

Normas Internacionales de Información Financiera

72 Modificaciones en las NIIF: aplicación de la excepción de consolidación a las entidades de inversión

Rgto CE/1126/2008 redacc Rgto (UE) 1703/2016, DOUE 23-9-16

MC nº 10379, 10391, 10392, 10432.1, 10506,116, 7005, 7457, 9925 MFU nº 6027, 9204, 9362.3 MGC nº 6575, 6640

Se modifican la NIIF 10, la NIIF 12 y la NIC 28 para aclarar los supuestos de aplicación de la excepción de consolidación a las entidades de inversión

Se modifica el Rgto CE/1126/2008 para incorporar en él las modificaciones de la NIIF 10, Estados financieros consolidados, la NIIF 12, Revelación de participaciones en otras entidades y la NIC 28, Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos, publicadas el 18-12-2014 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC/IASB) bajo el título «**Entidades de inversión: Aplicación de la excepción de consolidación**». Las entidades aplicarán estas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen **a partir de 1-1-2016**, aunque se permite su aplicación anticipada.

a) Modificaciones en la NIIF 10

Se introducen las siguientes modificaciones:

1. Respecto a las **condiciones** que debe cumplir una dominante para **no presentar estados financieros consolidados**, se modifica la relativa a que la dominante última de la entidad, o alguna de las dominantes intermedias, elaboren estados financieros consolidados que estén disponibles para el público y cumplan las NIIF: así, se exige que la dominante última de la entidad, o alguna de las dominantes intermedias, elaboren estados financieros que estén disponibles para el

público y cumplan las NIIF, y en los que las dependientes estén consolidadas o se valoren a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 10.

2. Se establece que la NIIF 10 no se aplica a los **planes de prestaciones post-empleo** ni a otros **planes de prestaciones a largo plazo** dirigidos a los empleados a los que se aplique la NIC 19, Retribuciones a los empleados.

3. Se aclara que una dominante que sea una **entidad de inversión** no debe presentar estados financieros consolidados si está obligada a valorar todas sus **dependientes** a su **valor razonable con cambios en resultados** (NIIF 10 p31).

4. En cuanto a la obligación de una **entidad de inversión** de consolidar la **dependiente** que presta **servicios conexos** a las actividades de inversión de la entidad de inversión, se exige que la dependiente no sea una entidad de inversión y que su principal finalidad y actividades consistan en prestar esos servicios conexos (no simplemente que la dependiente preste los servicios conexos).

Asimismo, se establece que si la **dependiente** que presta los servicios o actividades conexos a los de inversión es, a su vez, una **entidad de inversión**, la entidad de inversión dominante debe valorar esa dependiente a su valor razonable con cambios en resultados (NIIF 10 p31).

5. Se mantiene la posibilidad de que una **entidad de inversión** pueda **prestar servicios conexos** a los de inversión, ya sea directamente o a través de una dependiente, tanto a terceros como a sus inversores, incluso si estas actividades revisten una importancia considerable para la entidad, pero, como novedad, se exige que esta siga ajustándose a la definición de entidad de inversión.

b) Modificaciones en la NIIF 12

Se establece que una **entidad de inversión** que elabora estados financieros en los que todas sus **dependientes** se valoran a su **valor razonable con cambios en resultados** debe revelar la información relativa a las entidades de inversión exigida por la NIIF 12.

c) Modificaciones en la NIC 28

Se introducen las siguientes modificaciones en la NIC 28:

1. Respecto a las **condiciones** que debe cumplir una entidad que no sea una dominante exenta de elaborar estados financieros consolidados para **no aplicar el método de la participación** con respecto a su inversión en una asociada o en un negocio conjunto, se modifica la relativa a que la dominante última, o alguna de las dominantes intermedias de la entidad elaboren estados financieros consolidados que estén disponibles para el público y cumplan las NIIF: así, se exige que la dominante última de la entidad, o alguna de las dominantes intermedias, elaboren estados financieros que estén disponibles para el público y cumplan las NIIF, y en los que las dependientes estén consolidadas o se valoren a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 10.

2. Si una entidad que no es una **entidad de inversión** tiene una participación en una asociada o un negocio conjunto que sí son una entidad de inversión, la entidad puede, al aplicar el método de la participación, utilizar la valoración al **valor razonable** aplicada por la asociada o el negocio conjunto que son una entidad de inversión a sus propias participaciones en dependientes.

Normativa estatal

- Se ha publicado la CNMV Circ 4/2016, sobre las funciones de los **depositarios de IIC** y entidades reguladas por la L.22/2014, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la L.35/2003 (BOE 12-7-16).
- Se ha publicado la Circ CNMV 5/2016, por la que se modifica la Circ CNMV 9/2008, sobre **normas contables, estados de información reservada y pública, cuentas anuales** de las **sociedades rectoras** de los mercados secundarios oficiales, con la exclusión del Banco de España, de las entidades rectoras de los sistemas multilaterales de negociación, de la Sociedad de Sistemas, de las entidades de contrapartida central, de la Sociedad de Bolsas, de las sociedades que tengan la titularidad de todas las acciones de organismos rectores de mercados secundarios oficiales y de sistemas multilaterales de negociación, y de otros sistemas de compensación y liquidación de los mercados que se creen al amparo de lo previsto en la LMV (BOE 22-8-16).

Otras disposiciones destacadas

- Se ha publicado la Dir 2016/1065/UE, por la que se modifica la Dir 2006/112/CE relativa al IVA, en lo que respecta al tratamiento de los **bonos** (DOUE 1-7-16).
- Se ha publicado la Decisión (UE) 2016/1155, sobre la equivalencia de los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones aplicables a los **auditores** y las **entidades de auditoría** de los **Estados Unidos de América** con arreglo a la Dir 2006/43/CE (DOUE 15-7-16).
- Se ha publicado la Decisión (UE) 2016/1156, sobre la adecuación de las **autoridades competentes** de los **Estados Unidos de América** con arreglo a la Dir 2006/43/CE (DOUE 15-7-16).
- Se ha publicado la Decisión (UE) 2016/1223, por la que se modifica la Decisión 2011/30/UE sobre la equivalencia de los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones que aplican algunos **terceros países a los auditores y sociedades de auditoría** y sobre un período transitorio autorizado para las actividades de auditoría en la Unión Europea de los auditores y sociedades de auditoría de ciertos terceros países (DOUE 27-7-16).

Corrección de errores

- De la Circ BE 4/2016, por la que se modifican la Circ BE 4/2004, a **entidades de crédito**, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, y la Circ BE 1/2013, sobre la Central de Información de Riesgos (BOE 11-6-16).
- De la Dir 2014/65/UE, relativa a los **mercados de instrumentos financieros** y por la que se modifican la Dir 2002/92/CE y la Dir 2011/61/UE (DOUE 13-7-16).
- De la Circ CNMV 5/2016, por la que se modifica la Circ CNMV 9/2008, sobre normas contables, estados de información reservada y pública, cuentas anuales de las **sociedades rectoras** de los mercados secundarios oficiales, con la exclusión del Banco de España, de las entidades rectoras de los sistemas multilaterales de negociación, de la Sociedad de Sistemas, de las entidades de contrapartida central, de la Sociedad de Bolsas, de las sociedades que tengan la titularidad de todas las acciones de organismos rectores de mercados secundarios oficiales y de sistemas multilaterales de negociación, y de otros sistemas de compensación y liquidación de los mercados que se creen al amparo de lo previsto en la LMV (BOE 14-9-16 y BOE 27-9-16).

La modificación del PGC Pymes y PGC

Gregorio Labatut Serer

Departamento de Contabilidad. Facultad de Economía. Universidad de Valencia (<http://gregorio-labatut.blogspot.com>)

1. INTRODUCCIÓN

La adopción por parte de España de la DIRECTIVA 2013/34/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo (1) (en adelante nueva Directiva), obligó a modificar el Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital, y recientemente se modificará el PGC Pymes y el PGC.

Para ello, el ICAC ha publicado el **Proyecto de Real Decreto** por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre (2).

Previamente, mediante la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y a través de la Disposición final primera se modificó el Código de Comercio aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885; y mediante la Disposición final cuarta se modificó la Ley de Sociedades de Capital, para adaptar estos textos a la nueva Directiva.

Todos estos cambios serán de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

Nosotros vamos a analizar en primer lugar los cambios que introduce la nueva Directiva, para posteriormente determinar que modificaciones se han producido a través de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, para finalmente esclarecer los cambios que a través del Proyecto de Real Decreto se establecerán en el PGC y en el PGC Pymes.

2. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA NUEVA DIRECTIVA DE LA UNIÓN EUROPEA

2.1. Objetivos de la nueva Directiva

Según la exposición de motivos de la nueva Directiva, podemos decir que el **espíritu de esta reforma contable** es el siguiente. En un primer lugar, se destaca el papel fundamental desempeñado por las pequeñas y medianas empresas (PYME) en la economía de la Unión Europea, a este respecto podemos señalar que en Europa existen 23 millones de Pymes que representan el 99% del número total de empresas, que proporcionan el 67% del empleo y que el 85% de los nuevos puestos de trabajo (3).

En este sentido, la nueva Directiva, reconoce que «...las directivas contables son a menudo muy gravosas para las pequeñas y medianas empresas, y en particular para las microempresas...» por lo que es necesario «pensar primero a pequeña escala», con el objetivo de evitar cargas administrativas desproporcionadas a las Pymes.

Este hecho de «pensar primero a pequeña escala», es justo el proceso contrario que se ha hecho con la reforma contable de 2007, pues primero se pensó a gran escala y después se redujo a escala de Pyme, con lo cual, el proceso fue el inverso al que ahora pregona la nueva Directiva.

Si se piensa primero a pequeña escala al realizar las exigencias contables, según la nueva Directiva, se conseguirá «... evitar cargas administrativas desproporcionadas a dichas empresas, procede que los Estados miembros solo exijan unas pocas comunicaciones de información mediante notas adicionales a las notas explicativas obligatorias».

En este sentido, el contenido de la **Memoria** se simplifica muchísimo. Esto significa el reconocimiento por parte de la nueva Directiva en primer lugar, de la importancia de las Pymes en Europa, en segundo lugar, que algunas normas contables pueden ser gravosas para su aplicación por parte de estas pequeñas empresas, como puede ser por ejemplo el cálculo del deterioro.

La nueva Directiva, recalca que el objetivo de las **Cuentas Anuales** que ofrecen las pymes, no se limita a «... facilitar información a inversores en los mercados de capitales, sino que también dan cuenta de las transacciones efectuadas y fomentan la gobernanza empresarial. Es preciso que la legislación de la Unión en materia de contabilidad logre un equilibrio adecuado entre los intereses de los destinatarios de los estados financieros y el interés de las empresas en no soportar una carga indebida por cumplir los requisitos de información».

Por mi parte, quiero comentar, que estando de acuerdo con esta exposición de la nueva Directiva, ¿no se podía haber pesado antes?, cuando se modificó la Directiva anterior asumiendo las Normas Internacionales de Contabilidad, ¿no se sabía eso?, ¿Por qué motivo no se creó entonces un PGC especial para Pymes, y se dejó todo en manos de los países miembros sin regulación para estas pequeñas empresas? En España, el ICAC adaptó el PGC Pymes, pero realmente esta adaptación para Pymes siguió con los criterios financieros establecidos en el PGC normal. Por lo tanto, la adaptación para Pymes no evitó la problemática contable con visión financiera que pudiera producir en estas empresas y que ha supuesto una carga contable con un calado especial.

También otra cuestión que habría que abordar, es el motivo por el cual la nueva Directiva no cita en absoluto la **Norma Internacional de Información Financiera NIIF para Pymes**, y que tanto éxito ha tenido en algunos países del centro y sur de América (4). Sin embargo en Europa esta NIIF para Pymes no ha tenido ninguna transcendencia, ni ha sido contemplada tampoco por parte de la nueva Directiva.

En mi opinión, aunque un poco tarde, la nueva Directiva, apuesta por «...la reducción de las cargas administrativas, en particular en el caso de las PYME. Reducción de la carga normativa general, sobre todo en el caso de las PYME, a escala tanto de la Unión como nacional».

Hay que recordar también, que el Consejo Europeo ya realizó los días 24 y 25 de marzo de 2011 un llamamiento en favor de la reducción de la carga normativa general, sobre todo en el caso de las PYME, a escala tanto de la Unión como nacional, y sugirió medidas encaminadas



TODOS LOS COMENTARIOS DE AUTOR

ACTUM le permite acceder a **un archivo de todos los comentarios de autor publicados** en los sucesivos números de la revista, con varios métodos de búsqueda: por texto libre, por tema o por autor. Siempre a su disposición en:

www.actumcontable.es

a elevar la productividad, como la eliminación de trámites burocráticos y la mejora del marco reglamentario de las PYME.

En este sentido, las medidas encaminadas la nueva Directiva establece que se pretende «...elevar la productividad, como la eliminación de trámites burocráticos y la mejora del marco reglamentario de las PYME».

Ahora bien, todo esto sin olvidar que el objetivo principal de la nueva Directiva es «...conseguir una normativa que tenga la **mayor calidad posible**, y que a la vez respete los principios de subsidiariedad y proporcionalidad y garantice que las cargas administrativas sean proporcionales a los beneficios que reportan».

Destacar que según la nueva Directiva el principio de prudencia vuelve a tener un protagonismo relevante, pues «Los estados financieros deben elaborarse basándose en el principio de prudencia y deben ofrecer una imagen fiel».

La nueva Directiva, también pretende garantizar que los requisitos para las pequeñas empresas se armonicen en gran medida en toda la Unión. No obstante, al ser una Directiva y no un Reglamento, debe ser adoptada por los estados miembros y existe una gran discrecionalidad en la misma para que los Estados miembros puedan acomodarla a sus particularidades. Por lo tanto, «...la presente Directiva permita a los Estados miembros imponer requisitos adicionales a, por ejemplo, las pequeñas empresas, se entiende que dichos Estados miembros pueden hacer bien un uso pleno de esa opción, o bien un uso parcial exigiendo menos de lo que la opción permita».

Sin embargo por otro lado, «Se deben de aplicar los criterios de: prudencia, devengo, no compensación, importancia relativa, precio de adquisición o coste de producción. No obstante, debe autorizarse a los Estados miembros a permitir o exigir a las empresas que valoren de nuevo los distintos elementos del activo fijo, con el fin de que pueda facilitarse una información más pertinente a los usuarios de los estados financieros. Aplicación del valor razonable para determinados instrumentos financieros»

«Además, debe permitirse a los Estados miembros que autoricen o exijan la contabilidad por el valor razonable de los elementos del activo distintos de los instrumentos financieros». Lo cual implica que la aplicación del valor razonable puede ser extendida a otros elementos del activo que no sean instrumentos financieros.

Con respecto al **contenido de las Cuentas Anuales**, la nueva Directiva, señala que dado que los usuarios de estas cuentas por parte de los usuarios tienen «...una necesidad limitada de información complementaria relativa a las pequeñas empresas y puede resultar costoso para estas recabar dicha información complementaria». Con lo cual «...la información presentada en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias debe complementarse con la consignada en las notas explicativas de los estados financieros».

2.2. Concepto de microempresa, pequeña, medianas y grandes empresas o grupos de empresas

En cuanto a los **límites** para que una empresa pueda ser considerada microempresa, pequeña, mediana o gran empresa, la nueva Directiva, establece los siguientes límites:

| | Microempresas | Pequeñas | Medianas | Grandes |
|---------------------------|---------------|-----------|------------|------------------------------|
| Total activo | 350.000 | 4.000.000 | 20.000.000 | sobrepase dos de los límites |
| Volumen negocio neto | 700.000 | 8.000.000 | 40.000.000 | |
| Número medio de empleados | 10 | 50 | 250 | |

Serán consideradas microempresas, pequeñas, medianas o grandes, las que no sobrepasen dos de los tres límites anteriores al cierre del ejercicio.

Cuando una sociedad, en la fecha de cierre del balance, llegue a superar o bien cese de superar los límites numéricos de dos de los tres criterios indicados, esta circunstancia únicamente producirá efectos en cuanto a la aplicación de la excepción prevista en la presente Directiva si se produce durante dos ejercicios consecutivos.

Con respecto al concepto de grupo de empresas pequeño, mediano o grande, los límites son:

| | Pequeños | Medianos | Grandes |
|---------------------------|-----------|------------|------------------------------|
| Total activo | 4.000.000 | 20.000.000 | sobrepase dos de los límites |
| volumen negocio neto | 8.000.000 | 40.000.000 | |
| Número medio de empleados | 50 | 250 | |

También, serán considerados pequeños, medianos o grandes, los **grupos** que no sobrepasen dos de los tres límites anteriores al cierre del ejercicio.

Cuando un grupo, en la fecha de cierre del balance, llegue a superar o bien cese de superar los límites numéricos de dos de los tres criterios indicados, esta circunstancia únicamente producirá efectos en cuanto a la aplicación de la excepción prevista en la presente Directiva si se produce durante dos ejercicios consecutivos.

Según la nueva Directiva, los grupos pequeños estarán exentos de la obligación de elaborar estados financieros consolidados y un informe de gestión consolidado, salvo en los casos en que una empresa filial sea una entidad de interés público.

«Los Estados miembros podrán eximir a los grupos de dimensión mediana de la obligación de elaborar estados financieros consolidados y un informe de gestión consolidado, salvo en los casos en que las empresas filiales sean entidades de interés público.»

En consecuencia los **grupos pequeños** no presentarán cuentas consolidadas, mientras que los medianos podrán ser excepcionados por parte de los Estados miembros, de tal modo que los grupos con:

- Total activo entre: 4.000.000 y 20.000.000 euros.
- Volumen de negocio entre: 8.000.000 y 40.000.000 euros.
- Número medio de empleados entre: 50 y 250 empleados.

Los estados miembros podrán decidir si se les obliga a consolidar o no. En el caso de España como los límites establecidos son:

- Total activo entre: 11.400.000 euros.
- Volumen de negocio entre: 22.800.000 euros.
- Número medio de empleados entre: 250 empleados.

Al estar en el intervalo admitido por la nueva Directiva, el ICAC ha decidido mantener estos límites.

2.3. Cuentas Anuales

Según la nueva Directiva, las Cuentas Anuales o Estados Financieros, constituirán un todo y, para todo tipo de empresa, **incluirán**, al menos:

- el balance,
- la cuenta de pérdidas y ganancias y
- las notas explicativas de los estados financieros o Memoria.

No obstante, la nueva Directiva, contempla que los Estados miembros podrán exigir a las sociedades que no sean pequeñas empresas la inclusión de otros estados en los estados financieros anuales además de los documentos contemplados, como por ejemplo el Estado de Cambios en el Patrimonio neto y el Estado de Flujos de Efectivo.

Las Cuentas Anuales ofrecerán una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad.

Con respecto a los **cambios** que se contemplan en la nueva Directiva, podemos citar:

- La posibilidad de aplicar el criterio LIFO (Ultima entrada primera salida) para valorar las existencias.
- Amortización del inmovilizado inmaterial, incluso del Fondo de Comercio.
- Posibilidad de activar los gastos de establecimiento.
- Permitir la revalorización del inmovilizado material aplicando el valor razonable.
- Simplificación para microempresas.

2.3.1. Posibilidad de aplicación del criterio LIFO

Con respecto a la posibilidad de aplicar el criterio LIFO para valorar las existencias, la nueva Directiva, contempla que «Los Estados miembros podrán permitir que el precio de adquisición o el coste de producción de las existencias de objetos de una misma categoría, así

como de todos los elementos fungibles, incluidos los valores mobiliarios, se calculen bien sobre la base de los precios medios ponderados, o bien según el método «primero en entrar, primero en salir» (FIFO), el método «último en entrar, primero en salir» (LIFO), o un método que refleje la mejor práctica generalmente aceptada». No obstante, el ICAC no ha considerado oportuno admitir esta propuesta, pues las existencias finales quedarían valoradas a los precios de adquisición más antiguos, y eso es contrario a una representación más real del patrimonio.

2.3.2. Amortización del inmovilizado intangible

Con respecto a la amortización del inmovilizado intangible, la nueva Directiva contempla que «El inmovilizado inmaterial se irá amortizando a lo largo de la vida económica útil del mismo. En casos excepcionales en que la vida económica útil del **fondo de comercio y los costes de desarrollo** no puedan estimarse de manera fiable, dichos activos se amortizarán en un plazo máximo determinado por el Estado miembro. Dicho plazo máximo no será inferior a 5 años ni superior a 10. Se proporcionará una explicación sobre el plazo en que se amortice el fondo de comercio en las notas explicativas de los estados financieros».

Este criterio ha sido adoptado por el ICAC proponiendo una vida útil de 10 años, a no ser que se pueda demostrar otra vida útil distinta.

2.3.3. Posibilidad de activar los gastos de establecimiento

En cuanto a la activación y amortización de los gastos de establecimiento, la nueva Directiva establece: «En el caso de que la legislación nacional autorice la anotación en el activo de los gastos de establecimiento, dichos gastos se amortizarán en un plazo máximo de cinco años».

El ICAC no ha considerado oportuno adoptar este criterio, pues supondría volver al criterio establecido con el PGC anterior, y significaría reconocer activos ficticios en el balance que no cumplen los requisitos contemplados en el Marco Conceptual de la Contabilidad.

2.3.4. Revalorización del inmovilizado material aplicando el valor razonable

Por último, respecto a la posibilidad de revalorizar el inmovilizado material y aplicar el valor razonable, la nueva Directiva establece que: «...los Estados miembros podrán permitir o exigir, con respecto a todas las sociedades o a cualesquiera categorías de sociedad, la valoración del inmovilizado por su importe revalorizado. Cuando el Derecho nacional prevea las bases de revalorización de la valoración, determinará el contenido, los límites y las modalidades de aplicación...el importe de las **diferencias entre la valoración** con arreglo al precio de adquisición o el coste de producción y la valoración efectuada conforme a la base de revalorización, se reflejará en el balance en la reserva de revalorización, en «Capital y reservas». La reserva de revalorización podrá incorporarse al capital en todo o en parte, en cualquier momento.»

Finalmente, resaltar que «los Estados miembros podrán permitir o exigir, con respecto a todas las sociedades o a cualesquiera categorías de sociedad, la valoración de determinadas clases de activos distintos de los instrumentos financieros en importes determinados por referencia al valor razonable».

Por consiguiente, el ICAC ha considerado oportuno introducir este cambio, y tener abierta esta posibilidad, modificando el artículo 38 bis del Código de Comercio, tal y como veremos posteriormente.

2.3.5. Simplificación para microempresas

Con respecto a las microempresas, la nueva Directiva indica que: «Los Estados miembros **podrán eximir total o parcialmente** a las microempresas de las obligaciones siguientes:

a) la obligación de presentar las **«Cuentas de regularización del activo y las «Cuentas de regularización del pasivo»**. Cuando un Estado miembro se acoja a dicha opción, podrá permitir a dichas empresas, únicamente en relación con aquellos otros gastos mencionados en el apartado 2, letra b), inciso vi), del presente artículo, (en lo referente a «otros gastos»). Esta excepción de regularización de gastos, solamente se aplicará a gastos de pequeña cuantía recogida en el apartado de otros gastos, y no se producirá con gastos de mayor cuantía como pueden ser las compras, gastos de personal, etc.

El ICAC no ha considerado oportuno introducir esta posibilidad.

b) la obligación de elaborar **notas explicativas de los estados financieros** con arreglo al artículo 16, a condición de que la información exigida en el artículo 16, apartado 1, letras d) y e), de la presente Directiva y en el artículo 24, apartado 2, de la Directiva 2012/30/UE conste al pie del balance. Se refiere al Importe global de compromisos financieros, garantías y contingencias que no figuren en el balance y el importe de los anticipos y créditos concedidos e interés al órgano de administración. Por lo tanto, se permite la no elaboración de la memoria, siempre y cuando esta información aparezca al pie del Balance.

El ICAC tampoco ha considerado oportuno acogerse a esta posibilidad.

c) la obligación de preparar un **informe de gestión**.

En este sentido, el ICAC lo adoptó ya antes y por lo tanto, no se produce modificación.

Con respecto a las **Cuentas Anuales**, los Estados miembros **podrán autorizar a las microempresas:**

a) a que elaboren únicamente un **balance abreviado**.

Esta opción, no ha sido adoptada por el ICAC, pues se mantiene la obligación de presentar la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la memoria para el PGC Pymes.

b) a que elaboren únicamente una **cuenta abreviada de pérdidas y ganancias** que presente por separado al menos las siguientes partidas, cuando proceda:

- i) el volumen de negocios neto,
- ii) otros ingresos,
- iii) los costes de materias primas y bienes fungibles,
- iv) los gastos de personal,
- v) las correcciones de valor,
- vi) otros gastos,
- vii) impuestos,
- viii) resultado del ejercicio.

Esta opción, ya fue adoptada por España anteriormente en la publicación del PGC Pymes.

2.3.6. Fecha de adopción

Con respecto a la fecha en la que los Estados miembros deben transponer la nueva Directiva a sus respectivos ordenamientos jurídicos, la Directiva indica en su art.53 que: 1. «Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva **a más tardar el 20 de julio de 2015**. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones».

Por ese motivo para cumplir con este precepto, las primeras medidas las tomo España aprovechando la Ley de Auditoría 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Finalmente, «Los Estados miembros podrán establecer que las disposiciones a que se hace referencia en el párrafo primero **se apliquen por primera vez a los estados financieros del ejercicio que comienza el 1 de enero de 2016 o durante el ejercicio 2016**».

Por ese motivo la necesidad del Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre (5).

3. ADAPTACIÓN A ESPAÑA

Como hemos comentado, la adaptación a España se ha realizado a través de dos normas:

1. La **Ley 22/2015**, de 20 de julio, de **Auditoría de Cuentas** y a través de la Disposición final primera se modificó el Código de Comercio aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885; y mediante la Disposición final cuarta se modificó la Ley de Sociedades de Capital, para adaptar estos textos a la nueva Directiva.

2. El **Proyecto de Real Decreto** por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre (6).

3.1. Modificaciones introducidas por la Ley de Auditoría de Cuentas

Con respecto a esta Ley se modificaron, con efectos desde el 1 de enero de 2016, dos textos legislativos:

1. Código de Comercio.
2. Ley de Sociedades de Capital.

Con respecto al **Código de Comercio**, se han modificado fundamentalmente tres cuestiones: la exigibilidad del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto para las empresas que pueden realizar balance abreviado o acogerse el PGC Pymes, la amortización contable del fondo de comercio y la aplicación del valor razonable.

Con respecto a la exigibilidad del **Estado de Cambios en el Patrimonio neto**, el apartado 1 del artículo 34, queda redactado como sigue:

«1. Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la Memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios cuando así lo establezca una disposición legal.»

En lo referente a la aplicación de **valor razonable**, el apartado 1 del artículo 38 bis, queda redactado como sigue:

«1. Los activos y pasivos podrán valorarse por su valor razonable en los términos que reglamentariamente se determinen, dentro de los límites de la normativa europea.

En ambos casos deberá indicarse si la variación de valor originada en el elemento patrimonial como consecuencia de la aplicación de este criterio debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, o debe incluirse directamente en el patrimonio neto.»

Se suprimen los apartados 3, 4 y 5 del artículo 38 bis.

De este modo introduce la posibilidad de aplicar el valor razonable a cualquier clase de activo, incluso al inmovilizado material. Anteriormente solamente se permitía a los instrumentos financieros, y ahora se abre el abanico para que el ICAC pueda aplicar el valor razonable a cualquier clase de activo (7).

En cuanto a la **amortización del fondo de comercio**, el apartado 4 del artículo 39 Código de Comercio, queda redactado como sigue:

«4. Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.

En la **Memoria** de las cuentas anuales se deberá informar sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizados intangibles.»

Como hemos comentado antes, todos estos cambios, entrarán en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2016. Con respecto a la Ley de Sociedades de Capital, se modifica en lo referente a la no exigibilidad del Estado de Cambios en el Patrimonio

Neto cuando se formule balance abreviado o se aplique el PGC Pymes y en lo referente a la dotación de la reserva para fondo de comercio. De este modo, se modifica el apartado 3 del artículo 257, que queda redactado como sigue:

«3. Cuando pueda formularse balance en modelo abreviado, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios.»

También se modifica el contenido de la **memoria normal** (21 puntos) y abreviada se determinará reglamentariamente. Arts. 260 y 261. Se realiza mediante el Proyecto de Real Decreto de modificación del PGC y PGC Pymes.

Respecto a la reserva para fondo de comercio, en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, la reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad y será disponible a partir de esa fecha en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

Por lo que también a partir de dicha fecha, queda sin efecto el Art. 257.4 de la Ley de Sociedades de Capital, que establecía: «4. En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.»

En consecuencia queda anulado dicho apartado, pero a partir del 1 de enero de 2016, por lo que al cierre del 31 de diciembre de 2015, sigue estando todavía en vigor.

Finalmente, también se aprovecha para modificar el apartado 2 del artículo 12 de la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades**, estableciendo la **amortización fiscal del fondo de comercio en el 5%**. De este modo, queda redactado de la siguiente forma:

«2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe.

La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe.»

Sin embargo para las empresas de dimensión reducida es aplicable lo establecido en el artículo 103. Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible, en los siguientes términos:

«1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas (8).»

3.2. Modificaciones introducidas por el Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

También con efecto desde el 1 de enero de 2016, en primer lugar se amplían los **límites** a los importes para acogerse en el PGC al **balance abreviado**. Podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las empresas perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes si dejan de reunir, durante dos ejercicios conse-

cutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio social de su constitución o transformación, las empresas podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la empresa formase parte de un **grupo de empresas** en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11ª Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en esta tercera parte, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo

En consecuencia, se equiparan a partir del 1 de enero de 2016, los límites para la confección del **balance y memoria abreviados** y la aplicación del **PGC Pymes**, por lo que se podrán incorporar a aplicar el PGC Pymes muchas más empresas, quedando los límites de:

- a) Activo: 2.850.000 euros.
- b) Cifra de negocios: 5.700.000 euros.
- c) Número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio: 50. Solamente para la obligación de auditar. De este modo, a partir del 1 de enero de 2016 habrá empresas que sigan el PGC Pymes y tendrán que auditar.

En ningún caso podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes, la empresa que se encuentre en alguna de las siguientes **circunstancias**:

- a) Que cumpla la definición de entidad de interés público regulada en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- b) Que forme parte de un grupo de sociedades que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas.
- c) Que su moneda funcional sea distinta del euro.
- d) Que se trate de entidades financieras que capten fondos del público asumiendo obligaciones respecto a los mismos y las entidades que asuman la gestión de las anteriores.

Además, se modifica el PGC y el PGC Pymes, de modo que la **simplificación de las obligaciones contables** de las pequeñas empresas que se materializa en:

- 1. la eliminación del estado de cambios en el patrimonio neto para las empresas que puedan realizar el balance simplificado o el PGC Pymes,
- 2. la amortización del Fondo de Comercio, y
- 3. la reducción de las indicaciones a incluir en la memoria de las cuentas anuales.

3.2.1. No obligatoriedad del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto para las empresas que pueden formular balance y memoria abreviados, y las que puedan utilizar el PGC Pymes

En cuanto a la no obligatoriedad del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto se modifica el Plan General de Contabilidad, de modo que en el artículo 1 del Proyecto se indica:

«Las cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. No obstante, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios para las empresas que puedan formular balance y memoria abreviados.»

Con respecto a la no exigibilidad del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y el Estado de Flujos de Efectivo en el PGC Pymes, se modifica la norma 1ª del apartado I. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la tercera parte: 1ª Documentos que integran las cuentas anuales, en los términos siguientes: «Las cuentas anuales de las pequeñas y medianas empresas comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio y el Texto refundido de la Ley de sociedades de capital y en este Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas; en particular, sobre la base del Marco Concep-

tral de la Contabilidad y con la finalidad de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Sin perjuicio de lo anterior estas empresas podrán incorporar en sus cuentas anuales un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo que se elaborará y presentará de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad».

3.2.2. Amortización del fondo de comercio

En cuanto al PGC, se modifican algunas Normas de Registro y Valoración, haciéndolas acordes con las modificación del Código de Comercio. En concreto, en cuanto a la amortización del inmovilizado intangible, se modifica la **Norma de Registro y Valoración 5ª**. Inmovilizado intangible de la segunda parte. Valoración posterior, en los siguientes términos:

- Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por lo tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.
- Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años de forma lineal, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.
- En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro.

Y concretamente respecto al fondo de comercio, se indica en el artículo 1. Dos del Proyecto modifica también el PGC en los siguientes términos:

«El fondo de comercio se amortizará durante su vida útil. Cuando el fondo de comercio haya sido asignado entre diferentes unidades generadoras de efectivo, la vida útil se determinará de forma separada para cada una de ellas.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal.

Además, al menos anualmente, se analizará si existen indicios de deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado un fondo de comercio, y, en caso de que lo haya, se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material. Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores». De este modo, el contenido del PGC es acorde con la modificación del Código de Comercio. También se modifica en el mismo sentido el PGC Pymes.

Con respecto a la **forma** de amortizar contablemente el fondo de comercio, a partir del 1 de enero de 2016, el Proyecto prevé dos opciones:

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

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

En cuanto a la reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

También se modifica el **cuadro de cuentas del subgrupo 28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO** incluido en la cuarta par-

te, incorporando la cuenta 2804. Amortización acumulada de fondo de comercio.

Con respecto a la amortización contable del fondo de comercio a partir del 1 de enero de 2016 y para aclarar las dos opciones que el proyecto de Real Decreto de reforma del PGC y PGC Pymes nos ofrece, es conveniente que lo estudiemos mediante un caso práctico.

| Descripción | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | Acumulado |
|----------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|-----------|
| Fondo de comercio | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 |
| Amortización contable | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Amortización fiscal | 5.000 | 5.000 | 5.000 | 5.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 24.000 |
| Diferencia temporaria | -5.000 | -5.000 | -5.000 | -5.000 | -1.000 | -1.000 | -1.000 | -1.000 | -24.000 |
| Pasivo dif. temporaria imponible | -1.250 | -1.250 | -1.250 | -1.250 | -250 | -250 | -250 | -250 | -6.000 |

Supongamos que la empresa es de Reducida Dimensión (9).

Se pide:

Registrar la amortización contable en el ejercicio 2016, aplicando los dos procedimientos que contempla el Proyecto de Real Decreto del ICAC.

SOLUCIÓN:

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

| Descripción | 2016 |
|----------------------------------|---------|
| Fondo de comercio | 100.000 |
| Amortización contable | 10.000 |
| Amortización fiscal | 7.500 |
| Diferencia temporaria | 2.500 |
| Pasivo dif. temporaria imponible | 625 |

En 2016 la amortización contable será de 10.000 euros, mientras que la fiscal es de 7.500 euros (hemos considerado la amortización fiscal del 5% multiplicada por 1,5), en consecuencia, se comienza a producir la reversión de la diferencia temporaria negativa que tenemos acumulada, por el efecto impositivo 625 (25% sobre 2.500).

El registro contable será:

| | | | |
|--------|--|---|--------|
| 10.000 | (680) Amortización inmovilizado material | (2804) Amortización acumulada del fondo de comercio | 10.000 |
|--------|--|---|--------|

Por la contabilización del efecto impositivo:

| | | | |
|-----|---|--------------------------|-----|
| 625 | (479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles | (6301) Impuesto diferido | 625 |
|-----|---|--------------------------|-----|

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

| Descripción | 2016 |
|---------------------------------|---------|
| Fondo de comercio | 100.000 |
| Amortización contable | |
| 1. Amortización del año | 10.000 |
| 2. Amortización años anteriores | 80.000 |

Veamos un caso práctico.

Supongamos que una empresa tiene contabilizado un fondo de comercio desde el 1 de enero de 2008 por 100.000 euros. Fiscalmente ha sido deducible el 5% durante los años 2008 a 2011 y el 1% durante los años 2012 a 2015. Supongamos un tipo impositivo del 25%. A 31 de diciembre de 2015 los saldos eran los siguientes:

| Descripción | 2016 |
|----------------------------------|--------|
| 2008 a 2015 ambos inclusive | |
| TOTAL | 90.000 |
| Amortización fiscal | 7.500 |
| Diferencia temporaria | 82.500 |
| Pasivo dif. temporaria imponible | 20.625 |

La amortización contable del año 10% sobre 100.000 = 10.000 se cargará a la cuenta de Resultados de 2016, mientras que la amortización correspondiente a los ocho años anteriores (2008 a 2015 ambos inclusive) se cargará a cuentas de Reservas (Norma de Registro y Valoración 22ª del PGC).

Fiscalmente, la amortización será de 7.500 (5 × 1,5% sobre 100.000). Por lo tanto, se produce la reversión de la diferencia temporaria acumulada hasta ese momento por un total de 24.000. Pero como la diferencia temporaria negativa que ha dado lugar al saldo de la cuenta 479 Pasivos por diferencias temporarias imponibles es por un total de 6.000 euros, se produce la reversión total de esta diferencia y el surgimiento de una nueva positiva que provocará la aparición de (4740) activos por diferencias temporarias deducibles por el 25% sobre (82.500-24.000) = 14.625 euros, que revertirá en los años siguientes. El registro contable será:

| | | | |
|--------|--|---|--------|
| 10.000 | (680) Amortización inmovilizado material | (2804) Amortización acumulada del fondo de comercio | 90.000 |
| 80.000 | (113) Reservas voluntarias | | |

Por la contabilización del efecto impositivo:

4. Reversión de la diferencia total negativa: 25% sobre 24.000 = 6.000

| | | | |
|-------|---|--------------------------|-------|
| 6.000 | (479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles | (6301) Impuesto diferido | 6.000 |
|-------|---|--------------------------|-------|

Aparición de la diferencia positiva: 25% sobre (82.500 - 24.000) = 14.625 euros

| | | | |
|--------|---|--------------------------|--------|
| 14.625 | (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles | (6301) Impuesto diferido | 14.625 |
|--------|---|--------------------------|--------|

3.2.3. Simplificación de la Memoria

Finalmente, se modifica a partir del 1 de enero de 2016, el contenido de la Memoria en el PGC Pymes y en el PGC con respecto a la memoria abreviada, simplificándolas y reduciendo su contenido sensiblemente.

El modelo de la memoria abreviada y la del PGC Pymes, quedará en los siguientes puntos:

1. Actividad de la empresa
2. Bases de presentación de las cuentas anuales
3. Normas de registro y valoración
4. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

5. Activos financieros
6. Pasivos financieros
7. Fondos propios
8. Situación fiscal
9. Operaciones con partes vinculadas
10. Otra información.

Por lo que quedará reducida tan solo a 10 puntos.

Sobre estos puntos, tenemos que comentar lo siguiente:

1. **Actividad de la empresa:** La modificación más importante en este punto, es referente al caso de que la empresa forme parte de un grupo que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas no puede aplicar Pymes. Por todo lo demás no hay cambios sustanciales.
2. **Bases de presentación de las cuentas anuales.** Se mantiene prácticamente igual que antes, incluyendo las referencias a la Imagen fiel, Principios contables no obligatorios aplicados, aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre, comparación de la información, elementos recogidos en varias partidas, cambios en criterios contables y correcciones de errores.
3. Se suprime el antiguo punto 3. Aplicación del resultado, pero por

el contrario se mantiene el punto sobre **Normas de registro y valoración** que anteriormente correspondía al punto 4 que se mantiene igual. Con respecto a estos dos últimos puntos no gustaría comentar, lo siguiente, se suprime el antiguo punto 3. Aplicación del resultado, mientras que se mantiene el punto de las Normas de registro y valoración, que es una «copia» de las Normas de Registro y Valoración contenidas en el PGC Pymes o en el PGC.

Personalmente, en mi opinión, hubiera sido mucho más interesante mantener la propuesta de aplicación del resultado de los administradores, ya que es más interesante y proporciona una mayor información saber que piensan hacer con los beneficios; y que se eliminará el punto de las Normas de registro y valoración, pues bastaría indicar que se siguen las normas de registro y valoración que se contemplan en el PGC o el PGC Pymes, y no hace falta más información, pues lo contrario es proporcionar una información que se encuentra en el propio PGC o PGCPymes y que no aporta nada nuevo.

4. **Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias.** Corresponde al antiguo punto 5. Se mantiene prácticamente igual.

5. **Activos financieros.** (antiguo punto 6). Se elimina el cuadro siguiente de distribución por categorías de los activos financieros:

| Clases | Instrumentos financieros a largo plazo | | | | | | Instrumentos financieros a corto plazo | | | | | | Total | |
|--|--|--------|----------------------------------|--------|--------------------------|--------|--|--------|----------------------------------|--------|--------------------------|--------|-------|--------|
| | Instrumentos de patrimonio | | Valores representativos de deuda | | Créditos Derivados Otros | | Instrumentos de patrimonio | | Valores representativos de deuda | | Créditos Derivados Otros | | | |
| | Ej x | Ej x-1 | Ej x | Ej x-1 | Ej x | Ej x-1 | Ej x | Ej x-1 | Ej x | Ej x-1 | Ej x | Ej x-1 | Ej x | Ej x-1 |
| Activos financieros mantenidos para negociar | | | | | | | | | | | | | | |
| Activos financieros a coste amortizado | | | | | | | | | | | | | | |
| Activos financieros a coste | | | | | | | | | | | | | | |
| Total | | | | | | | | | | | | | | |

Por otro lado, se presentará para cada clase de activos financieros no corrientes un análisis del movimiento durante el ejercicio y de las cuentas correctoras de valor.

Cuando los activos financieros se hayan valorado por su valor razonable, se indicará si el valor razonable se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando modelos y técnicas de valoración. En este último caso, se señalarán los principales supuestos en que se basan los citados modelos y técnicas de valoración.

Se informará sobre las empresas del grupo, multigrupo y asociadas indicando el importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas.

Finalmente, con respecto a los instrumentos financieros derivados, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la cer-

tidumbre de los futuros flujos de efectivo.

En el caso de aplicar la **memoria abreviada del PGC**, se informará sobre los siguientes puntos:

- Los activos financieros por categoría de activos financieros, indicando el valor razonable y las variaciones en el valor registradas, en su caso, en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como las consignadas directamente en el patrimonio neto.
- Un cuadro que refleje los movimientos del patrimonio en el ejercicio como consecuencia de los cambios de valor razonable de los instrumentos financieros.
- Se informará sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida de patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos, en los términos indicados en la norma de registro y valoración.

6. **Pasivos financieros.** También se elimina el cuadro siguiente de distribución por categorías de los activos financieros:

| Clases | Instrumentos financieros a largo plazo | | | | | | Instrumentos financieros a corto plazo | | | | | | Total | |
|--|--|--------|--|--------|-----------------|--------|--|--------|--|--------|-----------------|--------|-------|--------|
| | Deudas con entidades de crédito | | Obligaciones y otros valores negociables | | Derivados Otros | | Deudas con entidades de crédito | | Obligaciones y otros valores negociables | | Derivados Otros | | | |
| | Ej x | Ej x-1 | Ej x | Ej x-1 | Ej x | Ej x-1 | Ej x | Ej x-1 | Ej x | Ej x-1 | Ej x | Ej x-1 | Ej x | Ej x-1 |
| Pasivos financieros a coste amortizado | | | | | | | | | | | | | | |
| Pasivos financieros mantenidos para negociar | | | | | | | | | | | | | | |
| Total | | | | | | | | | | | | | | |

Se informará sobre:

- a) El importe de las deudas que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada uno de los epígrafes y partidas relativos a deudas, conforme al modelo de balance.
- b) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

c) En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

- Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.
- El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y
- El impago ha sido subsanado o se han renegotiado las condiciones

del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales. (esta información se proporcionaba antes también)

7. **Fondos propios.** Se simplifica esta información, informando sobre:

- Importe del **capital autorizado** por la junta de accionistas para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el periodo al que se extiende la autorización.

- Número, valor nominal y precio medio de adquisición de **las acciones o participaciones propias** en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de ésta, especificando su destino final previsto.

8. **Situación fiscal.** Se simplifica mucho. Se informará sobre:

- El gasto por impuesto sobre beneficios corriente.
- Cualquier otra información exigida por la norma tributaria a efectos de recaudación de impuestos.

Y este último aspecto resultará esencial, pues la mayor parte de la memoria en este punto se dedicará a describir las circunstancias que fiscalmente se obliga a informar, por ejemplo: fusiones y escisiones acogidas al Régimen Especial, aplicación de la reserva de capitalización o de nivelación, bases impositivas negativas pendientes de compensar, etc.

Desaparece el antiguo punto 10. Ingresos y gastos.

Desaparece el antiguo punto 11. Subvenciones, donaciones y legados.

9. **Operaciones con Partes vinculadas.** Se informará sobre:

- Entidad dominante.
- Empresas dependientes.
- Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los participantes.
- Empresas asociadas.
- Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.
- Miembros del órgano de administración y personal clave de la dirección de la empresa. (Igual que antes)

Como cambio sustancial, que se suprime la información del importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como del pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Así mismo, tampoco se incluirá información sobre indemnizaciones por cese.

No obstante, sí que se informará sobre: el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos o a los que se haya renunciado, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía

10. **Otra información.** Se amplía esta información, de modo que se incluirá:

- El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio. (Igual que antes)
- La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la empresa que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la empresa. (igual que antes)
- El importe y la naturaleza de determinadas partidas de ingresos o de gastos cuya cuantía o incidencia sean excepcionales. En particular, se informará de las subvenciones, donaciones o legados recibidos, indicando para las primeras el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional. (Nuevo, porque se suprime la información sobre ingresos y gastos)
- El importe global de los compromisos financieros, garantías o contingencias que no figuren en el balance, con indicación de la naturaleza y la forma de las garantías reales proporcionadas; los compromisos existentes en materia de pensiones. (nuevo porque se suprime la información sobre provisiones)
- La naturaleza y consecuencias financieras de las circunstancias de importancia relativa significativa que se produzcan tras la fecha de cierre de balance y que no se reflejen en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el balance, y el efecto financiero de tales circunstancias. (Nuevo)

6. Cualquier otra información que a juicio de los responsables de elaborar las cuentas anuales fuese preciso proporcionar para que éstas, en su conjunto, puedan mostrar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de la empresa, así como cualquier otra información que la empresa considere oportuno suministrar de forma voluntaria. (nuevo)

Finalmente, comentar que no se contempla el punto sobre Información sobre medio ambiente y derechos de emisión de gases, sobre el nuevo punto introducido para el cierre del ejercicio 2015 de Información sobre los aplazamientos de pago efectuados a proveedores, disposición adicional tercera «deber de información de la Ley 15/2011, de 5 de julio».

4. CONCLUSIONES

Con el fin de adoptar la legislación española a los contenidos de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de junio de 2013, en primer lugar se modificó el Código de Comercio mediante la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y a través de la Disposición final primera y cuarta.

También es necesario modificar el PGC y sobre todo el PGC Pymes, y para ello el ICAC ha publicado el Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre (10).

Todos estos cambios serán de aplicación para los ejercicios que se inicien **a partir del 1 de enero de 2016.**

En la nueva Directiva, se destaca el papel fundamental desempeñado por las pequeñas y medianas empresas (PYME) en la economía de la Unión Europea, a este respecto podemos señalar que en Europa existen 23 millones de Pymes que representan el 99% del número total de empresas, que proporcionan el 67% del empleo y que el 85% de los nuevos puestos de trabajo (11)

En este sentido, la nueva Directiva, reconoce que la directiva contable anterior podían ser a menudo muy gravosas para las pequeñas y medianas empresas, y en particular para las microempresas, por lo que es necesario «pensar primero a pequeña escala», con el objetivo de evitar cargas administrativas desproporcionadas a las Pymes.

Este hecho de «pensar primero a pequeña escala», es justo el proceso contrario que se ha hecho con la reforma contable de 2007, pues primero se pensó a gran escala y después se redujo a escala de Pyme, con lo cual, el proceso fue el inverso al que ahora pregona la nueva Directiva.

No obstante en el ámbito de las **Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)**, en la nueva directiva no se indica nada sobre la Norma Internacional de Información Financiera NIIF para Pymes, y que tanto éxito ha tenido en algunos países del centro y sur de América (12). Sin embargo en Europa esta NIIF para Pymes no ha tenido ninguna transcendencia, ni ha sido contemplada tampoco por parte de la nueva Directiva.

Con respecto a los **cambios** que se contemplan en la **nueva Directiva**, podemos citar:

- La posibilidad de aplicar el criterio LIFO (Última entrada primera salida) para valorar las existencias.
- Amortización del inmovilizado intangible, incluso del fondo de comercio.
- Posibilidad de activar los gastos de Establecimiento.
- Permitir la revalorización del inmovilizado material aplicando el valor razonable.
- Simplificación de la información contenida en la Memoria.
- Ampliar el concepto de Pyme.
- No exigibilidad del Estado de Cambios de Patrimonio Neto para las pymes.

Con respecto a la posibilidad de volver a aplicar el **criterio LIFO** para valorar las existencias, el ICAC no ha considerado oportuno admitir esta propuesta, pues las existencias finales quedarían valoradas a los pre-

cios de adquisición más antiguos, y eso es contrario a una representación más real del patrimonio.

La posibilidad de activar los gastos de establecimiento, tampoco ha sido adoptada por parte del ICAC, pues significaría reconocer activos ficticios en el balance que no cumplen los requisitos contemplados en el Marco Conceptual de la Contabilidad.

Todos los demás cambios son asumidos por el ICAC: amortización del inmovilizado intangible, incluyendo el fondo de comercio, permitir la revalorización de los otros activos distintos de los instrumentos financieros, simplificación de la Memoria, ampliar el concepto de Pyme equiparándolo a los límites para confeccionar el Balance abreviado y finalmente no exigibilidad del Estado de Cambios de Patrimonio Neto para las pymes y las empresas que puedan confeccionar el balance abreviado.

Con respecto a esta Ley se modificaron, con efectos desde el 1 de enero de 2016, dos **textos legislativos**:

3. Código de Comercio.

4. Ley de Sociedades de Capital.

Con respecto al Código de Comercio y la Ley de Sociedades de Capital, se han modificado fundamentalmente tres cuestiones: la exigibilidad del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto para las empresas que pueden realizar balance abreviado o acogerse el PGC Pymes, la amortización contable del fondo de comercio y la posibilidad de aplicación del valor razonable a otros activos distintos de los instrumentos financieros.

Con respecto al **Proyecto de Real Decreto** por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, también con efecto desde el 1 de enero de 2016, en primer lugar se amplían los límites a los importes para acogerse en el PGC al balance abreviado, equiparando los límites para la confección del balance y memoria abreviados y la aplicación del PGC Pymes, por lo que se podrán incorporar a aplicar el PGC Pymes muchas más empresas,

Además, se modifica el **PGC y el PGC pymes**, de modo que la simplificación de las obligaciones contables de las pequeñas empresas que se materializa en:

1. la eliminación del estado de cambios en el patrimonio neto para las empresas que puedan realizar el balance simplificado o el PGC Pymes,

2. la amortización del Fondo de Comercio, y

3. la reducción de las indicaciones a incluir en la memoria de las cuentas anuales.

En cuanto a la simplificación del contenido de la **memoria para el PGC Pymes y la memoria simplificada**, se reducen a 10 puntos.

Podemos resumir en la eliminación de los siguientes puntos:

– Eliminación del punto sobre aplicación del resultado.

– Ingresos y gastos.

– Subvenciones, donaciones y legados.

– Información sobre medio ambiente y derechos de emisión de gases,

– Información sobre los aplazamientos de pago efectuados a proveedores, disposición adicional tercera «deber de información de la Ley 15/2011, de 5 de julio».

Se simplifica el contenido de los siguientes puntos:

– Activos financieros.

– Pasivos financieros.

– Fondos propios,

– Situación fiscal.

Aunque en este último punto se simplifica desde el punto de vista contable, fiscalmente resultará esencial, pues la mayor parte de la memoria en este punto se dedicara a describir las circunstancias que fiscalmente se obliga a informar, por ejemplo: fusiones y escisiones acogidas al Régimen Especial, aplicación de la reserva de capitalización o de nivelación, bases imponibles negativas pendientes de compensar, etc.

5. BIBLIOGRAFÍA

DIRECTIVA 2013/34/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas

Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

NOTAS

(1) Puede verse el texto en: <https://www.boe.es/doue/2013/182/L00019-00076.pdf>

(2) Puede verse el texto en: <http://www.icac.minhap.es/documentos/ProPGCPY-MES.pdf>

(3) Puede verse en: http://europa.eu/pol/enter/index_es.htm

(4) Puede verse en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico_nor_co/vigentes/niif/NIIF_PYMES.pdf

(5) Puede verse el texto en: <http://www.icac.minhap.es/documentos/ProPGCPY-MES.pdf>

(6) Puede verse el texto en: <http://www.icac.minhap.es/documentos/ProPGCPY-MES.pdf>

(7) Cabe recordar que la Normativa Internacional permite aplicar el valor razonable al inmovilizado.

(8) Hasta ahora eran deducibles en la cantidad de multiplicar por 1,5 la amortización máxima. No obstante, hay que apuntar que desde el punto de vista fiscal existe disparidad de criterios, pues la modificación de la LIS art.103 afecta, tal y como se indica a activos tangibles e intangibles que figuren en la tabla de amortización. Respecto al resto de intangibles, con efectos 2016 según la literalidad podría no ser aplicable el incentivo de aceleración (la LIS art.13.3 está derogada), por lo que con interpretación finalista habría que admitir la deducibilidad al 150%. Aunque, en este caso, podría haber disparidad de opiniones y debería pronunciarse la DGT, ya que por el contrario, el número 3 del artículo 13 fue derogado, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, por el apartado dos de la disposición final quinta de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas («BOE» 21 julio). Vigencia: 1 enero 2016 Efectos / Aplicación: 1 enero 2016.

Entonces, no tendría sentido el apartado 5 del artículo 103, que si bien no ha sido derogado, se refiere a otro que si que lo ha sido, y por ello la polémica sobre el tema, porque habría que ver si la no derogación del apartado 5 del artículo 103 es un olvido.

(9) También, desde el punto de vista fiscal hasta el ejercicio 2011 el fondo de comercio era amortizable fiscalmente el 5%, pero desde el ejercicio 2012 a 2015 solamente fue amortizable el 1% (mediante la aplicación del Real Decreto-ley 2/2012, de 3 de febrero, de saneamiento del sector financiero, y posteriormente la Ley 16/2013, de medidas en materia de fiscalidad medioambiental y sobre otros tributos). Volviendo a recuperar fiscalmente la amortización el 5% a partir de 2016.

Con respecto a las empresas consideradas de Reducida Dimensión a partir de 2016 desde el punto de vista fiscal existe disparidad de criterios, pues fiscalmente la modificación de la LIS art. 103 afecta, tal y como se indica a activos tangibles e intangibles que figuren en la tabla de amortización. Aunque como comentamos, en este caso, podría haber disparidad de opiniones y debería pronunciarse la DGT, ya que por el contrario, el número 3 del artículo 13 fue derogado, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, por el apartado dos de la disposición final quinta de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas («BOE» 21 julio). Vigencia: 1 enero 2016 Efectos / Aplicación: 1 enero 2016.

Entonces, no tendría sentido el apartado 5 del artículo 103, que si bien no ha sido derogado, se refiere a otro que si que lo ha sido, y por ello la polémica sobre el tema, porque habría que ver si la no derogación del apartado 5 del artículo 103 es un olvido. No obstante, ante la divergencia de criterios actuales hemos decidido aplicar el coeficiente 1,5 para la resolución del caso práctico propuesto.

(10) Puede verse el texto en: <http://www.icac.minhap.es/documentos/ProPGCPY-MES.pdf>

(11) Puede verse en: http://europa.eu/pol/enter/index_es.htm

(12) Puede verse en: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publico_nor_co/vigentes/niif/NIIF_PYMES.pdf

Análisis comparativo de los capítulos I a IV de la Resolución de 9 de febrero de 2016, del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios, con respecto a lo establecido en el Plan General de Contabilidad

María Begoña Villarroya Lequericaonandia

Profesor Contratado Doctor. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Valladolid

1. Introducción

El presente trabajo se dedica, tal y como indica el título, al **análisis comparativo** entre las normas de registro y valoración (en adelante NRV) número 13 «Impuesto sobre beneficios» del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por RD 1514/2007, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC), o la número 15, aprobado por RD 1515/2007 del ICAC para Pequeñas y medianas empresas (en adelante, PGC PYMES), y la Resol ICAC 9-10-97 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del anterior PGC (en adelante, Resolución de 1997) en aquellos aspectos de la misma que estuvieran en vigor (1), todas ellas, con respecto de la Resol ICAC 9-2-16, por el que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

En este análisis se podrá comprobar como la **nueva regulación** efectúa una ampliación del contenido de las mencionadas normas, para desarrollar alguno de los criterios ya recogidos, o dar respuesta a nuevas situaciones, situaciones que en su mayoría ya habían sido objeto de interpretación por el ICAC como se ha puesto de manifiesto en diversas consultas.

En definitiva se observará como en esta resolución se aglutina en un único texto las regulaciones anteriores, con pocas modificaciones significativas.

2. La Resol ICAC 9-2-16 como desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios

Desde el año 2008, la nueva regulación contable del impuesto sobre el beneficio ha provocado en nuestro país el abandono del método de la deuda con el **enfoque de la cuenta de pérdidas y ganancias** –por el que se imputaba a cada ejercicio el gasto por impuesto que correspondía al mismo, en función del resultado contable, conciliando este valor con el Impuesto sobre Sociedades a pagar mediante las diferencias entre la base imponible y el resultado contable, y distinguiendo entre diferencias temporales, cuando revertían en el futuro, o permanentes, cuando no–, por el método de la deuda empleando una sistemática diferente, que se denominó **enfoque de balance**. En el mismo, se diferencia entre gasto/ingreso por impuesto corriente (cantidad a pagar a la Hacienda Pública en cada ejercicio, del que formarán parte las diferencias permanentes del PGC/90) y el gasto/ingreso por impuesto diferido. El gasto o ingreso total por impuesto sobre beneficios será la suma algebraica de ambos conceptos, que sin embargo deben cuantificarse de forma separada.

En este contexto, los impuestos diferidos e impuestos anticipados pasan a denominarse, respectivamente, **pasivos y activos por impuesto diferido**, para cuyo cálculo resulta fundamental el concepto de base fiscal (2) de un elemento patrimonial.

A partir del concepto «base fiscal», se define a su vez el de **diferencia temporaria** como aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

En el caso de que el valor en libros y la base fiscal de los elementos patrimoniales coincida, y en ausencia de bases imponibles negativas y de deducciones u otras ventajas fiscales pendientes de aplicar a efectos fiscales, el resultado contable futuro calculado a partir del

valor en libros de los citados elementos será un buen estimador de la base imponible del impuesto correspondiente a dichos ejercicios. Sin embargo, cuando esos conceptos no coincidan y, en consecuencia, surjan **diferencias temporarias**, será preciso reconocer activos y pasivos por impuesto diferido, para que el balance de la empresa cumpla con el objetivo de mostrar la imagen fiel de la carga fiscal futura.

Bajo este nuevo enfoque, resultado del proceso de acercamiento a la normativa internacional, se regula el impuesto sobre beneficios en el PGC NRV 13ª «Impuesto sobre beneficios». En el RD 1514/2007 disp.final 3ª, se habilita al ICAC a aprobar mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado PGC y sus normas complementarias, en particular respecto de las normas de registro y valoración, y las normas de elaboración de las cuentas anuales. Por su parte, el PGC PYMES NRV 15ª regula el impuesto sobre beneficios, establece en el RD 1515/2007 disp.final 1ª que los desarrollos normativos del PGC serán de aplicación obligatoria para todas las empresas que apliquen el PGC PYMES.

En definitiva, la Resol ICAC 9-2-16, por el que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios (en adelante, la resolución), que va a ser objeto de análisis, es el fruto de las habilitaciones anteriores.

3. Descripción del contenido de los capítulos I a IV de la resolución

Si bien la resolución se divide en veintidós artículos, una disposición derogatoria y una disposición final, se analizan a continuación en este apartado únicamente los cuatro primeros capítulos de la misma. El **capítulo I: Disposiciones generales** consta de dos artículos, el primero que recoge el objeto de la norma, que no es otro que el desarrollo de los criterios sobre contabilización del gasto por el **Impuesto de Sociedades** regulado en el PGC, o en su caso, en el PGC PYMES, resultando de aplicación a todas las empresas que deban aplicar dichas normas. El artículo 2 define el **impuesto de beneficios**, el gasto (o ingreso) por impuesto sobre beneficios y su descomposición entre impuesto corriente y diferido, los activos y pasivos por impuesto corriente, los activos por impuesto diferido, los pasivos por impuesto diferido, las diferencias temporarias y su clasificación (imponibles y deducibles), las diferencias permanentes, la base fiscal de un activo o pasivo, la ganancia (o pérdida fiscal) o base imponible, el resultado contable total o ingresos y gastos totales, y por último, las oportunidades de planificación fiscal.

Casi todas ellas estaban ya definidas en la normativa que desarrollan, sino exactamente igual, de manera muy similar (3). Como **novedad**, destacar que se desarrollan los conceptos siguientes:

- **Base fiscal de un activo:** se define como el importe que será deducible de los beneficios económicos que, a efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

- **Base fiscal de un pasivo:** es su valor en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma anticipada, la base fiscal será su valor en libros menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y por lo tanto no figure reconocido como un activo o un pasivo en el balance; en particular, esto podría ocurrir cuando se reconozcan ingresos y gastos cuya tributación y deducibilidad, respectivamente, se produce en un momento posterior a su reconocimiento contable, y cuyo registro no origina el nacimiento o la variación de valor en una diferencia temporal de otro elemento del balance. En estos casos surgirá una diferencia temporal.

Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte evidente, por ejemplo si la base fiscal depende de la forma en que se espere recuperar o liquidar el mismo, para calcular la base fiscal se deberá considerar el principio en que se fundamenta esta resolución; esto es, que la empresa debe reconocer un pasivo (o activo) por impuesto diferido, siempre que la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a generar futuros pagos fiscales mayores (o menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o liquidaciones no tuvieran consecuencias fiscales, sin perjuicio de las excepciones y límites temporales regulados en la propia resolución.

– **Resultado contable total o ingresos y gastos totales:** es el resultado económico de una entidad (ganancia o pérdida), calculado de acuerdo con las reglas contables por diferencia entre todos los ingresos y gastos del ejercicio, independientemente de la agrupación del patrimonio neto en la que se hayan reconocido.

– **Ganancia (pérdida) fiscal o base imponible:** es el resultado del ejercicio de una entidad, calculado de acuerdo con las reglas establecidas por la normativa fiscal aplicable. La ganancia fiscal puede surgir de la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal.

– **Oportunidades de planificación fiscal:** se definen como las acciones que la entidad puede emprender, dentro del marco legal, para crear o incrementar ganancias fiscales en un determinado ejercicio, a través de la aplicación de las diferentes opciones o alternativas ofrecidas por la normativa fiscal, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores, o para diferir beneficios a efectos fiscales.

El **capítulo II: Activos y pasivos por impuesto corriente** consta de dos artículos relativos al reconocimiento y valoración de estos activos y pasivos.

Al igual que sucedía en el capítulo I, la mayoría del contenido del capítulo II de esta resolución ya se contenía en el PGC NRV 13^a.1 y 3 (PGC PYMES NRV 15^a). Las **novedades** que con las que podemos encontrar son las siguientes:

El apartado 3 del artículo 3 recoge que cuando la legislación fiscal establezca la posibilidad de convertir activos por impuesto diferido en un **crédito exigible frente a la Administración tributaria**, se reconocerá un activo por impuesto corriente, cuando se cumplan los requisitos previstos a tal efecto por la normativa fiscal (entre otros, los recogidos en la LIS art.25 para la compensación de las bases imponibles negativas, o las recogidas en la LIS art.12, 13 y 14 relativos a la limitación en la deducibilidad de gastos).

También en el artículo 4 se recoge que la empresa deberá considerar el efecto financiero del aplazamiento, salvo en el caso de las retenciones y pagos a cuenta que, soportadas o realizados en un ejercicio, serán aplicados en la liquidación a practicar en el ejercicio siguiente.

El **capítulo III: Activos y pasivos por impuesto diferido**, recoge la normativa relativa al reconocimiento y valoración de estas partidas en los artículos 5 a 7 de la resolución.

En el artículo 5 se matiza que el reconocimiento de los activos diferidos está condicionado, de acuerdo al principio de prudencia, a que la empresa disponga **ganancias fiscales futuras** (4).

En todo caso se considerará que concurre esta circunstancia cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de conversión futura de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, respecto de los activos susceptibles de conversión, lo que se considera que concurre cuando la legislación fiscal contemple esta posibilidad con la excepción recogida en el punto 2 de este artículo que coincide con lo regulado en el PGC NRV 13^a.2.3 o en el PGC PYMES NRV 15^a.

En dicho punto 2 se recoge que cuando la **diferencia temporal** deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto, no se reconocerá un activo por impuesto diferido. Además, recoge la nueva normativa, tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el activo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el inmovilizado).

En el punto 3 de este artículo 5, se produce el desarrollo de la normativa previa en la que se condicionaba el reconocimiento de los activos y pasivos por impuesto diferido a que la empresa dispusiera de ganancias fiscales futuras que permitieran la aplicación de estos activos en cumplimiento del principio de prudencia. En concreto se recoge que, salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de **ganancias fiscales futuras** en los siguientes casos:

a) El primero, cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un **plazo superior a los diez años** contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido.

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

Esto es, la normativa tributaria parece haber configurado un **régimen fiscal de garantía** para la recuperación de unos determinados activos por impuesto diferido, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidas por dicha normativa. Por lo tanto, desde una perspectiva estrictamente contable, esos activos, los que haya identificado la norma tributaria como idóneos o cualificados para la conversión, cabría presumir que cumplen los criterios de reconocimiento en balance pero que de ello no cabe inferir que pasen a calificarse como activos por impuesto corriente, porque el crédito frente a la Hacienda Pública solo nacerá cuando, en tiempo y forma, se cumplan los requisitos previstos en la norma fiscal.

Los activos por impuesto diferido que no estén incluidos en el alcance de la garantía seguirán el **régimen general** regulado en el PGC ya que como se recoge en el apartado 4: Adicionalmente, en relación con el derecho a compensar pérdidas fiscales se observarán las reglas recogidas en las letras a) y b):

La letra a) recoge que la obtención de un **resultado de explotación negativo** en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en con-



TODOS LOS COMENTARIOS DE AUTOR

ACTUM le permite acceder a **un archivo de todos los comentarios de autor publicados** en los sucesivos números de la revista, con varios métodos de búsqueda: por texto libre, por tema o por autor. Siempre a su disposición en:

www.actumcontable.es

trario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases. Esto mismo ya había sido objeto de interpretación por parte del ICAC consulta núm 10, BOICAC núm 80, para el caso particular de los créditos fiscales por bases impositivas negativas (5).

Por su parte, en la letra b) se dice que para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener **beneficios fiscales** que permitan compensar las citadas bases impositivas negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años (6) contados desde la fecha de cierre del ejercicio, salvo prueba de que será probable su recuperación en un plazo mayor, en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores o no establezca un límite temporal para poder practicar la compensación.

Es decir, que si no es probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las bases impositivas negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite temporal fijado, en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores, no se reconocerá el activo, salvo que la entidad tenga pasivos por impuesto diferido (asimilables a estos efectos a las ganancias fiscales) con los que compensar las bases impositivas negativas, a no ser que el plazo de reversión del citado pasivo supere el plazo previsto por la legislación fiscal para compensar dichas bases.

En el apartado 6 se recoge que será probable que se disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los activos por impuesto diferido, siempre que existan **diferencias temporarias impositivas** en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas al mismo sujeto pasivo, cuya **reversión** se espere en el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea reviertan las diferencias temporarias deducibles; o en ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por una diferencia temporaria deducible, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

En consecuencia, si la legislación fiscal no estableciese un límite temporal para poder realizar la citada compensación, y la empresa tuviera reconocidos en el balance pasivos por impuesto diferido con un plazo de reversión indeterminado, los activos por impuesto diferido con un plazo de recuperación superior a los diez años se podrán reconocer por un importe equivalente a los pasivos por impuesto diferido. Al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros (lo que deberá basarse en estimaciones acordes con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad), se han de excluir las partidas impositivas que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperan en ejercicios futuros. Este, como recoge la propia resolución, podría ser el caso de una pérdida por deterioro no deducible hasta que se produzca un determinado hito. En este caso, a los efectos de evaluar si existirán ganancias fiscales en el momento en que resulte fiscalmente deducible (y poder así reconocer un activo por impuesto diferido), parece que la norma excluye la base impositiva que a su vez traiga causa de un **ajuste positivo** por razón de otro gasto no deducible, como podría ser el caso de una provisión contabilizada en el ejercicio en que el deterioro resulte deducible, porque a su vez este último traerá consigo el registro de un activo por impuesto diferido siempre y cuando sea probable la obtención de ganancias fiscales futuras.

En el apartado 7 se recoge que esta misma normativa y requisitos le serán de aplicación a los activos por impuesto diferido que puedan surgir en una **combinación de negocios** al ser el valor del fondo de comercio inferior que su base fiscal.

Por su parte, el apartado 8 repite lo ya regulado para modificaciones en los activos por impuestos diferidos. En concreto, recoge que en la **fecha de cierre** de cada ejercicio, la empresa reconsiderará la contabilización de todos los activos por impuesto diferido. Por lo tanto, en ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido con anterioridad si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido previamente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación y se cumplan las demás reglas. En particular, si un activo por impuesto diferido no fue objeto de **registro contable** porque se previó su recuperación futura en un plazo superior a los diez años, y no fue posible refutar la presunción que permitiese su reconocimiento, ni concurrían alguna

de las circunstancias previstas en el apartado 6, deberá ser objeto de registro contable en el primer ejercicio en que el plazo de reversión futura no exceda los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, o se produzca alguna de las situaciones contempladas en el apartado 6 (7).

El caso particular de los activos por impuesto diferido surgidos en combinaciones de negocios cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos (8), y salvo que resulte de aplicación la norma sobre subsanación de errores contables del Plan General de Contabilidad, recoge el apartado 9 que para el caso en que los activos por impuesto diferido que se reconozcan dentro del periodo de **valoración inicial** de la combinación de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido se deberá reconocer como un aumento de la diferencia negativa.

Por su parte, los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del citado periodo de valoración, o dentro del periodo de valoración pero que traigan causa de hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, no darán lugar a ajustes en el importe en libros del fondo de comercio o de la diferencia negativa, debiendo reconocerse en resultados, o si la norma lo requiere, directamente en el patrimonio neto.

También el artículo 6. Relativo al reconocimiento de pasivos por impuesto diferido es en gran medida igual al PGC NRV 13ª.22, al menos el apartado 1 (9).

Debido a la modificación legislativa relativa a la amortización del fondo de comercio se indica que cuando la legislación tributaria establezca la deducibilidad de las pérdidas por deterioro del **fondo de comercio** o de la amortización sistemática, independientemente de la imputación contable, si en periodos posteriores surgen diferencias temporarias, los pasivos por impuesto diferido se reconocen en relación con esta parte del fondo de comercio.

El apartado 2 de este artículo 6 recoge el caso particular de no reconocimiento de los pasivos por impuestos diferidos en la adquisición de las participaciones en el **patrimonio neto de otras empresas**, al no constituir en sí mismas un negocio. Sin embargo, se recoge, cuando el elemento se adquiera entregando a cambio instrumentos de patrimonio propio, la aplicación de esta dispensa en ningún caso puede originar un incremento en el patrimonio neto de la sociedad por un importe superior al valor razonable del elemento patrimonial, una vez deducido el efecto fiscal, por lo que de suceder esto, daría lugar al reconocimiento del mencionado pasivo.

El artículo 7 se destina a la valoración de activos y pasivos por impuesto diferido, su apartado 1 es igual al recogido en el PGC NRV 13ª y PGC PYMES NRV 15ª (10).

En el apartado 2 de este artículo se especifica cómo valorar estas partidas teniendo en cuenta que la normativa fiscal puede establecer distintas posibilidades dependiendo de la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo) o de la vinculación de la tributación de las **ganancias fiscales** a la distribución o no de dividendos y que pueden verse afectadas por variaciones en el tipo de gravamen nominal a aplicar cuando la entidad recupere o liquide el importe en libros del activo o pasivo o por modificaciones en la base fiscal del activo o pasivo (11). En tales casos, recoge este apartado 2, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuesto diferido utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

Los siguientes apartados 3, 4 y 5, recogen la normativa aplicable a las empresas a las que sea aplicable **distintos tipos de gravamen** (12), actualmente recoge la normativa que cuando de conformidad con la normativa aplicable exista una tarifa del impuesto sobre beneficios con diferentes tipos de gravamen, los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán utilizando el tipo medio de gravamen esperado para el momento de la reversión. Dicho tipo de gravamen medio esperado en el ejercicio de reversión, es el resultado de dividir la cuota íntegra esperada por la base impositiva esperada para dicho ejercicio.

En la determinación de la base imponible esperada se incluirán los activos y pasivos que revertirán en el ejercicio, teniendo en cuenta la forma en que racionalmente se prevean recuperar, así como los activos y pasivos que se esperen reconocer. La cuota íntegra esperada será el resultado de aplicar a la base imponible esperada los diferentes tipos de gravamen esperados.

No obstante lo anterior, cuando de conformidad con el **principio de importancia relativa**, el efecto del cálculo del tipo de gravamen esperado en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido no sea relevante cuantitativa o cualitativamente, o el conjunto de estimaciones a realizar introduzcan un alto grado de incertidumbre, se podrán valorar dichos activos y pasivos utilizando el tipo medio de gravamen del ejercicio en que se reconocen. En consonancia con la normativa recogida en los puntos anteriores se buscará también en este caso proporcionar la mejor valoración posible, teniendo en cuenta la situación previsible de la entidad en el futuro, sin utilizar, al menos aparentemente, la provisión para impuestos en el caso de que de la estimación anterior se derivase una posible una mayor deuda por el Impuesto de Sociedades, ya que como se recoge en el apartado 5 si la modificación de la legislación tributaria (en especial la modificación de los tipos de gravamen) y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Algunas de las novedades de la L 27/2014 han sido tenidas en cuenta en la resolución, en concreto en el preámbulo, entre ellas y, tal y como se resume en la consulta ICAC núm 1, BOICAC núm 106, el tratamiento contable aplicable a la **reserva de capitalización** surge del artículo 25 de dicha ley, donde se concreta en la posibilidad de reducir la base imponible del impuesto en el 10% de los beneficios retenidos voluntariamente por la empresa, previo cumplimiento de una serie de condiciones y límites. Entre otros, 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 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. 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 temporal deducible con un régimen contable similar al de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota. Por último, en el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos establecidos por la norma fiscal la empresa debería contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto corriente.

Otra de las novedades, la del artículo 105 de la L 27/2014, es la **reserva de nivelación de bases imponibles**. La reserva de nivelación se configura como un incentivo fiscal del régimen especial de empresas de reducida dimensión para las entidades que apliquen el tipo de gravamen del 25% que podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe lo que permite a la empresa diferir la tributación a la espera de que surja una base imponible negativa o a que transcurra el plazo de cinco años sin que se hayan generado pérdidas fiscales. Además, la empresa deberá dotar una reserva por el importe de la minoración practicada, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición de las citadas cantidades a la base imponible de la entidad. En este supuesto, desde un punto de vista estrictamente contable, al minorarse la base imponible se pone de manifiesto una diferencia temporal imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal que traerá consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se producirá en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales).

En ambos casos, las reservas que la entidad vaya a reconocer con ocasión de lo dispuesto en la LIS se contabilizarán en el momento que establezca la norma tributaria, siguiendo el tratamiento general estipulado en el PGC o en el PGC PYMES para dotar una reserva. A tal efecto podrán emplearse sendas subcuentas con adecuada denominación de la cuenta 114. Reservas especiales propuesta en la Cuarta y Quinta parte de dichos planes

Por último, el apartado 7 recoge, al igual que lo hacía el PGC NRV 13ª

o PGC PYMES NRV 15ª, que los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

Por último el capítulo IV sobre la **periodificación de diferencias permanentes** y otras ventajas fiscales, consta de un solo artículo, el 8, que reproduce la regulación del PGC NRV 13ª o PGC PYMES NRV 15ª sobre periodificación de las diferencias permanentes y las deducciones y otras ventajas fiscales aplicadas en un ejercicio, y aclara que de seguirse este tratamiento contable, el importe del incentivo fiscal se reconocerá como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, en un epígrafe específico, para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un menor gasto por impuesto sobre beneficios, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos vinculados a dichas diferencias permanentes y deducciones y otras ventajas fiscales de acuerdo con los criterios de imputación establecidos en la norma de registro y valoración en materia de «Subvenciones, donaciones y legado recibidos» (PGC NRV 18ª; PGC PYMES NRV 18ª).

4. Consideraciones finales

Como se ha podido comprobar, pocas novedades se han recogido en la mencionada resolución con respecto del PGC (o el PGC PYMES) siendo esta resolución el resultado de **unificar** la legislación contable al respecto en un único texto.

En su capítulo I, aunque en la normativa previa no se recogían expresamente algunos **conceptos** allí reflejados, realmente no se pueden calificar como novedosas estas definiciones porque eran conocidas y utilizadas por los usuarios de esta norma.

Lo mismo sucede con las **oportunidades de planificación fiscal**, que aunque no estuvieran definidas desde el punto de vista contable, si lo estaban desde un punto de vista fiscal.

Lo más destacable del capítulo II, como se recoge en el preámbulo, es la precisión de que cuando la legislación fiscal establezca la posibilidad de convertir activos por impuesto diferido en un **crédito exigible frente a la Administración tributaria**, este derecho se reconocerá como un activo por impuesto corriente solo cuando se cumplan los requisitos previstos a tal efecto por la norma fiscal. Hasta ese momento, la empresa mostrará el correspondiente activo por impuesto diferido en los términos que se indican en la normativa.

La principal novedad que introduce la resolución en el capítulo III, es la revisión del **límite temporal** de diez años al que debe extenderse el análisis sobre la recuperación de todos los activos por impuesto diferido, que si bien se mantiene como un referente para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, podrá superarse en los supuestos en que la empresa aporte una clara evidencia de la recuperación de sus activos por impuesto diferido en un plazo temporal superior. Y también se recoge expresamente en el preámbulo de la mencionada resolución la incidencia de las novedades introducidas por la L 27/2014, como son las posibles reducciones en la base imponible asociadas a incrementos en los fondos propios, o a la compensación anticipada de futuras bases imponibles negativas, determinadas bonificaciones (por ejemplo, las reguladas en la L 27/2014 art.33 y 34) o deducciones en la cuota (por ejemplo, la deducción por reversión de medidas temporales regulada en la L 27/2014 disp.trans.37ª).

Ninguna novedad hay en el capítulo IV cuyo contenido es puramente aclarativo, al incluirse expresamente el **criterio de imputación** en lugar de hacer una referencia a la normativa aplicable.

NOTAS

- (1) El RD 1514/2007 disp.trans.5ª expresa que las **disposiciones de desarrollo** en materia contable en vigor a la fecha de publicación del citado real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a la nueva normativa.
- (2) Aunque se definirá con detalle en el siguiente apartado de este artículo, se recoge a continuación una breve definición que ayuda a la comprensión de las líneas siguientes, se entiende por **base fiscal** el importe atribuido a los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio de acuerdo con la legislación fiscal aplicable.
- (3) Así por ejemplo en el PGC NRV 13ª, la **definición** de impuesto sobre beneficios se recoge en los dos primeros párrafos de esta norma; la de gasto (o ingreso) por impuesto sobre beneficios, en los tres primeros párrafos del apartado 4 de dicha norma, las definiciones de impuesto corriente y de activos y pasivos por impuesto corriente, tienen un contenido prácticamente igual al del apartado primero: activos y pasivos por impuesto corriente y los activos por impuestos

diferidos, los pasivos por impuesto diferido y las diferencias temporarias, coincide, aunque en otro orden, con el del apartado segundo: activos y pasivos por impuesto diferido.

- (4) Algo parecido se recogía ya en la Resolución de 1997 que afirmaba que solo se contabilizarán los **impuestos anticipados** cuya **realización futura** esté razonablemente asegurada. En desarrollo de este criterio, se identifica un caso especial para el que se presume, en todo caso, que los activos por impuesto diferido serán recuperados; en concreto, cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de conversión futura de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria.
- (5) De acuerdo con la citada consulta que se basa en el contenido de la resolución de 1997, la obtención de un **resultado de explotación negativo** en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases.
- (6) De forma similar, ya en la resolución de 1997 se recogía que teniendo en cuenta que la legislación tributaria se encuentra en proceso de cambio y adaptación casi constante y, que en algunos casos es imposible para la empresa predecir de forma razonable la evolución de su situación económica a muy largo plazo, no se podrá entender que está razonablemente asegurada la **realización futura** de los impuestos anticipados y créditos derivados de bases imponibles negativas cuando se prevea que su reversión o cancelación se realizará en un período de tiempo excesivamente prolongado, en estos casos se considerará que no está razonablemente asegurada su reversión y se fijó un plazo máximo de reversión de 10 años a efectos de registrar dicha partida.
- (7) En el ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 94 ya se reconocía esta posibilidad.
- (8) También este aspecto estaba previsto en el PGC NRV 13ª.4.
- (9) Se recoge en el mismo, que en general se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las **diferencias temporarias imponibles**, a menos que éstas hubiesen surgido del reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un **fondo de comercio**, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial. Tampoco se reconocerá un pasivo por impuesto diferido cuando las diferencias hubiesen surgido del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que **no** es una **combinación de negocios** y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.
- (10) Recoge la norma que los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los **tipos de gravamen** esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.
- (11) La valoración de los créditos fiscales a raíz de la reforma de los tipos impositivos ya había sido objeto de análisis por el ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 94, en el mismo sentido al reflejado en la nueva resolución.
- (12) Este problema ya era tratado en la normativa anterior, en concreto en el punto 9 de la norma primera de la resolución de 1997, que estaba dedicada a las **entidades de reducida dimensión** a las que se aplicaba un tratamiento específico.

Relación de las disposiciones a las que se hace referencia en el presente número de la Revista, en el marginal que se indica, o en el apartado «En Breve».

| Norma | Contenido | Boletín | Materia | Marginal |
|----------------------------|---|-------------------------------|----------|--|
| | Corrección de errores de la Circ BE 4/2016, por la que se modifican la Circ BE 4/2004, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, y la Circ BE 1/2013, sobre la Central de Información de Riesgos. | BOE 11-6-16 | Contable | En breve |
| Dir 2016/1065/UE | Modifica la Dir 2006/112/CE relativa al IVA, en lo que respecta al tratamiento de los bonos . | DOUE 1-7-16 | Contable | En breve |
| CNMV Circ 4/2016 | Funciones de los depositarios de IIC y entidades reguladas por la L 22/2014, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la L 35/2003. | BOE 12-7-16 | Contable | En breve |
| | Corrección de errores de la Dir 2014/65/UE, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican la Dir 2002/92/CE y la Dir 2011/61/UE. | DOUE 13-7-16 | Contable | En breve |
| Decisión (UE) 2016/1155 | Equivalencia de los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones aplicables a los auditores y las entidades de auditoría de los Estados Unidos de América con arreglo a la Dir 2006/43/CE. | DOUE 15-7-16 | Contable | En breve |
| Decisión (UE) 2016/1156 | Adecuación de las autoridades competentes de los Estados Unidos de América con arreglo a la Dir 2006/43/CE. | DOUE 15-7-16 | Contable | En breve |
| Dir (UE) 2016/1164 | Establece normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. | DOUE 19-7-16 | Contable | MC 3249, 3312 |
| | | | | MFU 2343, 2530, 3860 s. |
| | | | | MGC 2643 s., 2707, 3180 s. |
| | | | | MCFC 3255, 6965 s., 7105 |
| Decisión (UE) 2016/1223 | Modifica la Decisión 2011/30/UE sobre la equivalencia de los sistemas de supervisión pública, control de calidad, investigación y sanciones que aplican algunos terceros países a los auditores y sociedades de auditoría y sobre un período transitorio autorizado para las actividades de auditoría en la Unión Europea de los auditores y sociedades de auditoría de ciertos terceros países. | DOUE 27-7-16 | Contable | En breve |
| Circ CNMV 5/2016 | Modifica la Circ CNMV 9/2008, sobre normas contables, estados de información reservada y pública, cuentas anuales de las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, con la exclusión del Banco de España, de las entidades rectoras de los sistemas multilaterales de negociación, de la Sociedad de Sistemas, de las entidades de contrapartida central, de la Sociedad de Bolsas, de las sociedades que tengan la titularidad de todas las acciones de organismos rectores de mercados secundarios oficiales y de sistemas multilaterales de negociación, y de otros sistemas de compensación y liquidación de los mercados que se creen al amparo de lo previsto en la LMV. | BOE 22-8-16 | Contable | En breve |
| | Corrección de errores de la Circ CNMV 5/2016, por la que se modifica la Circ CNMV 9/2008, sobre normas contables, estados de información reservada y pública, cuentas anuales de las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, con la exclusión del Banco de España, de las entidades rectoras de los sistemas multilaterales de negociación, de la Sociedad de Sistemas, de las entidades de contrapartida central, de la Sociedad de Bolsas, de las sociedades que tengan la titularidad de todas las acciones de organismos rectores de mercados secundarios oficiales y de sistemas multilaterales de negociación, y de otros sistemas de compensación y liquidación de los mercados que se creen al amparo de lo previsto en la LMV. | BOE 14-9-16; CE 27-9-16 | Contable | En breve |
| Rgto (UE) 1703/2016 | Modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a las Normas Internacionales de Información Financiera 10 y 12 y a la Norma Internacional de Contabilidad 28. | DOUE 23-9-16 | Contable | MC 116, 7005, 7457, 9925, 10379, 10391, 10392, 10432.1, 10506 |
| | | | | MFU 6027, 9204, 9362.3 |
| | | | | MGC 6575, 6640 |

| Norma | Contenido | Boletín | Materia | Marginal | |
|---------------------|---|----------------|----------|-------------|---------|
| RDL 2/2016 | Introduce medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público. | BOE 30-9-16 | Contable | MC | 3362 |
| | | | | MFU | 5404 s. |
| | | | | MGC | 4865 s. |
| | | | | MCFC | 6045 s. |
| OM HAP/1552/2016 | Modifica la Orden EHA/1721/2011, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del IS en régimen de consolidación fiscal estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, y la Orden HAP/2055/2012, de 28 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del IS y del IRNR correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática. | BOE 30-9-16 | Contable | MC | 3362 |
| | | | | MFU | 5404 s. |
| | | | | MGC | 4865 s. |
| | | | | MCFC | 6045 s. |

Esta tabla recapitula los números marginales del **Memento Sociedades Mercantiles 2017 (MSM)**, **Memento Sociedades Limitadas 2015-2016 (MSL)**, **Memento Experto Estatutos Sociales 2014 (MEES)**, **Memento Experto Junta General 2014 (MEJG)**, **Memento Administradores y Directivos 2016-2017 (MADI)**, **Memento Contratos Mercantiles 2015-2016 (MCM)**, **Memento Concursal 2016 (MCON)**, **Memento Contable 2016 (MC)**, **Memento Cierre Fiscal-Contable 2015 (MCFC)**, **Memento Reorganización Empresarial (Fusiones) 2016-2017 (MFU)**, **Memento Grupos Consolidados 2016-2017 (MGC)**, afectados por los comentarios del presente ejemplar de la Revista, con indicación de la página en que aparecen.

| MEMENTO SOCIEDADES LIMITADAS 2015-2016 | | MEMENTO SOCIEDADES LIMITADAS 2015-2016 | |
|---|--|--|---|
| nº MSL | Pág. | nº MSL | Pág. |
| Estatutos sociales | | Transformación | |
| 309 | Denominación confusa 15 | 3745 | Obligación de someter las cuentas anuales a auditoría. 14 |
| 413 | Exclusividad del objeto social. 3 | 3745 | Informe de auditoría. 14 |
| 420 | Determinación del objeto social 3 | 3749 | Inscripción de la disolución y liquidación de sociedad cuya hoja registral se encuentra cerrada por falta de depósito de cuentas 13 |
| 558 | Eficacia de los pactos parasociales. 9 | 3749 | Alcance de la sanción de cierre registral por falta de depósito de cuentas de la sociedad 14 |
| Aportaciones y prestaciones accesorias | | 3911 | Obligación de someter las cuentas anuales a auditoría. 14 |
| 642 | Aumento del capital social con aportación de rama de actividad 10 | 3920 | Informe de auditoría. 14 |
| 661 | Aportación dineraria. 9 | 3927, 3928 | Nombramiento de auditor por sociedad no obligada a verificación de las cuentas 15 |
| Socios | | Fusión y escisión | |
| 795 | Prohibición de competencia 5 | 4036 | Escritura de transformación. 11 |
| 796 | Legitimación subsidiaria de los socios para el ejercicio de la acción de exclusión 12 | 4100, 4100, 4128, 4130 | Transformación de sociedad civil en Sociedad de Responsabilidad Limitada 12 |
| Junta general | | Liquidación | |
| 1007, 1039 | Convocatoria. 3 | 5777 | Requisitos de la escritura de liquidación y extinción de la sociedad. 13 |
| 1060 | Convocatoria de junta general. 4 | 5778 | Inscripción de la disolución y liquidación de sociedad cuya hoja registral se encuentra cerrada por falta de depósito de cuentas 13 |
| 1066 | Derecho de información 4 | 5802 | Requisitos de la escritura de liquidación y extinción de la sociedad. 13 |
| 1117, 1140 | Representación en la junta general. 4 | Sociedad unipersonal | |
| 1181, 1181.1 | Derecho de información 6 | 6210 | Responsabilidad del socio único. 7 |
| Administradores | | MEMENTO EXPERTO ESTATUTOS SOCIALES 2014 | |
| 1576 | Retribución de administradores 4 | nº MEES | Pág. |
| 1589 | Prohibición de competencia 5 | Denominación | |
| 1760 | Retribución de administradores 5 | 289 | Denominación confusa. 15 |
| 1865 | Presupuestos de la responsabilidad 6 | Objeto social | |
| 1866 | Responsabilidad del administrador 5 | 468 | Exclusividad del objeto social 3 |
| 1880 | Administrador de hecho 6 | 475 | Determinación del objeto social. 3 |
| Consejo de administración | | Órganos sociales | |
| 2296.1 | Retribución de administradores 5 | 1040, 1075 | Retribución de administradores. 5 |
| Documentación de los acuerdos sociales | | MEMENTO EXPERTO JUNTA GENERAL 2014 | |
| 2505 | Legalización de libros societarios encriptados o cifrados. 16 | nº MEJG | Pág. |
| Impugnación de acuerdos sociales | | Convocatoria | |
| 2715 | Retribución de administradores 4 | 1185 | Convocatoria de junta general 4 |
| 2715 | Prohibición de competencia 5 | Asistencia | |
| 2720 | Convocatoria. 3 | 2125 | Representación en la junta general 4 |
| 2730 | Eficacia de los pactos parasociales. 9 | | |
| 2813 | Nulidad de las tasas judiciales. 7 | | |
| 2911 | Convalidación de acuerdos declarados nulos 8 | | |
| 2926 | Alcance de la anotación de suspensión de la eficacia de acuerdos sociales impugnados 8 | | |
| Aumento y reducción del capital | | | |
| 3340 | Aportación dineraria. 9 | | |
| 3345 | Aumento del capital social con aportación de rama de actividad 10 | | |
| 3355 | Requisitos del aumento del capital con cargo a reservas. 10 | | |
| 3436 | Reducción del capital para compensar pérdidas. 11 | | |
| Cuentas anuales y aplicación del resultado | | | |
| 3729 | Derecho de información 4 | | |

| MEMENTO ADMINISTRADORES Y DIRECTIVOS 2016-2017 | |
|--|--|
| nº MAD | Pág. |
| Acceso y permanencia en el cargo de administrador | |
| 520 | Retribución de administradores 4 |
| Consejo de administración | |
| 1482 | Retribución de administradores 5 |
| Retribución | |
| 1630 | Retribución de administradores 5 |
| Responsabilidad | |
| 3065 | Administrador de hecho 6 |
| Impugnación de acuerdos del consejo de administración | |
| 8138 | Eficacia de los pactos parasociales. 9 |
| 8206 | Nulidad de las tasas judiciales. 7 |

| MEMENTO CONTRATOS MERCANTILES 2015-2016 | |
|--|---|
| nº MCM | Pág. |
| Propiedad intelectual | |
| 1581 | Indemnización por vulneración del derecho moral del autor 17 |
| Propiedad industrial | |
| 2076.2 | Directrices jurisprudenciales para la apreciación del riesgo de confusión 17 |
| Garantías | |
| 2965 | Carta «fuerte» de patrocinio. 18 |
| Representación mercantil y distribución comercial | |
| 5042 | Indemnización por clientela en un contrato de distribución con plazo de preaviso 19 |
| Transporte | |
| 6457 | Transporte marítimo internacional. Responsabilidad por daños en las mercancías 19 |

| MEMENTO CONCURSAL 2016 | |
|---------------------------------|---|
| nº MCON | Pág. |
| Administración concursal | |
| 598.3 | Modificación de la retribución 20 |
| Efectos del concurso | |
| 821 | Auditoría de cuentas de sociedad declarada en concurso de acreedores 20 |
| Fase común | |
| 2227 | Acciones de reintegración 20 |
| 2352 | Créditos contra la masa 21 |
| Fase de liquidación | |
| 4130 | Auditoría de cuentas de sociedad en fase de liquidación concursal. 21 |

| MEMENTO CONCURSAL 2016 | |
|----------------------------------|---|
| nº MCON | Pág. |
| Calificación del concurso | |
| 5042, 5056 | Concurso culpable. 22 |
| 5122 | Consecuencias de la calificación como culpable 22 |
| 5197 | Recursos contra la calificación 22 |
| 5202 | Alcance de la calificación ante el incumplimiento del convenio 23 |

| MEMENTO CONTABLE 2016 | |
|--|--|
| nº MC | Pág. |
| Estructuras e instrumentos contables fundamentales | |
| 116 | Modificaciones en las NIIF: aplicación de la excepción de consolidación a las entidades de inversión 36 |
| Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias | |
| 1773 | Amortización de camiones. 24 |
| Inmovilizado intangible | |
| 1905 | Amortización fiscal de marcas 24 |
| Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar | |
| 3019 | Derecho de superficie: constitución, características, duración y finalización. 24 |
| Contabilización de impuestos | |
| 3227 | Compensación de bases imponibles negativas 31 |
| 3249 | La UE aprueba normas en el ámbito del IS contra la elusión fiscal 27 |
| 3295 | Reducción en el IS por aplicación de la reserva de capitalización 26 |
| 3295 | Entidades que pueden aplicar la reserva de capitalización 26 |
| 3312 | La UE aprueba normas en el ámbito del IS contra la elusión fiscal 27 |
| 3362 | Pago fraccionado del IS de entidad excluida de un grupo fiscal 27 |
| 3362 | Novedades en los pagos fraccionados del IS 27 |
| 3380 | Efecto impositivo asociado a una subvención de capital con pérdidas acumuladas 28 |
| 3545 | Operaciones vinculadas: procedimiento de comprobación de valores 30 |
| Retribuciones al personal y transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio | |
| 4196 | Cesión a los trabajadores de vehículos en régimen de renting 30 |
| Patrimonio neto | |
| 5573 | Reducción en el IS por aplicación de la reserva de capitalización 26 |
| 5573 | Entidades que pueden aplicar la reserva de capitalización 26 |
| 5742 | Compensación de bases imponibles negativas 31 |
| 5800.1 | Reintegro de una cantidad percibida de una Administración Pública 32 |
| 5848 | Consecuencias fiscales de la modificación de un préstamo participativo 31 |
| Ingresos y gastos | |
| 6515 | Servicios de abogacía prestados a título gratuito 34 |
| 6537 | Concepto de actividad económica a efectos del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas 32 |
| 6660 | Reintegro de una cantidad percibida de una Administración Pública 32 |
| Grupos de empresas y consolidación contable | |
| 7005 | Modificaciones en las NIIF: aplicación de la excepción de consolidación a las entidades de inversión 36 |

| MEMENTO CONTABLE 2016 | |
|---|---|
| nº MC | Pág. |
| Contratos de cooperación empresarial | |
| 7457 | Modificaciones en las NIIF: aplicación de la excepción de consolidación a las entidades de inversión 36 |
| Sociedades mercantiles | |
| 8445 | Aplicación del tipo reducido a entidades de nueva creación 33 |
| 8555 | Distribución de beneficios por una ETVE a sus socios 34 |
| Contabilidad específica por razón del objeto de la empresa | |
| 9506 | Servicios de abogacía prestados a título gratuito 34 |
| Auditoría independiente de cuentas anuales | |
| 9676 | Deber de conservación y custodia de la documentación relativa a los trabajos de auditoría 35 |
| Análisis de estados contables | |
| 9925 | Modificaciones en las NIIF: aplicación de la excepción de consolidación a las entidades de inversión 36 |
| Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) | |
| 10379, 10391, 10392, 10432.1, 10506 | Modificaciones en las NIIF: aplicación de la excepción de consolidación a las entidades de inversión 36 |

| MEMENTO CIERRE FISCAL-CONTABLE 2015 | |
|---|---|
| nº MCFC | Pág. |
| Financiación básica | |
| 213 | Entidades que pueden aplicar la reserva de capitalización 26 |
| 215 | Reducción en el IS por aplicación de la reserva de capitalización 26 |
| 300 | Reintegro de una cantidad percibida de una Administración Pública 32 |
| Activo no corriente | |
| 1130, 1380 | Amortización fiscal de marcas 24 |
| 1723 | Derecho de superficie: constitución, características, duración y finalización 24 |
| 2055 | Amortización de camiones. 24 |
| 3255 | La UE aprueba normas en el ámbito del IS contra la elusión fiscal 27 |
| Acreeedores y deudores por operaciones comerciales | |
| 5230 | Operaciones vinculadas: procedimiento de comprobación de valores 30 |
| 6015 | Pago fraccionado del IS de entidad excluida de un grupo fiscal 27 |
| 6045 | Novedades en los pagos fraccionados del IS. 27 |
| Compras y gastos | |
| 6610 | Servicios de abogacía prestados a título gratuito 34 |
| 6765 | Efecto impositivo asociado a una subvención de capital con pérdidas acumuladas 28 |
| 6965 | La UE aprueba normas en el ámbito del IS contra la elusión fiscal 27 |
| 6990 | Reintegro de una cantidad percibida de una Administración Pública. 32 |
| 7035 | Consecuencias fiscales de la modificación de un préstamo participativo 31 |

| MEMENTO CIERRE FISCAL-CONTABLE 2015 | |
|--|--|
| nº MCFC | Pág. |
| 7105 | La UE aprueba normas en el ámbito del IS contra la elusión fiscal 27 |
| Bases impositibles negativas | |
| 7869 | Compensación de bases impositibles negativas 31 |
| Tipos de gravamen y cuota íntegra | |
| 7916 | Aplicación del tipo reducido a entidades de nueva creación 33 |

| MEMENTO REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL (FUSIONES) 2016-2017 | |
|--|---|
| nº MFU | Pág. |
| Canje de valores | |
| 2343 | La UE aprueba normas en el ámbito del IS contra la elusión fiscal 27 |
| Régimen fiscal de los socios en operaciones de fusión, absorción y escisión | |
| 2530 | La UE aprueba normas en el ámbito del IS contra la elusión fiscal 27 |
| Subrogación en los derechos y obligaciones | |
| 3700 | Reducción en el IS por aplicación de la reserva de capitalización 26 |
| 3788 | Compensación de bases impositibles negativas 31 |
| 3860 | La UE aprueba normas en el ámbito del IS contra la elusión fiscal 27 |
| Pagos fraccionados y operaciones de concentración de empresas | |
| 5404 | Novedades en los pagos fraccionados del IS. 27 |
| Inversión financiera y vinculación empresarial | |
| 6027 | Modificaciones en las NIIF: aplicación de la excepción de consolidación a las entidades de inversión 36 |
| Sociedad beneficiaria: método general de adquisición | |
| 9204 | Modificaciones en las NIIF: aplicación de la excepción de consolidación a las entidades de inversión 36 |
| Sociedad beneficiaria: escisión entre sociedades del grupo | |
| 9362.3 | Modificaciones en las NIIF: aplicación de la excepción de consolidación a las entidades de inversión 36 |
| Efecto impositivo en reestructuraciones de empresas | |
| 9628 | Efecto impositivo asociado a una subvención de capital con pérdidas acumuladas 28 |

| MEMENTO GRUPOS CONSOLIDADOS 2016-2017 | |
|--|--|
| nº MGC | Pág. |
| Régimen fiscal general de los grupos de sociedades | |
| 1025 | Reducción en el IS por aplicación de la reserva de capitalización 26 |
| Determinación de la base imponible del grupo fiscal | |
| 2643 | La UE aprueba normas en el ámbito del IS contra la elusión fiscal 27 |
| Determinación de la base imponible individual a incluir en la base imponible del grupo fiscal | |
| 2707 | La UE aprueba normas en el ámbito del IS contra la elusión fiscal 27 |
| 2725 | Reducción en el IS por aplicación de la reserva de capitalización 26 |
| 3180 | La UE aprueba normas en el ámbito del IS contra la elusión fiscal 27 |

| MEMENTO GRUPOS CONSOLIDADOS 2016-2017 | | MEMENTO GRUPOS CONSOLIDADOS 2016-2017 | |
|---|--|--|---|
| nº MGC | Pág. | nº MGC | Pág. |
| Compensación de bases imponibles negativas | | 4990 | Distribución de beneficios por una ETVE a sus socios. 34 |
| 3535 | Compensación de bases imponibles negativas. 31 | Consideraciones generales | |
| Extinción del grupo. Pérdida del régimen de consolidación fiscal | | 6575, | Modificaciones en las NIIF: aplicación de la excepción de consolidación a las entidades de inversión 36 |
| 4570 | Pago fraccionado del IS de entidad excluida de un grupo fiscal 27 | 6640 | |
| Pagos fraccionados y retenciones en los grupos fiscales | | Efecto impositivo en cuentas anuales consolidadas | |
| 4865 | Novedades en los pagos fraccionados del IS. 27 | 9320 | Efecto impositivo asociado a una subvención de capital con pérdidas acumuladas 28 |
| Régimen de consolidación fiscal y otros regímenes especiales | | | |
| 4915 | Concepto de actividad económica a efectos del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas . 32 | | |