



*Eca* 1966

Economistas Consultores  
Asociados

**MONOGRÁFICO SOBRE EL  
CIERRE DEL EJERCICIO  
2022**

## Sumario:

1. Introducción .....	3
2. Comprobaciones a realizar en el balance y en la cuenta de resultados con motivo del cierre de ejercicio .....	4
3. Información de carácter fiscal a incluir en la memoria .....	26
4. Formulación, aprobación y depósito de Cuentas Anuales. ....	31
a. Contenido, plazos de formulación, aprobación y depósito de las Cuentas Anuales. ....	31
b. Límites sobre la formulación de Cuentas Anuales .....	32
i. Límites elaboración de cuentas anuales abreviadas .....	32
ii. Límites elaboración de cuentas anuales para Pymes .....	33
iii. Obligatoriedad de someter a auditorías las Cuentas Anuales	
	34

## **1. INTRODUCCIÓN**

Este año el proceso de cierre contable y fiscal ofrece muy pocas novedades normativas salvo en sectores muy específicos, pero consideramos oportuno volver a enviarlo advirtiendo de esas pocas novedades normativas y de las novedades interpretativas que han llegado a nuestros oídos.

Repasaremos también aspectos fiscales a tener en cuenta en la elaboración de la memoria y el recopilatorio de las obligaciones mercantiles asociadas al cierre del ejercicio.

## 2. COMPROBACIONES A REALIZAR EN EL BALANCE Y EN LA CUENTA DE RESULTADOS CON MOTIVO DEL CIERRE DE EJERCICIO

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
<b>Cuestiones y conciliaciones previas</b>		
1	<p>Comprobar la contabilización del <b>reparto del resultado del ejercicio anterior</b> en la fecha de celebración de la Junta General de aprobación de cuentas.</p> <p>Hay que ser especialmente cuidadosos con la dotación de las reservas de capitalización y nivelación con cargo al resultado de 2021 (acta de 2022), ya que <u>esta aplicación del resultado es requisito imprescindible para la aplicación de estos beneficios fiscales.</u></p>	
2	La cuenta <b>470 H.P. deudora por IVA</b> debe ser cero en el caso de que salga el IVA a pagar en diciembre o debe reflejar el valor del modelo 303 en el caso de que salga a devolver o a compensar.	
3	<p>La cuenta <b>470 H.P. deudora por Impuesto sobre Sociedades</b> debe ser cero en el caso de que salga el modelo 200 a pagar o debe reflejar el valor del modelo 200 en el caso de que salga a devolver.</p> <p>A 31 de diciembre es habitual que todavía tengamos pendiente de devolución el resultado del ejercicio anterior, y que esta se produzca en enero o febrero del año siguiente.</p>	
4	La cuenta <b>472 H.P. IVA soportado</b> debe ser cero o positiva, en el caso de haber recibido facturas con posterioridad a la fecha de cierre del IVA.	
5	<p>La cuenta de <b>473 H.P. retenciones y pagos a cuenta</b> debe ser cero por la contabilización del impuesto de sociedades.</p> <p><b>IMPORTANTE:</b> Es necesario <b>conciliar las retenciones soportadas con los ingresos que las originan</b>, que pueden ser arrendamientos o rendimientos de capital mobiliario, solicitando a los retenedores la <b>expedición del oportuno certificado. Es importante destacar que es obligatorio para los retenedores</b></p>	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
	<p>(bien por rentas inmobiliarias o bien por rentas mobiliarias) <b>remitir el certificado de retenciones practicadas a sus destinatarios.</b></p> <p><b>IMPORTANTE:</b> Las retenciones soportadas en arrendamientos o en rendimientos de capital mobiliario <b><u>solo son deducibles si hemos cobrado la renta en cuestión</u></b>, pues es en el momento del cobro cuando nace la obligación de retener, o bien <b><u>si el retenedor ha ingresado la retención en la AEAT aunque no haya pagado la renta</u></b> (TEAC, resolución de 29 de junio de 2020)</p> <p><b>IMPORTANTE:</b> En algunas ocasiones los dividendos de empresas cotizadas se abonan en cuenta el 2 de enero, pero corresponden al año anterior. En este caso hay que comprobar que estamos haciendo la imputación en el ejercicio correcto, cotejando nuestros datos con la información fiscal facilitada por la entidad financiera.</p>	
6	La cuenta de <b>475 H.P. retenciones de capital mobiliario</b> debe reflejar el importe del modelo 123 presentado en enero.	
7	La cuenta de <b>475 H.P. retenciones de capital inmobiliario</b> debe reflejar el importe del impreso 115 presentado en enero.	
8	La cuenta <b>475 H.P. acreedora por IVA debe ser cero</b> en el caso de que salga el IVA a devolver o a compensar en diciembre o debe reflejar el resultado del modelo 303 en el caso de que salga a pagar.	
9	La cuenta <b>475 H.P. acreedora por Impuesto sobre Sociedades</b> debe ser el importe del modelo 200 a pagar o cero, en el caso de que salga a devolver.	
10	La cuenta <b>477 H.P. IVA Repercutido</b> debe ser cero. Si se hubiera emitido alguna factura con posterioridad a la presentación de la declaración, habría que presentar declaración complementaria.	
11	El saldo de la cuenta <b>465 Remuneraciones Pendientes de Pago</b> deberá ser cero o el importe de la nómina de diciembre. En cualquier otro caso debemos determinar a qué corresponde el importe pendiente para descartar la existencia de errores.	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
12	El saldo de la cuenta <b>476 Organismos de la Seguridad Social acreedores</b> a 31 de diciembre debe ser el importe de los Seguros Sociales de diciembre, los cuales se abonan en los últimos días de enero.	
13	<b>Conciliación de cuentas de tesorería</b> con los extractos bancarios y el arqueo de caja.	
14	Conciliación de <b>cuentas de crédito</b> con los extractos bancarios, donde debe quedar el <b>importe dispuesto</b> , no el total disponible.	
15	<b>Diferencias de cambio:</b> habrá que comprobar si a cierre de ejercicio hemos valorado las cuentas de tesorería, créditos y débitos al tipo de cambio en vigor y las diferencias se han cargado o abonado a Pérdidas y Ganancias.	
16	<b>Periodificación</b> de las deudas a corto y largo plazo. Es importante, ya que en la memoria tenemos que hacer un desglose de <b>deudas por vencimientos</b> que cuadre con el balance.	
17	<p><b>Periodificación de ingresos:</b> habrá que asegurarse de que hemos periodificado los ingresos percibidos que correspondan a un período posterior. Asimismo tendremos que ver si la periodificación de ingresos realizada en el ejercicio anterior la hemos deshecho contabilizando el ingreso correspondiente a este ejercicio.</p> <p>Ejemplos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cobro un arrendamiento en los últimos días de diciembre que corresponde al mes de enero.</li> <li>- Cobro de un servicio en diciembre que deberá ser prestado en todo o en parte el año siguiente.</li> </ul> <p><b>ATENCIÓN:</b> La periodificación de ingresos hace que en ocasiones no haya coherencia entre ingresos y retenciones, y que haya requerimientos, por lo que es necesario tener conciliadas esas diferencias.</p>	
18	<b>Imputación temporal de ingresos:</b> en general los ingresos se imputarán fiscalmente conforme a su contabilización, siempre que ésta se haya realizado correctamente.	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
	<p>No obstante <u>es posible imputar fiscalmente un ingreso antes de su contabilización si con ello no se produce una menor tributación.</u></p> <p>En el caso de <u>operaciones a plazo</u>, salvo opción en contrario, las rentas se entenderán obtenidas fiscalmente, de manera proporcional, a medida que se efectúen los cobros. Desde 2015 la norma de operaciones a plazo, además de a ventas y ejecuciones de obra, también es aplicable a prestaciones de servicios.</p>	
19	Contabilización de <b>intereses devengados y no vencidos, tanto de ingresos como de gastos financieros.</b>	
20	Contabilización de <b>intereses en préstamos entre vinculadas</b> , aunque no se hayan pagado.	
<b>Inmovilizado, amortizaciones y deterioros</b>		
21	<p><b>Inmovilizaciones en curso:</b> si la empresa ha estado incurriendo en gastos para construir un inmovilizado, a fin de ejercicio deberá abonar, por el importe de las compras y gastos consumidos, la cuenta de "Trabajos realizados para el propio inmovilizado", con cargo a "Inmovilizado en curso". Si el inmovilizado en curso ya hubiera entrado en funcionamiento, habrá que traspasarlo a inmovilizado y amortizarlo desde el momento en el que se produjo dicha entrada en funcionamiento.</p>	
22	<p><b>Amortizaciones del ejercicio:</b> Los criterios deben ser uniformes a lo largo de los ejercicios y conviene que se ajusten a las tablas fiscales, al método de los números dígitos o coeficiente constante. También hemos de asegurarnos si, en su caso, hemos aplicado una mayor amortización a los elementos usados o que funcionan en más de un turno de trabajo, ya que por ser más rápida nos puede beneficiar fiscalmente. En caso de tener una amortización contable superior a la permitida por la fiscalidad, hay que tenerlo en cuenta para realizar un ajuste positivo al resultado contable.</p> <p>A este respecto lo más práctico es aplicar las tablas de amortización que aparecen en el artículo 12 de la Ley de Impuesto de Sociedades.</p> <p><b>REVERSIÓN DE LA LIMITACIÓN EN 2013 Y 2014:</b> Aquellas empresas que 2012 y/o 2013 superaron los 10.000.000 euros de cifra de negocio tuvieron limitado el derecho a deducir fiscalmente su amortización contable. Ese límite era el 70%, y la cantidad no deducida en 2013 y 2014 se puede deducir bien linealmente en un plazo</p>	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
	<p>de 10 años a partir del primer periodo impositivo iniciado en 2015, bien durante la vida útil del elemento patrimonial.</p> <p>Esta limitación afecta a la amortización acelerada de PYMEs y a la amortización de los contratos de arrendamiento financiero.</p> <p>En el caso de que el elemento se transmita, la diferencia temporaria revertirá en el momento de la transmisión, sin esperar a que se cumpla el plazo previsto de reversión (DGT V1713-13).</p> <p><b>DEDUCCIÓN EN CUOTA:</b> (D.T. 37ª – Deducción por reversión de medidas temporales) Dado que la amortización no deducida en 2013 y 2014 tributó al 30%, y que con la bajada de tipos impositivos la reversión supondrá ahorros al 25% (en 2015 al 28%) se ha establecido una deducción en cuota del 5% (en 2015 fue del 2%) para compensar ese perjuicio.</p> <p>Por lo tanto el crédito fiscal por amortizaciones no deducidas es el único que no tuvo que ajustarse como consecuencia del cambio de tipos impositivos.</p>	
23	<p><b>Libertad de amortización con mantenimiento de empleo (derogada):</b></p> <p>Este beneficio fiscal entró en vigor en 2011 y fue derogado con efectos 1 de enero de 2012. En consecuencia solo será aplicable a inversiones realizadas entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de marzo de 2012, y aun en ese caso, con limitaciones respecto al importe de la base imponible previa, salvo en el caso de empresas de reducida dimensión.</p> <p>No obstante lo anterior hay que tener en cuenta que esos elementos afectos a libertad de amortización pueden estar todavía en el patrimonio de las empresas, y generarán o cancelarán diferencias temporarias en la liquidación del impuesto.</p>	
24	<p><b>Libertad de amortización con incremento de plantilla (artículo 102, DT 13ª):</b></p> <p>Este incentivo se aplica a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, pero únicamente a las <b>empresas de reducida dimensión</b>, con un máximo de 120.000 euros por trabajador/año de incremento de plantilla, exigiéndose unos requisitos más estrictos que en el beneficio fiscal anterior.</p>	
25	<p><b>Libertad de amortización para bienes de escaso valor</b> (artículo 12.3.e): sólo en empresa de reducida dimensión (ERD) y para elementos que unitariamente no sobrepasen el valor de 300 euros, sin que el importe total amortizado libremente pueda ser mayor de 25.000 euros.</p>	



Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
26	<p><b>Amortización acelerada</b> (artículo 103): las ERD pueden tomar como coeficientes máximos de amortización los de las tablas reglamentarias pero con el beneficio de poder multiplicar por 2 los coeficientes máximos.</p>	
27	<p><b>Amortización de elementos afectos a I+D</b> (artículo 12.3.b y c): fiscalmente se pueden amortizar libremente excepto edificios, con independencia de la norma contable a este respecto.</p>	
28	<p><b>Amortización del Fondo de Comercio y de los intangibles de vida útil indefinida</b> (artículo 12.2):</p> <p>La Disposición Final 4ª de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas regula un nuevo régimen de tratamiento de los activos intangibles (gastos de investigación y desarrollo, fondo de comercio, propiedad industrial, derechos de traspaso, marcas... etc.) aplicable para los ejercicios que se inicien a partir del <u>1 de enero de 2016</u>.</p> <p>El primer paso es determinar si la <u>vida útil</u> de un inmovilizado intangible es <u>definida</u> o <u>indefinida</u>. En el primer caso se amortizará durante esa vida útil; en el caso de vida útil indefinida, se deberán <u>amortizar contablemente a razón de un 10% anual</u>.</p> <p>Desde el punto de vista de Impuesto de Sociedades, la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida es deducible fiscalmente siguiendo la normativa contable, y en cuanto al inmovilizado intangible con vida útil indefinida, como norma general (art. 13.3 LIS) es deducible hasta un <u>5% del precio de adquisición</u>, incluido el correspondiente a fondos de comercio, si bien la disposición transitoria 34 d) y e) de la LIS estableció para el ejercicio 2015 porcentajes máximos de deducción del 2% con carácter general y 1% para el fondo de comercio. En definitiva, la norma nos obliga a reconocer un gasto contable al 10% pero fiscalmente no nos permite deducir más de un 5%.</p> <p>Hasta la publicación de la citada Ley 22/2015 las amortizaciones de los intangibles con vida útil indefinida no eran amortizables, y no era precisa su imputación contable para el reconocimiento de la deducción fiscal (del 2% o del 1% para el ejercicio 2015). No obstante, al ser ahora todos de vida útil definida, con porcentajes de amortización</p>	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
	del 10% según la norma contable, <u>sí será precisa su previa imputación contable para su reconocimiento como deducción fiscal.</u>	
29	<p><b>Activos adquiridos en régimen de arrendamiento financiero:</b> (artículo 106, DT 4ª, DT 24ª y DT 30ª) <u>La norma fiscal permite la deducción como gasto del importe de la cuota de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien, con el límite del doble del coeficiente máximo de amortización según tablas fiscales (el triple si se trata de una empresa de reducida dimensión).</u> Para ello realizará un ajuste negativo por el exceso de dicho gasto con respecto a la cantidad amortizada contablemente. Esto será posible sólo en aquellos casos en los que se cumplan una serie de requisitos como que la <u>duración del contrato</u> sea de un mínimo de dos años si se trata de bienes muebles, y de diez si tiene por objeto bienes inmuebles, que en el contrato <u>aparezcan separadas la parte de recuperación de coste del bien y la carga financiera en cada una de las cuotas a pagar</u>, y que <u>el importe anual de la parte de cuotas por recuperación del coste del bien sea constante o creciente a lo largo del período contractual.</u></p>	
30	<p><b>Activos no corrientes mantenidos para la venta</b> (DA 6ª): la empresa habrá clasificado un activo como tal si piensa que su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y si además se cumplen una serie de requisitos como que su venta sea muy probable. En este caso debemos asegurarnos de que <b>NO</b> los hemos amortizado, aunque sí pueden haber sufrido deterioro.</p> <p><b>Las disminuciones de valor de las carteras de negociación por valoración de las mismas a valor razonable, que impactan en cuenta de pérdidas y ganancias, según lo establecido por la norma contable, no serán deducibles, salvo hasta el importe del incremento de valor previamente integrado en la base imponible.</b></p> <p><b>IMPORTANTE:</b> Hay que ser especialmente cuidadosos al <b>codificar contablemente</b> los deterioros de productos financieros (no deducibles), diferenciándolos de las pérdidas definitivas (que sí que son deducibles), porque esa codificación determina la casilla de la declaración del Impuesto de Sociedades y suele ser objeto de requerimiento.</p>	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
31	<p><b>Deterioro del Inmovilizado</b> (artículo 13 y DT 15): comprobar si ha existido deterioro y, en ese caso, contabilizarlo.</p> <p>En 2015 desapareció la posibilidad de deducir fiscalmente el deterioro de inmovilizado.</p>	
32	<p><b>Gastos que se han de activar:</b> debemos tener buen cuidado de que determinados gastos que supongan la mejora de un inmovilizado (porque aumenten su vida útil, capacidad o productividad) se contabilicen como mayor valor y no como un gasto de reparación y conservación. Asimismo, las contribuciones especiales aumentan el valor de los bienes y no son gastos de tributos.</p> <p><b>IMPORTANTE:</b> Los gastos de reparación y conservación están tomando importancia en las comprobaciones de Impuesto de Sociedades. Es importante clasificarlos correctamente, y tener bien documentados los gastos de reparación de importe elevado.</p>	
<b>Existencias</b>		
33	<p><b>Existencias:</b> ver si hemos activado en el valor de las mismas tanto los costes directos como los indirectos imputados razonablemente y comprobar los asientos de variación de existencias realizados.</p>	
34	<p><b>Gastos financieros:</b> tendremos que comprobar que hemos activado los gastos financieros en aquellos inmovilizados, inversiones inmobiliarias o existencias que necesiten más de un año para estar en condiciones de funcionamiento, tanto si se han adquirido a terceros como si los ha producido la propia empresa.</p> <p><b>IMPORTANTE:</b> <u>Los gastos financieros derivados de deudas con entidades que forman grupo mercantil</u>, destinados a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, <b>no serán deducibles</b> salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.</p>	
35	<p><b>Capitalización de gastos financieros en inmobiliarias:</b> según la Consulta N.º 3 del BOICAC 75, no corresponde la incorporación de los gastos financieros a un terreno en el período de tiempo que media entre la incorporación del mismo al patrimonio de</p>	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
	la empresa y el comienzo de las obras. Tampoco se activarán los gastos financieros correspondientes a los períodos de tiempo en los que las obras estén interrumpidas.	
36	<p><b>Deterioro de existencias:</b> el deterioro producido en estos elementos y contabilizado es plenamente deducible fiscalmente, aunque, como ocurre en todo tipo de gastos se precisa la prueba correspondiente.</p> <p><b>Reversión del deterioro en el caso de bienes vendidos a partes vinculadas</b> El ingreso derivado de la reversión tributará en el periodo en el que se produzca la misma (siempre que el deterioro hubiera sido deducible), y se producirá en la empresa que adquirió el activo (resolución del Supremo 630-21 de 6 de mayo). Esta misma regla se aplicará en el caso de enajenación de un elemento con pérdidas y posterior readquisición del mismo en los seis meses siguientes.</p>	
37	<p><b>Incidencia de los bienes vendidos por la empresa que retornan:</b> en los casos, hoy no tan infrecuentes, en que la empresa vendió un bien con cláusula resolutoria y, por impago de la cantidad adeudada, dicho bien retorna a la empresa, el ingreso se contabilizó en el momento de la venta, y en la fecha del retorno tendrá que dar entrada al bien por el valor contable previo a la enajenación (con el límite del valor razonable) contabilizando un gasto por la diferencia.</p> <p>CONSULTA Nº 5 DEL BOICAC Nº 75 y DGT V1332-09.</p> <p>Es decir, mediante esta operación, nos encontramos con que en el momento inicial se genera un beneficio, que tributa, y en un momento posterior dicho beneficio se anula, pero la deducción en Impuesto de Sociedades se produce en el momento en el que se recuperan los bienes vendidos, no corrigiendo la declaración en el ejercicio en el que se produjo la transmisión.</p>	
<b>Cuentas a cobrar y a pagar</b>		
38	<b>Conciliación de los importes facturados con los principales clientes y proveedores a efectos del 347</b>	
39	<p><b>Deterioro de créditos:</b> (artículo 11 apartado 12, artículo 13, artículo 104, DT 33ª apartado d), Aunque hayamos dotado un deterioro de cuentas a cobrar, a efectos fiscales <b>no podemos deducirnos</b> el deterioro correspondiente a saldos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- garantizados</li> </ul>	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
	<p>- mantenidos con entidades de derecho público o con entidades o personas vinculadas, excepto que se haya declarado su concurso de acreedores y se haya aperturado la fase de liquidación.</p> <p>Además, en cualquier caso (vinculado o no), para deducir el deterioro deberá concurrir uno de los siguientes supuestos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- que al cierre del ejercicio hayan transcurrido al menos seis meses desde el vencimiento de la obligación</li> <li>- que el deudor esté declarado en concurso, que se le haya procesado por alzamiento de bienes o que la deuda se haya reclamado judicialmente.</li> </ul> <p>Si la empresa acreedora es ERD, es posible deducir como gasto, si ha sido contabilizado, el 1% de los saldos deudores cuyo deterioro individual no se haya deducido y sin computar los saldos excluidos por la norma fiscal.</p> <p><b>NOVEDAD PARA 2022 y siguientes:</b> Deja de ser aplicable la reducción del plazo de 6 a 3 meses entre el vencimiento de la obligación y el devengo del impuesto para poder deducir el gasto por deterioro de créditos que ha sido aplicable en 2021 y 2022.</p> <p><b>IMPORTANTE:</b> En las inspecciones se atiende cada vez más a la existencia de gestiones activas de cobro, negándose en muchos casos la deducción si no se pueden acreditar esas gestiones o no se acredita la insolvencia del deudor.</p>	
40	<p><b>Quita de créditos a un concursado</b> (artículo 11 apartado 13): si la empresa tiene un crédito y se aprueba el convenio de acreedores con quita, caben dos posibilidades: que el crédito resultante sea sustancialmente diferente (valor actual de los flujos difiera en más de un 10% del original) o que no difiera más de un 10%. En el primer caso habremos de reconocer el gasto por la diferencia (y la concursada el ingreso) y, en el segundo, simplemente variará el tipo de interés efectivo al que se reconoce el ingreso o gasto financiero a lo largo de la vida del crédito. BOICAC 76, consulta nº 1. Desde el punto de vista fiscal, la imputación a base imponible se realiza siguiendo el mismo criterio que en contabilidad.</p>	
<b>Subvenciones</b>		
41	<p><b>Distinción entre subvenciones:</b> comprobar que se han contabilizado correctamente tanto las subvenciones de explotación como las de capital. En el caso de subvenciones de explotación éstas forman parte de los ingresos del ejercicio.</p>	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
42	<p><b>Subvenciones de capital:</b> si se ha recibido una subvención para la adquisición de un bien no amortizable habrá que imputarla en el ejercicio en el que el bien salga de nuestro inventario. En el caso más frecuente de que se haya concedido para financiar un bien de inmovilizado amortizable, debemos asegurarnos de que el importe que ha recalado como ingreso en Pérdidas y Ganancias se corresponde con el porcentaje de amortización correspondiente al bien que está financiando.</p> <p>Las subvenciones de capital deben figurar en el Neto Patrimonial netas del efecto impositivo.</p> <p><b>IMPORTANTE:</b> En ocasiones la subvención se concede en los últimos meses del año pero se cobra en el siguiente. Es importante contabilizar en el año de concesión, particularmente si el bien financiado había sido adquirido con anterioridad.</p>	
<b>Ventas</b>		
43	<p><b>Ventas de empresas promotoras inmobiliarias:</b> De acuerdo a la consulta N.º 8 del BOICAC 74, se considera no aplicable el criterio de la adaptación sectorial publicada bajo el antiguo PGC por la que la venta podía contabilizarse cuando existía contrato privado de compraventa y el inmueble estaba sustancialmente terminado (a partir de la incorporación de un 80% de los costes).</p> <p>Con el vigente PGC la venta se contabilizará por el criterio general, normalmente cuando se haya firmado la escritura de compraventa.</p>	
44	<p><b>Ingresos por prestación de servicios:</b> cuando puedan valorarse con fiabilidad y sea probable que la empresa perciba los beneficios de la transacción, deberán contabilizarse los ingresos por el método del porcentaje de realización. Cuando el resultado de la transacción no se pueda estimar de modo fiable, sólo se reconocerán ingresos a fin de ejercicio por los costes incurridos para obtener los mismos que se consideren recuperables.</p>	
45	<p><b>Ingresos de empresas constructoras:</b> según la Consulta N.º 2 del BOICAC 78, con el vigente PGC los ingresos se contabilizarán por el método del porcentaje de realización cuando el contrato para realizar la obra contenga las especificaciones de la misma, como sucede en los contratos "llave en mano". Si el objeto de la venta es una construcción estándar, la contabilización la realizaremos cuando se transmitan sustancialmente los riesgos.</p>	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
<b>Otros gastos:</b>		
46	<p><b>Provisiones para riesgos y gastos</b> (artículo 11 apartado 7, artículo 14): las provisiones contablemente pueden reconocerse por disposición legal o contractual, o por obligaciones implícitas o tácitas, pero la norma fiscal sólo va a permitir su deducibilidad como gastos en los dos primeros casos. Así por ejemplo, si una entidad se ha comprometido, en una campaña en medios de comunicación, a ser escrupulosamente responsable con los criterios medioambientales y, como es preceptivo por la norma mercantil dota una provisión por la contaminación que ha realizado en el terreno donde almacena su maquinaria, el gasto no será deducible fiscalmente si una norma legal o el contrato firmado con el propietario de los terrenos no le obliga a descontaminar.</p>	
47	<p><b>Retribuciones a los Administradores:</b> (artículo 15) si las hemos satisfecho debemos analizar si son deducibles fiscalmente. Para ello deberían estar <b>previstas en los Estatutos Sociales</b>. Si se trata de una sociedad anónima, para poder pagar a los Administradores una participación en beneficios es preciso que la reserva legal y estatutaria estén dotadas y que los accionistas reciban un dividendo mínimo equivalente al 4% del capital.</p> <p><b>IMPORTANTE:</b> Aunque este es un tema reiterado, hay que comprobar que cada año se acuerda el importe de la retribución del administrador.</p> <p>En caso de que, además, algún miembro del Consejo tenga con la compañía un contrato laboral de alta dirección, como las funciones de este tipo de contratos son parecidas a las que desempeñan los administradores, la relación no se considera laboral, sino mercantil, por lo que para que esa remuneración sea deducible se han de dar los mismos requisitos estatutarios.</p> <p>Cuestión diferente será el caso de un administrador que tenga una <b>relación laboral común;</b> en este caso la retribución correspondiente a esta relación laboral común no es necesario que figure en Estatutos para que sea deducible.</p> <p>En 2020 el TEAC asumió las tesis del Supremo, en el sentido de que incluir el requisito, para miembros del Consejo de Administración con funciones ejecutivos, de que el contrato esté aprobado por dicho Consejo o la Junta General, por lo que para acreditar su existencia será necesario que sea legalizado junto con las actas.</p>	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
<b>Activos financieros</b>		
48	<p><b>Clasificación de activos financieros:</b> es importante que revisemos, antes de que finalice el año, la clasificación que hemos hecho de los activos financieros, según que estemos aplicando el PGC normal o el de pymes.</p> <p>Categorías en el PGC normal:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Préstamos y partidas a cobrar</li> <li>- Inversiones mantenidas hasta el vencimiento</li> <li>- Activos financieros mantenidos para negociar</li> <li>- Otros activos con cambios en Pérdidas y Ganancias</li> <li>- Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas</li> <li>- Activos disponibles para la venta.</li> </ul> <p>Si aplicamos el PGC de pymes sólo existen tres categorías:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Activos a coste amortizado</li> <li>- Activos mantenidos para negociar</li> <li>- Activos financieros a coste.</li> </ul> <p>Dependiendo de la calificación que hagamos el activo tendrá una valoración y su valor se corregirá de una u otra manera. Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- La cartera de negociación se ha de valorar a valor razonable a fin de ejercicio y las variaciones van directamente contra Pérdidas y Ganancias.</li> <li>- Los préstamos y partidas a cobrar se valorarán a fin de ejercicio por su coste amortizado, aunque los que pudieron valorarse a inicio a valor nominal (como los créditos comerciales con vencimiento inferior al año), continuarán valorándose a valor nominal excepto deterioro.</li> <li>- La norma fiscal en este aspecto sigue la contable, precisando que los Activos financieros disponibles para la venta (categoría que no tienen las pymes) se valoran a fin de ejercicio por su valor razonable, revertiendo las diferencias directamente a patrimonio neto, sin tributación. Dichas diferencias se integrarán en la base imponible cuando, de acuerdo a la norma contable, pasen por Pérdidas y Ganancias.</li> </ul> <p>Las disminuciones de valor de las carteras de negociación por valoración de las mismas a valor razonable, que impactan en cuenta de pérdidas y ganancias, según lo</p>	



Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
	establecido por la norma contable, <b>no serán deducibles</b> , salvo hasta el importe del incremento de valor previamente integrado en la base imponible.	
49	<p><b>Deterioro de la cartera de empresas del grupo, multigrupo y asociadas:</b> contablemente deberá reconocerse el deterioro por la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable que, salvo mejor evidencia, será la parte proporcional del patrimonio neto de la participada corregido por las plusvalías tácitas existentes a la fecha de valoración.</p> <p>Desde el punto de vista fiscal este deterioro es NO deducible.</p>	
50	<p><b>Deterioro en la cartera de disponibles para la venta:</b> si la empresa tiene activos financieros clasificados en esta categoría, cosa que sólo puede suceder si no es pyme (ya que en ellas no existe), en la que se incluyen los valores representativos de deuda en instrumentos de patrimonio de otras empresas que no se hayan clasificado en ninguna otra categoría, para que se contabilice un deterioro tiene que existir evidencia objetiva del mismo motivado por acontecimientos sucedidos después de su reconocimiento inicial. En el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio esta evidencia objetiva es presumida por el PGC cuando ha caído durante un año y medio y un 40% la cotización. A este respecto conviene traer a colación la Consulta del ICAC N.º 4 del BOICAC 77 en la que se aclara que, para contabilizar el deterioro, basta una caída de año y medio o una bajada del 40% en la cotización, pero que no es preciso que se den ambas circunstancias simultáneamente. Fiscalmente este criterio contable es el admitido para dar la pérdida fiscal. Recordemos que en estos activos el ajuste anual a valor razonable se lleva directamente a patrimonio neto sin incidencia fiscal hasta su paso por Pérdidas y Ganancias.</p>	
51	<p><b>Condiciones para la deducción de gastos</b></p> <p>La deducibilidad de un gasto está condicionada a 4 requisitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- que esté justificado</li> <li>- contabilizado</li> <li>- se haya devengado en el ejercicio</li> <li>- esté correlacionado con los ingresos.</li> </ul>	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
	Es particularmente importante repasar el cumplimiento de estos requisitos en el caso de <b>servicios prestados entre empresas del grupo</b> , particularmente en entornos multinacionales.	

### Impuesto de sociedades

#### 52 Consideración como Empresa de Reducida Dimensión

El **límite** para ser Empresa de Reducida Dimensión será **10 millones** de cifra de negocio en el ejercicio anterior, y **no se perderá la condición de PYME** en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes, siempre que la empresa haya sido calificada como de reducida dimensión en el período en el que se alcanzó dicha cifra y en los 2 anteriores.

**NOVEDAD PARA 2022 y siguientes:** De acuerdo la sentencia del Tribunal Supremo 1546-21 de 21 de diciembre, para el cómputo de la cifra de negocios debe incluirse la de personas físicas (una o varias vinculadas) que ostenten el control.

A estos efectos conviene determinar qué forma parte y qué no de la cifra de negocio:

Conceptos	Forman parte	
	SI	NO
Ventas y prestaciones de servicio	<b>X</b>	
Descuentos comerciales, rappels y devoluciones		<b>X</b>
Descuentos por pronto pago		<b>X</b>
Productos consumidos por la propia empresa o trabajos realizados para sí misma		<b>X</b>
Permutas no comerciales		<b>X</b>
Permutas de inmovilizado		<b>X</b>
Permutas de bienes del tráfico de la empresa	<b>X</b>	
Subvenciones de capital		<b>X</b>
Subvenciones de explotación (salvo que se otorguen en función de unidades de producto)		<b>X</b>
Impuesto sobre el Valor Añadido		<b>X</b>
Impuestos especiales		<b>X</b>
Ingresos financieros		<b>X</b>

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede																																																																															
	Ingresos financieros de entidades de crédito o holding financieras	<b>X</b>																																																																															
53	<p><b>Consideración como sociedad patrimonial</b></p> <p>Son sociedades patrimoniales aquellas en las que más de la mitad de su activo NO está afecto a actividades económicas, medido como promedio de los balances trimestrales.</p> <p>A estos efectos no se computarán ni el dinero ni los derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.</p> <p>A efectos de Impuesto de Sociedades (NO trasladable directamente a IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio ni Impuesto de Sucesiones y Donaciones) la definición de activos afectos y no afectos se resumen en este cuadro:</p> <table border="1" data-bbox="293 1070 1219 1809"> <thead> <tr> <th data-bbox="293 1070 496 1093">ACTIVOS</th> <th data-bbox="496 1070 1129 1093"></th> <th data-bbox="1129 1070 1219 1093">AFECTOS</th> <th data-bbox="1219 1070 1345 1093"></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="293 1093 496 1263" rowspan="6">Bienes inmuebles</td> <td data-bbox="496 1093 1129 1122">Se ejerce la actividad económica (Art. 29 LIRPF)</td> <td data-bbox="1129 1093 1219 1122">SI</td> <td data-bbox="1219 1093 1345 1122"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1122 1129 1151">Arrendados con persona y carga de trabajo (DGT V1458-15)</td> <td data-bbox="1129 1122 1219 1151">SI</td> <td data-bbox="1219 1122 1345 1151"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1151 1129 1180">Arrendados con persona y sin carga de trabajo (DGT V1458-15)</td> <td data-bbox="1129 1151 1219 1180"></td> <td data-bbox="1219 1151 1345 1180">NO</td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1180 1129 1209">Arrendados con dos personas a media jornada cada una (DGT 1438-18)</td> <td data-bbox="1129 1180 1219 1209"></td> <td data-bbox="1219 1180 1345 1209">NO</td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1209 1129 1238">Arrendados sin persona (Art. 5 LIS)</td> <td data-bbox="1129 1209 1219 1238"></td> <td data-bbox="1219 1209 1345 1238">NO</td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1238 1129 1263">Para uso y disfrute (Art. 29 LIRPF)</td> <td data-bbox="1129 1238 1219 1263"></td> <td data-bbox="1219 1238 1345 1263">NO</td> </tr> <tr> <td data-bbox="293 1263 496 1442" rowspan="6">Dinero, cuentas, depósitos</td> <td data-bbox="496 1263 1129 1292">De la actividad ordinaria (DGT V2067-16)</td> <td data-bbox="1129 1263 1219 1292">SI</td> <td data-bbox="1219 1263 1345 1292"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1292 1129 1321">De la actividad extraordinaria menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)</td> <td data-bbox="1129 1292 1219 1321">SI</td> <td data-bbox="1219 1292 1345 1321"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1321 1129 1350">De la actividad extraordinaria más de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)</td> <td data-bbox="1129 1321 1219 1350"></td> <td data-bbox="1219 1321 1345 1350">NO</td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1350 1129 1379">De la actividad extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)</td> <td data-bbox="1129 1350 1219 1379"></td> <td data-bbox="1219 1350 1345 1379">NO</td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1379 1129 1408">De dividendos de acciones que no computan (DGT V2262-18)</td> <td data-bbox="1129 1379 1219 1408">SI</td> <td data-bbox="1219 1379 1345 1408"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1408 1129 1442">De dividendos de acciones que computan como no afectos (DGT V2262-18)</td> <td data-bbox="1129 1408 1219 1442"></td> <td data-bbox="1219 1408 1345 1442">NO</td> </tr> <tr> <td data-bbox="293 1442 496 1570" rowspan="4">Derechos de crédito</td> <td data-bbox="496 1442 1129 1471">De ventas ordinarias y prestación de servicios (DGT V1037-16)</td> <td data-bbox="1129 1442 1219 1471">SI</td> <td data-bbox="1219 1442 1345 1471"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1471 1129 1500">De ventas extraordinarias menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)</td> <td data-bbox="1129 1471 1219 1500">SI</td> <td data-bbox="1219 1471 1345 1500"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1500 1129 1529">De ventas extraordinarias más de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)</td> <td data-bbox="1129 1500 1219 1529"></td> <td data-bbox="1219 1500 1345 1529">NO</td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1529 1129 1559">Act. Extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)</td> <td data-bbox="1129 1529 1219 1559"></td> <td data-bbox="1219 1529 1345 1559">NO</td> </tr> <tr> <td data-bbox="293 1570 496 1632" rowspan="2">Acciones cotizan</td> <td data-bbox="496 1570 1129 1599">Compradas con actividad ordinaria (DGT V2067-16)</td> <td data-bbox="1129 1570 1219 1599">SI</td> <td data-bbox="1219 1570 1345 1599"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1599 1129 1632">Compradas con actividad extraordinaria</td> <td data-bbox="1129 1599 1219 1632"></td> <td data-bbox="1219 1599 1345 1632">NO</td> </tr> <tr> <td data-bbox="293 1632 496 1776" rowspan="4">Participaciones no cotizan</td> <td data-bbox="496 1632 1129 1662">Compradas por obligaciones legales (Art. 5 LIS)</td> <td data-bbox="1129 1632 1219 1662">SI</td> <td data-bbox="1219 1632 1345 1662"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1662 1129 1691">Son pagarés de empresas (Art. 5 LIS)</td> <td data-bbox="1129 1662 1219 1691">SI</td> <td data-bbox="1219 1662 1345 1691"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1691 1129 1720">Son existencias (Art. 5 LIS)</td> <td data-bbox="1129 1691 1219 1720">SI</td> <td data-bbox="1219 1691 1345 1720"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="496 1720 1129 1776">Se tiene un porcentaje de, al menos, 5% y se gestionan las participaciones (Art. 5 LIS)</td> <td data-bbox="1129 1720 1219 1776">SI</td> <td data-bbox="1219 1720 1345 1776"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="293 1776 496 1809">Otros</td> <td data-bbox="496 1776 1129 1809">Activos en construcción (DGT V3707-15)</td> <td data-bbox="1129 1776 1219 1809">SI</td> <td data-bbox="1219 1776 1345 1809"></td> </tr> </tbody> </table>	ACTIVOS		AFECTOS		Bienes inmuebles	Se ejerce la actividad económica (Art. 29 LIRPF)	SI		Arrendados con persona y carga de trabajo (DGT V1458-15)	SI		Arrendados con persona y sin carga de trabajo (DGT V1458-15)		NO	Arrendados con dos personas a media jornada cada una (DGT 1438-18)		NO	Arrendados sin persona (Art. 5 LIS)		NO	Para uso y disfrute (Art. 29 LIRPF)		NO	Dinero, cuentas, depósitos	De la actividad ordinaria (DGT V2067-16)	SI		De la actividad extraordinaria menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SI		De la actividad extraordinaria más de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)		NO	De la actividad extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)		NO	De dividendos de acciones que no computan (DGT V2262-18)	SI		De dividendos de acciones que computan como no afectos (DGT V2262-18)		NO	Derechos de crédito	De ventas ordinarias y prestación de servicios (DGT V1037-16)	SI		De ventas extraordinarias menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SI		De ventas extraordinarias más de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)		NO	Act. Extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)		NO	Acciones cotizan	Compradas con actividad ordinaria (DGT V2067-16)	SI		Compradas con actividad extraordinaria		NO	Participaciones no cotizan	Compradas por obligaciones legales (Art. 5 LIS)	SI		Son pagarés de empresas (Art. 5 LIS)	SI		Son existencias (Art. 5 LIS)	SI		Se tiene un porcentaje de, al menos, 5% y se gestionan las participaciones (Art. 5 LIS)	SI		Otros	Activos en construcción (DGT V3707-15)	SI		
ACTIVOS		AFECTOS																																																																															
Bienes inmuebles	Se ejerce la actividad económica (Art. 29 LIRPF)	SI																																																																															
	Arrendados con persona y carga de trabajo (DGT V1458-15)	SI																																																																															
	Arrendados con persona y sin carga de trabajo (DGT V1458-15)		NO																																																																														
	Arrendados con dos personas a media jornada cada una (DGT 1438-18)		NO																																																																														
	Arrendados sin persona (Art. 5 LIS)		NO																																																																														
	Para uso y disfrute (Art. 29 LIRPF)		NO																																																																														
Dinero, cuentas, depósitos	De la actividad ordinaria (DGT V2067-16)	SI																																																																															
	De la actividad extraordinaria menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SI																																																																															
	De la actividad extraordinaria más de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)		NO																																																																														
	De la actividad extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)		NO																																																																														
	De dividendos de acciones que no computan (DGT V2262-18)	SI																																																																															
	De dividendos de acciones que computan como no afectos (DGT V2262-18)		NO																																																																														
Derechos de crédito	De ventas ordinarias y prestación de servicios (DGT V1037-16)	SI																																																																															
	De ventas extraordinarias menos de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)	SI																																																																															
	De ventas extraordinarias más de 3 años de elementos afectos (Art. 5 LIS)		NO																																																																														
	Act. Extraordinaria de elementos no afectos (Art. 5 LIS)		NO																																																																														
Acciones cotizan	Compradas con actividad ordinaria (DGT V2067-16)	SI																																																																															
	Compradas con actividad extraordinaria		NO																																																																														
Participaciones no cotizan	Compradas por obligaciones legales (Art. 5 LIS)	SI																																																																															
	Son pagarés de empresas (Art. 5 LIS)	SI																																																																															
	Son existencias (Art. 5 LIS)	SI																																																																															
	Se tiene un porcentaje de, al menos, 5% y se gestionan las participaciones (Art. 5 LIS)	SI																																																																															
Otros	Activos en construcción (DGT V3707-15)	SI																																																																															
54	<b>Tipos impositivos aplicables</b> (artículo 29, artículo 69, artículo 115, DT 22ª): Con carácter general, el 25%.																																																																																

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
	<p><b>IMPORTANTE.</b> Las sociedades de nueva creación podrán tributarán al 15% y 20%, siempre que desarrollen una actividad que no se hubiera desarrollado previamente por una parte vinculada.</p>	
55	<p><b>Compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores</b> (artículo 26, DT 21ª, DT 34ª y DT 36ª).</p> <p>Para poder compensar las bases imponibles negativas, es preciso haberlas declarado y acreditar la procedencia y cuantía de las mismas con la contabilidad y los soportes documentales, aunque el ejercicio haya prescrito.</p> <p>Hasta 2021 el criterio de la AEAT era considerar que la compensación de BINs de ejercicios anteriores era una opción del contribuyente, por lo que se negaba su aplicación en el caso de declaraciones presentadas fuera de plazo.</p> <p>El Tribunal Supremo ha modificado este criterio en su resolución 1404-21 de 30 de noviembre de 2021, y a partir de ahora la compensación se considera un derecho del contribuyente, ejercitable también en declaraciones extemporáneas.</p> <p><b>IMPORTANTE:</b> La compensación de bases imponibles negativas y de la reversión de determinados créditos fiscales está limitada <b>al 50% de la base imponible</b> previa a la aplicación de la reserva de capitalización para entidades con importe neto de la cifra de negocio, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, de al menos <b>20 millones de euros</b>. El límite será del 25% si el INCN fue de <b>60 millones de euros</b> o más. Para estas empresas <b>desaparece el importe mínimo de compensación de 1 millón de euros</b>.</p> <p>Las entidades con <b>empresas con importe neto de la cifra negocio inferior a 20 millones de euros</b> aplica el mínimo del millón de euros y el límite del 70%.</p>	
56	<p><b>Gastos no deducibles</b> (artículo 15 y artículo 16)</p> <p>i) <b>Donativos, multas y sanciones:</b> en caso de tener contabilizada alguna de estas partidas tenemos que tener en cuenta que se tratan de gastos no deducibles, por lo que debemos realizar un ajuste positivo al resultado contable para llegar a la base imponible. En el caso de donaciones y donativos, si se hubieran realizado a entidades beneficiarias del mecenazgo, darían derecho a una deducción en cuota.</p> <p>ii) <b>Los gastos financieros hasta el 30% del beneficio operativo del ejercicio.</b> No obstante, sí serán deducibles los gastos financieros por importe</p>	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
	<p>de hasta 1.000.000 €. Esta nueva regla sustituyó a la norma de subcapitalización que también limitaba la deducción de los gastos financieros, aunque de manera muy distinta a lo que ahora se regula. Los gastos que no hayan podido ser deducidos se podrán aplicar en los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente. Al permitir la deducción en ejercicios futuros, en la práctica, es una medida que se asimila a la compensación de bases imponibles negativas. Si los gastos financieros netos del período no alcanzan el límite anterior, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros del período se adicionará al límite, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.</p> <p>Es importante chequear las siguientes cuentas contables: (661), (662), (664) y (665) para detectar cuáles son los gastos financieros del ejercicio. Pero hay que tener en cuenta que no se incluyen como gasto o ingreso financiero los intereses devengados y no cobrados de un derecho de crédito objeto de deterioro de valor; las diferencias de cambio que se integren en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y que deriven de cualquier endeudamiento afectado por aplicación del artículo 20 de la ley; las coberturas financieras vinculadas al endeudamiento o los resultados tanto positivos como negativos que correspondan al partícipe no gestor.</p> <p><u>Definición de beneficio operativo:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>+ Resultado de explotación</li> <li>+ Amortizaciones</li> <li>- subvenciones</li> <li>+ Deterioros</li> <li>+ Resultado venta inmovilizado</li> <li>+ Dividendos de entidades participadas al menos en un 5% del capital.</li> </ul> <p>iii) Los <b>gastos financieros derivados de deudas con entidades que forman grupo mercantil</b>, destinados a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para realizar esas operaciones.</p>	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
57	<p><b>Exención por doble imposición interna</b> (artículo 17, artículo 21, DA 1ª y DT 23ª):</p> <p>No tributarán los dividendos recibidos, siempre y cuando se haya mantenido una participación mínima del 5% durante un año, si bien a partir de 2021 esa exención ha quedado reducida al 95%.</p> <p>Adicionalmente, en el caso de transmisión de participaciones en otras sociedades, la exención abarca no solo a la parte de la ganancia correspondiente a reservas que hayan tributado en la transmitida, sino también a la parte del precio que corresponda a plusvalías tácitas.</p> <p>Con carácter general, tampoco serán deducibles las pérdidas derivadas de la transmisión de participaciones en otras empresas que representen más del 5% del capital y se hayan mantenido durante más de un año. La excepción se produce cuando se produce la extinción de la sociedad participada, ya que en ese momento la pérdida sí que es deducible.</p>	
58	<p><b>Exención por doble imposición internacional</b> (artículo 22, artículo 31, artículo 32 y DT 23ª):</p> <p>Si percibimos dividendos procedentes de una participación de, al menos, un 5% de una entidad no residente que hayamos integrado en la base imponible (incompatible con la exención de rentas de fuente extranjera), es posible que podamos deducirnos el impuesto pagado por la filial en el extranjero que corresponda proporcionalmente a los dividendos recibidos. También se podrá aplicar la deducción cuando la compañía haya integrado rentas de una sucursal radicada en el extranjero que hayan sido gravadas allí. En ese caso podrá deducirse la menor de dos: el importe del impuesto satisfecho en el extranjero o el de la cuota correspondiente a esos ingresos que habría que haber pagado si se hubiera obtenido en nuestro país.</p>	
59	<p><b>Deducciones pendientes de ejercicios anteriores</b> (DT 24ª y DT 33ª)</p> <p>El importe de las deducciones por doble imposición que quede pendiente de aplicar por insuficiencia de cuota, se podrá compensar en los 7 ejercicios siguientes.</p> <p>Las deducciones por incentivos pendientes tienen un plazo de compensación, en general, de 10 ejercicios, siendo éste de 15 si corresponden a deducciones por investigación científica e innovación tecnológica y por fomento de las tecnologías de la información y la comunicación.</p>	

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede																						
	Las deducciones pendientes se pueden aplicar incluso después de la desaparición del incentivo, conforme al calendario que hemos visto, si bien habrá de hacerse en los plazos y con los requisitos establecidos por la norma vigente en el ejercicio anterior a su desaparición.																							
60	<p><b>Deducciones vigentes en 2022</b> (artículos 35 a 38)</p> <table border="1" data-bbox="181 629 1331 1070"> <thead> <tr> <th data-bbox="181 629 1094 678"><i>Concepto de deducción</i></th> <th data-bbox="1094 629 1331 678"></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="181 678 1094 712">Investigación y desarrollo (I + D)</td> <td data-bbox="1094 678 1331 712">25-42%</td> </tr> <tr> <td data-bbox="181 712 1094 745">Gastos investigadores cualificados (I + D)</td> <td data-bbox="1094 712 1331 745">17%</td> </tr> <tr> <td data-bbox="181 745 1094 779">Inversiones en inmovilizado material o intangible afectos (I+D+i)</td> <td data-bbox="1094 745 1331 779">8%</td> </tr> <tr> <td data-bbox="181 779 1094 813">Innovación tecnológica (i)</td> <td data-bbox="1094 779 1331 813">12%</td> </tr> <tr> <td data-bbox="181 813 1094 846">Producción cinematográfica española</td> <td data-bbox="1094 813 1331 846">20-18%</td> </tr> <tr> <td data-bbox="181 846 1094 880">Producción cinematográfica extranjera</td> <td data-bbox="1094 846 1331 880">15%</td> </tr> <tr> <td data-bbox="181 880 1094 913">Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales</td> <td data-bbox="1094 880 1331 913">20%</td> </tr> <tr> <td data-bbox="181 913 1094 947">Por contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores</td> <td data-bbox="1094 913 1331 947">3.000 € -variable</td> </tr> <tr> <td data-bbox="181 947 1094 981">Creación empleo discapacitados</td> <td data-bbox="1094 947 1331 981">9.000-12.000€</td> </tr> <tr> <td data-bbox="181 981 1094 1070">Deducción por donativos (art. 20 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo)</td> <td data-bbox="1094 981 1331 1070">35% -40% (si anuales 37,5%)</td> </tr> </tbody> </table> <p data-bbox="181 1115 1331 1361"><b>NOVEDAD PARA 2022 y siguientes:</b> De acuerdo al criterio de la Dirección General de Tributos publicado en las consultas V1510-22 y V1511-22 solo serán aplicables las deducciones pendientes de ejercicios anteriores que consten en las correspondientes autoliquidaciones. Esto supone en la práctica la imposibilidad de rescatar deducciones de ejercicios prescritos, aunque es rescate esté amparado en un informe técnico.</p>	<i>Concepto de deducción</i>		Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%	Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%	Inversiones en inmovilizado material o intangible afectos (I+D+i)	8%	Innovación tecnológica (i)	12%	Producción cinematográfica española	20-18%	Producción cinematográfica extranjera	15%	Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%	Por contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	3.000 € -variable	Creación empleo discapacitados	9.000-12.000€	Deducción por donativos (art. 20 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo)	35% -40% (si anuales 37,5%)	
<i>Concepto de deducción</i>																								
Investigación y desarrollo (I + D)	25-42%																							
Gastos investigadores cualificados (I + D)	17%																							
Inversiones en inmovilizado material o intangible afectos (I+D+i)	8%																							
Innovación tecnológica (i)	12%																							
Producción cinematográfica española	20-18%																							
Producción cinematográfica extranjera	15%																							
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20%																							
Por contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores	3.000 € -variable																							
Creación empleo discapacitados	9.000-12.000€																							
Deducción por donativos (art. 20 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo)	35% -40% (si anuales 37,5%)																							
61	<p><b>Reserva de capitalización</b> (artículo 25):</p> <p>Se tendrá derecho a una reducción en la base imponible del 10% del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:</p> <p>a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años, salvo por la existencia de pérdidas contables.</p> <p>b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance y será indisponible durante 5 años.</p> <p>Para determinar el incremento, no se tendrán en cuenta para el cálculo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Las aportaciones de los socios.</li> <li>- Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.</li> </ul>																							

Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.</li> <li>- Las reservas de carácter legal o estatutario.</li> <li>- Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.</li> <li>- Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.</li> <li>- Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.</li> </ul> <p>En caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser aplicadas en los 2 años inmediatos y sucesivos con el límite del 10% de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas.</p> <p><b>IMPORTANTE:</b> Hemos de revisar si hemos mantenido el requisito de mantenimiento de los fondos propios que nos dio derecho a aplicar la Reserva de Capitalización en ejercicios anteriores. En caso contrario habría que devolver la deducción practicada más intereses de demora en la declaración de Impuesto de Sociedades de este ejercicio.</p> <p><b>NOVEDAD PARA 2019 Y SIGUIENTES:</b> En julio de 2019 la AEAT y la Dirección General de Tributos modificaron su criterio, de forma que la reserva de capitalización pasó a formar parte de los fondos propios a efectos de cálculo de la deducción de la reserva de capitalización en el ejercicio en curso.</p> <p><b>NOVEDAD PARA 2021 Y SIGUIENTES:</b> En su resolución de 22 de septiembre de 2021 el TEAC ha determinado que el orden de aplicación de la reserva de capitalización (aplicación de los saldos procedentes de ejercicios anteriores y el del propio ejercicio) queda a criterio del contribuyente, rectificando así el criterio de la AEAT.</p>	



Nº	Concepto	Sí/No/ No procede
62	<p><b>Reserva de nivelación de bases imponibles</b> (artículo 105):</p> <p>Las ERD podrán minorar su base imponible positiva hasta un 10% de su importe, con un máximo de 1 millón de euros. El objetivo es la compensación de bases imponibles negativas que se generen en cinco años siguientes.</p> <p>La compensación se limita a los 5 años, por lo que si no se generan bases imponibles negativas en los próximos 5 años, el importe de la base imponible que no tributó debe integrarse en la base imponible del período impositivo en que finaliza dicho plazo, lo que supone un diferimiento en la tributación de esa base imponible.</p> <p>En 2021 integraremos la reserva de nivelación de 2016.</p>	

### 3. INFORMACIÓN DE CARÁCTER FISCAL A INCLUIR EN LA MEMORIA

63	<p>Aunque en la actualidad ya no es posible deducir <b>deterioros por las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas</b>, en el caso de que todavía arrastremos deterioros de ejercicios anteriores es necesario informar de las cantidades que en su caso puedan integrarse en la base imponible del periodo, particularmente por reversiones de deterioros de ejercicios anteriores.</p> <p>Conviene informar acerca de la <b>reversión anual del 20% del deterioro que fue deducible</b>, y que volverá a serlo con ocasión de la extinción de la sociedad participada.</p>	
64	<p>Información a incluir por las <b>sociedades adquirentes en operaciones de reestructuración</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ejercicio en el que la entidad transmitente adquirió los bienes amortizables.</li> <li>• Último balance cerrado por la transmitente.</li> <li>• Beneficios fiscales disfrutados por la transmitente sometidos a requisitos en cuya obligación de cumplimiento se habrá subrogado la adquirente.</li> <li>• Relación de bienes adquiridos, que se han incorporado por valor diferente al que figuraba en la transmitente, con expresión de las amortizaciones y provisiones correspondientes.</li> </ul>	
65	<p>Los <b>socios personas jurídicas de las entidades que intervienen en las operaciones de reestructuración</b> deben hacer constar en la Memoria:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Valor contable de valores entregados.</li> <li>• Valor contabilizado de valores recibidos.</li> </ul>	

66	<p>En el caso de <b>Sociedades Patrimoniales</b> (aunque se suprimió el régimen para ejercicios iniciados a partir del 1-1-07, las sociedades que tributaron por este régimen deberán seguir incluyendo las pertinentes menciones en la memoria) o en las que fueron transparentes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Beneficios aplicados a reservas que correspondan a periodos impositivos en los que la sociedad no tributó en régimen de sociedades patrimoniales.</li> <li>• Beneficios aplicados a reservas que corresponden a periodos impositivos en los que la sociedad tributó en este régimen especial.</li> <li>• En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, deben identificarse las reservas aplicadas de entre los dos grupos anteriores.</li> <li>• Cálculos efectuados para distribuir los gastos entre las diferentes fuentes de renta.</li> </ul>	
67	<p>Cualquier sujeto pasivo del Impuesto que haya realizado <b>revalorizaciones contables no incluidas en la base imponible</b>, deberá mencionar en la Memoria lo siguiente: el importe de la revalorización, los elementos afectados y el período o períodos en los que se practicaron. Estos datos habrán de constar en todos los ejercicios en los que permanezcan los activos revalorizados en la entidad.</p>	
68	<p><b>Información relativa a empresas del grupo, multigrupo y asociadas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informar si la sociedad pertenece a un grupo de sociedades, así como el domicilio fiscal de la dominante el Registro Mercantil donde se encuentran depositadas las últimas cuentas consolidadas y la fecha de cierre de las mismas. En caso de no estar obligada a</li> </ul>	

	<p>presentar cuentas consolidadas, indicar la dispensa de consolidación.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inmovilizado adquirido a empresas del grupo y asociadas, amortización y deterioros de estas inversiones.</li> <li>• Información genérica y contable de las sociedades del grupo conforme a los cuadros de abajo.</li> </ul>	
--	---	--

### Información genérica

NIF	Denominación	Domicilio	F. Jurídica	Actividad CNAE	% Capital		% Derechos de voto	
					Directo	Indirecto	Directo	Indirecto

### Información contable

NIF	Capital	Reservas	Otras partidas de patrimonio neto	Valor libro participación	Dividendos recibidos ejercicio

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Correcciones valorativas de las participaciones</li> <li>• Resultado de enajenación de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.</li> </ul>	
--	---	--

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adquisiciones de participaciones de empresas dependientes que nos hayan llevado a catalogarlas como tales.</li> <li>• Contingencias en relación con este tipo de empresas.</li> <li>• Notificaciones efectuadas de acuerdo al cumplimiento del art. 155 de LSC.</li> <li>• Parte del capital que en su caso es poseído por otra empresa, cuando supera el 10%.</li> <li>• Operaciones con partes vinculadas: distinguiendo tipo de operación, volumen de operaciones, saldos con estas empresas, dividendos, avales, etc.. En definitiva cualquier operación realizada indicando naturaleza e importe.</li> <li>• Si la sociedad es la de mayor activo de un grupo por unidad de decisión, se hará la descripción de todas las sociedades y la agregación de los estados financieros.</li> <li>• Negocios conjuntos: explotaciones y activos controlados conjuntamente, indicando la parte del balance, cuenta de P y G, EFE y ECPN que corresponde a cada negocio.</li> </ul>	
69	Sueldos, dietas, remuneraciones, indemnizaciones, aportaciones a planes de pensiones y primas de seguros de vida del personal de alta dirección y de los miembros del Consejo de Administración, así como de anticipos y créditos concedidos.	
70	En el caso de Sociedades Anónimas, participación directa o indirecta de los administradores de la sociedad en capital de otra sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad, así como cargos o funciones que ejercen (Art. 229 Ley Sociedades de Capital).	

71	<p>Las empresas que se acogieron a <b>la deducción por reinversión de beneficios para ERD</b> deberán informar en la memoria de los elementos en los que se materializó la inversión, fecha de puesta a disposición e importe de los beneficios que se reinvierten.</p> <p>Era obligatorio dotar una reserva indisponible con cargo al resultado del ejercicio equivalente al importe de la inversión realizada.</p>	
72	<p>Dotación con cargo al resultado del ejercicio de la <b>reserva de nivelación</b> y de las <b>reserva de capitalización</b>.</p>	

## 4. FORMULACIÓN, APROBACIÓN Y DEPÓSITO DE CUENTAS ANUALES.

### a. Contenido, plazos de formulación, aprobación y depósito de las Cuentas Anuales.

La normativa mercantil obliga a todo empresario a llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, deberá llevar un **libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario** (*art 25 Código de Comercio*) y, además, deberán llevar un **libro de Actas** y un **libro de Registro de Socios** (*art 26, Código de Comercio*).

Siguiendo lo dispuesto en el *art 34, del Código de Comercio*, al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, las cuales comprenderán:

- El balance;
- La Cuenta de Pérdidas y Ganancias;
- La Memoria;
- El Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y Estado de Flujos de Efectivo, salvo para las sociedades que puedan presentar el Balance y Memoria de forma abreviada, ni para las sociedades que puedan aplicar el PGC Pymes.

Cuando el ejercicio social coincida con el año natural los plazos ordinarios son los siguientes:

	<b>Plazo ordinario</b>
Formulación de cuentas anuales.	<b>3 meses</b> , contados a partir del cierre del ejercicio social.  <b><u>31-03-2023</u></b>
Aprobación de cuentas anuales.	<b>6 meses</b> , contados a partir del cierre del ejercicio social.  <b><u>30-06-2023</u></b>
Depósito de cuentas anuales.	<b>1 mes</b> , contados a partir de la aprobación de las cuentas anuales.  <b><u>30-07-2023</u></b>
Presentación de libros ante el R.M.	<b>4 meses</b> , a partir del cierre del ejercicio.  <b><u>30-04-2023</u></b>

## **b. Límites sobre la formulación de Cuentas Anuales**

i. Límites elaboración de cuentas anuales abreviadas

**a) Balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados:** las sociedades en las que, al menos en dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:



- Que el total de las partidas del activo no supere los 4.000.000€. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance;
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 8.000.000€;
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

**b) Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada:** Las sociedades en las que, al menos en dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere los 11.400.000 €. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance;
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 22.800.000 millones ochocientos mil euros;
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

#### ii. Límites elaboración de cuentas anuales para Pymes

Podrán aplicar este Plan General de Contabilidad de Pymes todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, las cuales durante 2 ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos 2 de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere los 4.000.000 €;
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los 8.000.000 €;
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Estos límites deben considerarse a nivel de grupo, por lo que podemos encontrarnos empresas "pequeñas" que pertenecen a la misma familia que posee otras "grandes" y que no puedan aplicar el PGC de PYMES ni el formato abreviado de Cuentas Anuales.

Se da el mismo caso en las empresas asociadas o multigrupo, ya que no se incluyen en la consolidación.

Sí que se podrá aplicar el modelo abreviado si la empresa está incluida en el perímetro de consolidación.

### iii. Obligatoriedad de someter a auditorías las Cuentas Anuales

Estarán exentas de auditar, en general, aquellas empresas que durante dos años consecutivos no hayan sobrepasado dos de los tres límites siguientes:

- Total partidas del activo: 2.850.000 euros;
- Cifra de negocios: 5.700.000 euros;
- Número medio de trabajadores: 50.

Es decir, puede darse el caso de que una empresa obligada a auditar pueda presentar Cuentas Anuales Abreviadas.