



Contabilidad

NOTA TÉCNICA SOBRE INFORMACIÓN FISCAL A INCLUIR EN LA MEMORIA

Leandro Carrillo Lucas

Licenciado en ADE. Miembro de la Sección de Contabilidad





Contenido

1.	Intro	ducción	3
2.	Norm	as de elaboración de cuentas anuales	3
3.	Notas	s específicas de información fiscal en la memoria	4
4.	Nota	4.10 "Impuesto sobre beneficios"	4
5.	Nota	12 "Situación fiscal"	5
6.	Otros	apartados específicos de la Nota 12 "Situación fiscal"	13
	6.1.	Deducción por reinversión de beneficios (art. 42 TRLIS)	13
	6.2.	Diferimiento por reinversión	13
	6.3.	Deducción por reinversión de beneficios (art. 37 Real Decreto Ley 4/2004)	15
	6.4.	Obligaciones de las sociedades patrimoniales (art. 50.4 R.D 537/97)	17
	6.5.	Régimen de las entidades navieras	17
	6.6.	Revaloraciones contables voluntarias	18
	6.7.	Régimen especial de SOCIMIS	19
	6.8.	Actualizaciones de balances 2012	22
	6.9.	Actualización de balance 1996	24
	6.10.	Reservas de inversiones en Canarias	25
	6.11.	Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores	28
	6.12.	Régimen fiscal de la minería	31
	6.13.	Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos	32
	6.14.	Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros	33
	6.15.	Agrupaciones de interés económico y Uniones temporales de empresas	34
7.	Infori	mación en memoria sobre las Reservas	35
8.	Provi	siones y contingencias	35



1. Introducción

Este documento pretende servir de herramienta de apoyo a la hora de confeccionar la memoria de las cuentas anuales individuales, concretamente, la información fiscal que debe recogerse en la misma.

Dado que su principal objetivo es la de ser un documento eminentemente práctico, en el mismo se incluyen, además de los comentarios y referencias a la normativa aplicable, ejemplos de cuadros y párrafos que deben figurar en las notas de la memoria.

Este documento y los comentarios y ejemplos que contiene deben considerarse como una guía de actuación orientativa, por lo que el usuario del mismo, a la hora de desarrollar su trabajo, deberá analizar y establecer, bajo su juicio profesional, la cantidad de información adecuada y suficiente en cada caso particular.

2. Normas de elaboración de cuentas anuales

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

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

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

En el caso particular de la información fiscal que ocupa este documento, la incorporación en las cuentas anuales de un mayor detalle puede ser de utilidad a la hora de aclarar a la Administración las posibles dudas que se le presenten, evitando el requerimiento de información o documentación adicional y que se alarguen los procesos de comprobación. Basándonos en este criterio, se han elaborado los ejemplos que se muestran en los distintos apartados de este documento, pudiendo ser ajustado el detalle de la información en función de las circunstancias específicas de cada caso concreto.

En relación con los dos últimos puntos, referentes a la importancia relativa, comentar que este principio contable sustenta o justifica la posible omisión de la información en la memoria. No obstante, y como se maneja este concepto en auditoría, la importancia relativa tiene dos vertientes, una cuantitativa y otra cualitativa, por lo que puede darse la situación de que



información no significativa cuantitativamente, pueda serlo cualitativamente al venir impuesta por la norma fiscal y las implicaciones que, sobre los estados financieros, pueda tener su no inclusión.

3. Notas específicas de información fiscal en la memoria

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

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

4. Nota 4.10 "Impuesto sobre beneficios"

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

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

A modo de ejemplo, se incluye la siguiente información en memoria.

"4.11 Impuestos sobre beneficios:

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

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

El impuesto corriente es el resultado de la liquidación fiscal del Impuesto sobre el beneficio del ejercicio. Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del Impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, dan lugar a un menor importe del impuesto corriente.

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



espera recuperarlos o liquidarlos.

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

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

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

5. Nota 12 "Situación fiscal"

En esta nota del modelo normal de memoria del Plan General de Contabilidad se establece la información mínima requerida sobre la situación fiscal de la Entidad, que resumimos a continuación:

- Conciliación entre el resultado contable y la base imponible, desglosando las diferencias permanentes y temporarias. El resultado contable comprenderá el obtenido como resultado de los ingresos y gastos de la cuenta de pérdidas y ganancias, así como de los imputados directamente al Patrimonio neto.
- Liquidación del impuesto sobre beneficios: Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Desglose del gasto o ingreso por impuestos sobre beneficios, diferenciando el impuesto corriente y el impuesto diferido. Además, se desglosará entre:
 - El importe proveniente de operaciones continuadas e interrumpidas.
 - El importe registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias y el directamente imputado al patrimonio neto.
- Desglose de los activos y pasivos por impuestos diferidos.
- El importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado en el balance el correspondiente activo por impuesto diferido.
- El importe de las diferencias temporarias imponibles por inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos cuando no se haya registrado en balance el correspondiente pasivo por impuesto diferido, en los términos señalados en la norma de registro y valoración.



- El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido.
- Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como beneficios, deducciones y determinadas diferencias permanentes, así como los pendientes de deducir. En particular, se informará sobre incentivos fiscales objeto de periodificación, señalando el importe imputado al ejercicio y el que resta por imputar.
- Se informará adicionalmente del impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.
- Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.
- Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.
- Información relativa a las provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular, se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.
- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.
- Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

A continuación se muestran ejemplos de los distintos apartados que configuran la información de la *Nota 12 Situación Fiscal*:

12.- SITUACIÓN FISCAL

Consideramos adecuado la inclusión de una introducción mencionando la situación de los ejercicios no prescritos y si existen contingencias fiscales de carácter significativo.

- <u>Ejemplo general</u>.- Si los ejercicios no prescritos se encuentran pendientes de comprobación y no existen contingencias de carácter no significativo:

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

- Ejemplo alternativo. - Ejercicios no prescritos comprobados y contingencias significativas:

La Entidad tiene pendiente de comprobación los impuestos a que está sometida correspondientes a los ejercicios no prescritos, salvo los que se menciona a continuación:



- Impuesto de Sociedades 200X-2
- Impuesto del valor añadido 200X-3
- Etc.
- En la nota 14 PROVISIONES Y CONTINGENCIAS de la presente memoria, se describe el efecto y situación de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria en curso al cierre de ejercicio.

Al margen de lo mencionado en el párrafo anterior, no existen otras contingencias fiscales de cuantía significativa, que, en opinión del Órgano de Administración, pudieran derivarse de la revisión de los ejercicios abiertos a inspección.

<u>Nota</u>: Dado que la memoria contiene una nota específica sobre provisiones y contingencias, hemos optado por derivar esta información a la misma, para que este agrupada con el resto de información de otras provisiones y contingencias –véase apartado 8 de este documento-.

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

12.1 Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios

Concento	Ej. 200X			Ej. 200X-1		
Concepto	Aumentos	Disminuc.	Total	Aumentos	Disminuc.	Total
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio PyG						
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio PN						
Impuesto sobre sociedades PyG Impuesto sobre sociedades PN						
Diferencias permanentes – Detallar						
Diferencias temporales – Con origen en el ejercicio: Detallar Con origen en ejercicios anteriores: Detallar						
Compensación bases imponibles negativas						
Base imponible del ejercicio						

El ejemplo de apartado de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades sería el siguiente:

12.2 Gasto por impuesto sobre sociedades

En el siguiente cuadro se muestra la conciliación entre el resultado contable y el gasto por Impuesto sobre sociedades y la cuota a ingresar o devolver:



Concepto	Ej. 200X	Ei. 200X-1
,	LJ. 200A	LJ. 200A-1
Resultado contable antes de impuestos		
Cuota al 30%		
Impacto diferencias permanentes		
Ajustes en la imposición sobre beneficios		
Deducciones de la cuota:		
Deducción XXXXXXXXXXX		
Total gasto por impuesto reconocido en la		
cuenta de pérdidas y ganancias		
Total gasto por impuesto reconocido en el		
Patrimonio neto		
Ajustes en la imposición sobre beneficios		
Impacto diferencias temporarias		
Créditos fiscales por bases imponibles negativas		
Deducciones activadas		
Cuota Líquida		
Retenciones e ingresos a cuenta:		
Retenciones		
Pagos fraccionados		
Impuesto sobre beneficios a Ingresar o devolver		

Ejemplo de apartado de desglose del gasto por impuesto de sociedades:

El desglose del gasto por impuesto sobre sociedades es el siguiente:

Concepto	200X	200X-1
Impuesto corriente:		
Por operaciones continuadas		
Por operaciones interrumpidas		
Impuesto diferido:		
Por operaciones continuadas		
Por operaciones interrumpidas		
Ajustes en la imposición sobre beneficios		
Total gasto por impuesto sobre beneficios reconocido en la		
cuenta de pérdidas y ganancias		
cuenta de pérdidas y ganancias Concepto	200X	200X-1
	200X	200X-1
Concepto	200X	200X-1
Concepto Impuesto corriente:	200X	200X-1
Concepto Impuesto corriente: Por operaciones continuadas	200X	200X-1
Concepto Impuesto corriente: Por operaciones continuadas Por operaciones interrumpidas	200X	200X-1
Concepto Impuesto corriente: Por operaciones continuadas Por operaciones interrumpidas Impuesto diferido:	200X	200X-1
Concepto Impuesto corriente: Por operaciones continuadas Por operaciones interrumpidas Impuesto diferido: Por operaciones continuadas	200X	200X-1
Concepto Impuesto corriente: Por operaciones continuadas Por operaciones interrumpidas Impuesto diferido: Por operaciones continuadas Por operaciones interrumpidas	200X	200X-1

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

12.3 Impuestos diferidos

Activos por impuesto diferido.-

200Y 1



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

Concepto	Ejercicio 200X	Ejercicio 200X-1
Diferencias temporarias (Impuestos anticipados)		
- Por ajuste de valores negativos de cartera (i)		
- Por ajustes de instrumentos cobertura (i)		
- Por deterioro de participaciones en empresas del grupo (ii)		
- Por 30% amortización no deducible (iii)		
- Etc.		
Bases imponibles negativas		
Deducciones pendientes y otros (iv)		
Total activos por impuesto diferido		

- (i) Corresponden al impuesto anticipado recogido contra en el patrimonio neto por la minoración del valor de los instrumentos de patrimonio de otras empresas y de los instrumentos financieros de cobertura. Estos activos por impuesto diferido, que varían en función de los ajustes por cambios de valor realizados al cierre del ejercicio, se cancelarán cuando se impute a la base imponible el resultado por la enajenación o deterioro de estos elementos.
- (ii) Este impuesto diferido de activo recoge el impuesto anticipado por el ajuste positivo en la base imponible derivado de la no deducibilidad fiscal de parte del deterioro contable. Revertirá cuando se produzca la enajenación o reversión del deterioro de estos elementos.
- (iii) Corresponden a la amortización no deducible por aplicación de la Ley 16/2012, de 27 de Diciembre, que limitó en un 30% la deducibilidad fiscal de las amortizaciones de aquellas entidades que, por sí solas o a través del grupo mercantil al que pertenecen, hayan tenido un volumen de operaciones igual o superior a 10 millones de euros durante el período impositivo inmediato anterior. A partir del ejercicio 2015, los activos por impuesto diferido generados por la amortización no deducible revertirán conforme a uno de los dos criterios previstos en el artículo 7 de la Ley 16/2012, es decir, de forma lineal durante un período de 10 años o durante la vida útil del activo.
- (iv) En el apartado 12.3.2 de esta Nota se expone el plazo máximo de aplicación de las deducciones pendientes de aplicación.

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

- Detalle de los incentivos fiscales aplicados en el ejercicio.

12.3.1 Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio:

Las deducciones de la cuota aplicadas en el cálculo de la cuota del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio son las siguientes:

Concepto	Ejercicio 200X	Ejercicio 200X-1
- Deducción por I+D+it		
- Deducción por donaciones		
- Deducción por creación de empleo minusválido		
- Etc.		
Tota		

- Detalle de los incentivos fiscales pendientes de aplicación

12.3.2. Incentivos fiscales pendientes de aplicación:

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



Concepto	Importe	Vencimiento
- Gastos I+D ejercicio 2014		2032
- Gastos I+D ejercicio 2008		2026
- Protección medio ambiente 2005		2020
- Etc.		2021
Total		

- En el caso de que no hayan podido registrarse los activos por no tener asegurada su reversión (incluyendo cuadro anterior de vencimientos).

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

El detalle de dichos activos no registrados es el siguiente:

Concepto	Importe	Vencimiento
Total		

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

12.3.3. Compromisos en relación con incentivos fiscales:

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

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

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

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

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

Al margen de lo anterior, no existen otros compromisos adquiridos por la Sociedad en relación con los incentivos fiscales aplicados en éste o en anteriores ejercicios que se encuentren pendientes de cumplir.



Pasivos por impuesto diferido.-

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

Concepto	Ejercicio 200X	Ejercicio 200X-1
Diferencias temporarias		
Efecto impositivo subvenciones de capital		
Libertad de amortización		
Reserva de nivelación		
Etc.		
Total pasivos por impuesto dife	rido	

La imputación temporal futura prevista para los pasivos por impuestos diferidos registrados al cierre del ejercicio es la siguiente:

Concepto	200X	200X-1	200X-2	200X-3	200X-4 y siguientes	Total
Efecto impositivo subvenciones						
Libertad de amortización (*)						
Reserva de nivelación						
Etc.						
Total						

(*) La imputación temporal futura de los impuestos diferidos por aplicación de la libertad de amortización dependerá del criterio fiscal adoptado por la Sociedad en cada uno de los próximos ejercicios.

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

Durante el ejercicio se ha producido la modificación del tipo impositivo al que previsiblemente tributará la Sociedad en el futuro, por lo que los activos y pasivos por impuesto diferido han sido ajustados a este nuevo tipo del XX%. La contabilización de esta regularización de los activos y pasivos por impuesto diferido se ha realizado con cargo o abono a la cuenta de resultados como ajuste positivo o negativo en la imposición sobre beneficios, siendo su importe el que se muestra en el cuadro siguiente:

Concepto		Ejercicio 200X	Ejercicio 200X-1
Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios			
Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios			
	Total		
·			

Si la Sociedad tributa en distintas jurisdicciones fiscales, se informará sobre el impuesto a pagar en cada una de ellas, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados

La información relativa al impuesto de sociedades a pagar en las distintas jurisdicciones fiscales en las que opera la Sociedad, así como de las retenciones y pagos a cuenta soportados, es la siguiente:

Concepto	País 1	País 2	País 3	Total
Ejercicio 200X				
Impuesto de sociedades a pagar				
Retenciones				
Pagos a cuenta				
Total cuota a pagar				



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

Por ejemplo, y aun cuando el modelo de memoria no solicita la inclusión en la memoria de la siguiente información, consideramos que, a los efectos de la información fiscal, esta información es relevante y cada vez es más común incluirla en la memoria de las cuentas anuales.

12.4 Saldos con Administraciones públicas:

Los saldos con Administraciones Públicas al cierre del ejercicio son los siquientes:

Concepto	Ejercicio 200X	Ejercicio 200X-1
Activos		
Hacienda pública deudora por IVA		
Hacienda pública deudora por IS		
Total		
Pasivos		
Hacienda pública acreedora por IS		
Hacienda pública acreedora IVA		
Hacienda pública acreedora IRPF		
Organismos de la Seg. Social acreedores		
Total		

En la memoria también debe de informarse sobre cualquier circunstancia de carácter significativo relacionada con otros tributos. Los ejemplos de párrafo serían los siguientes.

- En el caso de que no existan contingencias significativas:

12.5 Otros tributos

En los ejercicios pendientes de comprobación, la sociedad no tiene contingencias de carácter significativo en relación con otros tributos.

- En el caso de que existan pasivos o contingencias significativas:

12.5 Otros tributos

La Sociedad ha reconocido un pasivo por la liquidación por parte del Ayuntamiento de XXXXXXXX de cuotas de IAE del ejercicio 200X-1 por un importe total, comprensivo de cuotas, intereses y sanciones, de XXXXXXX euros.

Por otra parte, y durante el ejercicio, este mismo Ayuntamiento ha iniciado un procedimiento de comprobación del IBI y el ICIO del ejercicio 200X-2, del que podrían derivarse pasivos contingentes significativos. A fecha de formulación de las cuentas anuales no se dispone de información adicional sobre este procedimiento, por lo que no es posible estimar los eventuales efectos que podría tener sobre la situación financiera y los resultados de la Sociedad.



6. Otros apartados específicos de la Nota 12 "Situación fiscal"

A continuación se recogen algunos ejemplos de situaciones particulares que, debido a las exigencias de la normativa fiscal, deben ser recogidas en la memoria. En este trabajo se ha optado por incluir esta información específica como apartados dentro de la Nota 12 "Situación Fiscal".

En cuanto a los regímenes fiscales especiales solo hemos incluido ejemplos de aquellos que, en su articulado, requieren informar en la memoria, no obstante, si el usuario, basándose en su juicio profesional, considera que es necesario incluir información no obligatoria, deberá mencionarlo en el apartado correspondiente.

6.1. Deducción por reinversión de beneficios (art. 42 TRLIS)

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

El apartado modelo sería el siguiente:

12.X Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios: 12.X.1 Del ejercicio 20XX: La Sociedad obtuvo en el ejercicio XXXX beneficios extraordinarios por la enajenación de elementos de inmovilizado material por los que tiene derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 del RDL 4/2004, según el siguiente detalle: Base Imponible Importe Corrección Elemento Beneficio venta transmisión monetaria imputada Totales 2.- El importe obtenido en la transmisión, que ascendió a XXXXX euros, fue reinvertido en el ejercicio XXXX en la adquisición del siguiente elemento: Fecha Proveedor Descripción **Importe** Total

Referencia normativa: Artículo 42 RDL 4/2004.

6.2. Diferimiento por reinversión

Este incentivo fiscal recogido en el artículo 21 de la Ley 35/1995, permitía diferir la integración en la base imponible de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales siempre que se realizara una reinversión de las mismas. Asimismo, el artículo 38 del RD 537/1997,



establecía los requisitos formales de la aplicación de este beneficio fiscal, que consisten en la inclusión en la memoria, mientras dure la incorporación de la renta a la base imponible, de la siguiente información:

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

A continuación se muestra un ejemplo de nota a incluir en la memoria:

12.X Integración diferida en la base imponible de beneficios extraordinarios:

En el ejercicio de XXXX, la Sociedad, acogiéndose a los beneficios del derogado artículo 21 de la Ley 43/1995, no integró en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los beneficios obtenidos en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales del inmovilizado material cuyos datos seguidamente se detallan:

Concepto	Importe de la Transmisión	Beneficio de la venta	Corrección de la inflación	Base imponible Diferida
Terrenos solares y bienes naturales				
Construcciones				
Total				

En cumplimiento de lo ordenado por el artículo 38 del R.D. 537/1997, de 14 de Abril, se hace constar lo siguiente:

- 1.- Que el importe de la renta acogida en el ejercicio XXXX al régimen previsto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley 43/1995 fue de XXXX euros.
- 2.- Que, de conformidad con lo previsto en el artículo 21.3 de la Ley 43/1995, la Sociedad optó por integrar la renta a la que se refiere el punto anterior en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materializó la reinversión.
- 3.- Que el importe obtenido en las transmisiones cuya renta se difirió, que ascendió a XXXXXX euros, fue invertido durante los años XXXX y XXXX en la construcción de una nave industrial, cuyo coste total ascendió a XXXXXXXX euros.
- 4.- Que el importe de la renta positiva diferida que ha sido incorporada a la base imponible y los ejercicios en que ha tenido lugar la incorporación, son los que se expresan en el siguiente cuadro:

Ejercicios	Renta positiva incorporada
Total	



5.- Que el importe de la renta positiva que está pendiente de incorporar a la base imponible y las cantidades que corresponderá incorporar en cada período impositivo, es la que seguidamente se detalla:

Ejercicios	Renta positiva a incorporar cada año	Renta positiva total a incorporar
TOTAL		

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

6.3. Deducción por reinversión de beneficios (art. 37 Real Decreto Ley 4/2004)

Este beneficio fiscal creado para fomentar la capitalización de las entidades de reducida dimensión mediante la reinversión de los beneficios obtenidos en elementos patrimoniales y la creación de una reserva indisponible, estuvo en vigor durante los ejercicios 2013 y 2014.

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

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

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

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

Los ejemplos de información serían los siguientes:

- En la nota 3.- "Aplicación de resultados", incluirá un párrafo informando de la aplicación del resultado para constituir la reserva indisponible.

3.- Aplicación de resultados

El Órgano de Administración formulará a la Junta General Ordinaria correspondiente la siguiente propuesta de distribución del resultado obtenido en el ejercicio, siendo la aprobada para el ejercicio anterior la que igualmente se expresa:

Base de reparto	Importe 20XX	Importe 20XX-1
Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias		
Total		



Aplicación	Importe 20XX	Importe 20XX-1
A reserva por inversión de beneficios artículo 37 LIS (2013) A reserva por inversión de beneficios artículo 37 LIS (2014) A reservas voluntarias		
Total		

La Sociedad ha aplicado para el cálculo del impuesto sobre beneficios devengado en los ejercicios 2014 y 2013 la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, siendo uno de los requisitos para su aplicación la dotación de una reserva indisponible por el importe de la base de deducción.

- En la nota 9 de Fondos Propios se mencionará el concepto e importe de las reservas indisponibles.

9.X Reserva indisponibles artículo 37 LIS:

La Sociedad, en cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción del artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tiene constituidas reservas indisponibles por importe de XXXXXX euros, cuyo detalle, ejercicio de constitución y plazos de indisponibilidad se detallan en la Nota 12.X de la presente Memoria.

12.X Deducción por inversión de beneficios (art. 37 RDL 4/2004)

En cumplimento de lo dispuesto en el artículo 37.8 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Ley 4/2004, se informa de lo siguiente:

12.X.1 Ejercicio XXXX:

- 1.- Durante el ejercicio XXXX la Sociedad obtuvo un beneficio antes de impuestos de XXXX euros y efectuó inversiones en inmovilizados materiales nuevos por importe de XXXX euros, superior al beneficio antes de impuestos.
- 2.- La Sociedad decidió aplicar la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a la totalidad de las inversiones acogibles, siendo la base de la deducción la totalidad del beneficio antes de impuestos.
- 3.- Las inversiones realizadas, afectas al 100% a la actividad económica de la Sociedad, fueron las siguientes:

Elemento	Importe	Fecha de adquisición	Fecha de afección
Totale	?5		

4.- La aplicación de la deducción exige a la Sociedad la dotación de una reserva indisponible por el importe de la base de la deducción, es decir, XXXX euros, lo que se cumplió con las dotaciones de la distribución de resultados del ejercicio XXXX. Por otra parte, la situación al cierre del ejercicio de estas reservas indisponibles es la siguiente:

Concepto	Ejercicio dotación	Saldo 2014	Saldo 2013	Plazo permanencia
Dotación 2013 deducción art. 37 LIS	2014			Ejercicio 2018
Total				

Referencia normativa: artículo 37 del RDL 4/2004.



6.4. Obligaciones de las sociedades patrimoniales (art. 50.4 R.D 537/97)

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

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

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

En el caso de que existan reservas dotadas con beneficios que tributaron en el régimen de transparencia fiscal, consideramos que la Sociedad debe mencionar en la memoria el ejemplo siguiente:

12.X Menciones previstas en el art. 50.4 del R.D. 537/97:

Al cierre del ejercicio la Sociedad mantiene reservas dotadas con beneficios que tributaron en el régimen de transparencia fiscal por importe de XXXXXX euros (mismo importe al cierre del ejercicio anterior). El detalle de los saldos y movimientos de las reservas, identificando el ejercicio de origen y su régimen de tributación, es el siquiente:

Ejercicio	Reserva constituida	Dispuesto ej. anteriores	Dispuesto ejercicio	Sdo. al cierre del ejercicio	Régimen tributación
Totales					

Referencia normativa: artículo 50 del RD 537/1997.

6.5. Régimen de las entidades navieras

En este régimen especial para entidades navieras la base imponible se determina por un método de estimación objetiva en función del tonelaje transportado, asimismo, la renta positiva o negativa derivada de la transmisión de un buque afecto a este régimen, también se incluye en la base imponible de este método de estimación objetiva.

A efectos del cómputo de la base imponible de la renta derivada de la transmisión, debe diferenciarse según el momento de la afección del buque a este régimen: desde o después de su adquisición.

Esta diferenciación es aplicada a la hora de determinar si la renta obtenida se integra en la base imponible del método de estimación objetiva o en la parte general, es decir, si el buque esta



afecto desde su adquisición, la renta obtenida formará parte de la base imponible que resulta de aplicar la escala del régimen de estimación objetiva, en caso contrario, la renta generada hasta su afección al régimen se integrará en la base imponible del régimen general.

En este último caso, es necesario diferenciar en el balance o en la memoria esta situación, en concreto, en el primer ejercicio en que sea de aplicación el régimen especial, o en el que se hayan adquirido los buques usados, la Sociedad está obligada a constituir una reserva indisponible por la renta generada hasta ese momento, para que, cuando se produce la venta posterior, ésta se integre en la parte general de la base imponible.

No obstante, el artículo 114.2 de la LIS, establece una alternativa para no tener que constituir esta reserva indisponible, y que consisten en mencionar en la memoria los aspectos siguientes:

- a) La diferencia entre el valor normal de mercado y el valor neto contable de cada uno de los buques afectados por esta regla (renta generada hasta el momento de la afección).
- b) La información anterior debe realizarse de forma separada para cada buque.

Esta información se incluirá en el primer ejercicio que sea de aplicación el régimen, y se mantendrá durante todos los ejercicios que la Sociedad mantenga la titularidad de los mismos.

Aun cuando el artículo 114.2 plantea la dotación de la reserva indisponible o la inclusión en la memoria como alternativas, en nuestra opinión podríamos encontrarnos en una de estas situaciones en las que la relevancia de la información obliga a mencionarla igualmente en la memoria. Además, en el apartado 9.4. e) del modelo de la memoria del PGC, establece la necesidad de informar de aquellas circunstancias que restringen la disponibilidad de las reservas.

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

12.X Información relativa a los buques afectos a régimen especial de las entidades navieras:

En relación con los buques que no han estado afectos al régimen especial desde su adquisición, se informa de lo siguiente:

Buque	Valor de mercado	VNC	Diferencia (VM-VNC)	Reserva indisponible	Fecha adquisición	Fecha afección
Totale	es					

- Referencia normativa: artículo 114 de la Ley 27/2014.
- Referencia normativa anterior: artículo 125 del RDL 4/2004.

6.6. Revaloraciones contables voluntarias

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

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



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

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

12.X Revalorizaciones contables voluntarias practicadas:

La Sociedad mantiene en su activo elementos que han sido revalorizados de forma voluntaria y cuya renta generada no ha sido integrada en la base imponible del ejercicio de la revaloración. La información correspondiente a estos elementos es la siguiente:

Ejercicio revalorización	VNC	V. Adq. original	Importe revalorizado
les			
	revalorización	revalorización VNC	revalorización VNC original

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

6.7. Régimen especial de SOCIMIS

Las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión Inmobiliaria (SOCIMIs) son sociedades que se utilizan como vehículos de inversión inmobiliaria, y que disfrutan de un régimen fiscal especial regulado en los artículos 8 a 13 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

En el artículo 11 de la Ley 11/2009, se establecen los obligaciones información de este régimen, en donde, crearán un apartado con la denominación "Exigencias informativas derivadas de la condición de SOCIMI, Ley 11/2009", en la que se incluirá los puntos siguientes:

- a) Reservas procedentes de ejercicios anteriores a la aplicación de este régimen fiscal.
- b) Reservas procedentes de ejercicios en los que se haya aplicado éste, diferenciando la parte de que procede de rentas sujetas a tipo de gravamen del cero por ciento, o del 19 por ciento, respecto de aquellas que, en su caso, hayan tributado al tipo general de gravamen.
- c) Dividendos distribuidos con cargo a beneficios de cada ejercicio en que ha resultado aplicable el régimen fiscal, , diferenciando la parte de que procede de rentas sujetas a tipo de gravamen del cero por ciento, o del 19 por ciento, respecto de aquellas que, en su caso, hayan tributado al tipo general de gravamen.
- d) En caso de distribución de dividendos con cargo a reservas, designación del ejercicio del que procede la reserva aplicada y si las mismas han estado gravadas al tipo de gravamen del cero por ciento, del 19 por ciento o al tipo general.
- e) Fecha de acuerdo de distribución de los dividendos a que se refiere las letras c) y d) anteriores.



- f) Fecha de adquisición de los inmuebles destinados al arrendamiento y de las participaciones en el capital de entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 11/2009.
- g) Identificación del activo que se computa dentro del 80% da que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de esta Ley.
- Reservas procedentes de ejercicios en que ha resultado aplicable el régimen especial establecido en esta Ley, que se han dispuesto en el período impositivo, que no sea para su distribución o para compensar pérdidas, identificando el ejercicio del que proceden dichas reservas.

Las menciones en la memoria anual establecidas en las letras a) y b) anteriores deberán ser efectuadas mientras existan reservas a que se refieren dichas letras.

El ejemplo propuesto de información en memoria sería el siguiente:

- En la nota 3 "Aplicación de resultados" habrá que mencionar la obligación de distribuir dividendos por parte de la Sociedad.

3.- Distribución de resultados

".../...3.x Régimen especial SOCIMI

Según lo establecido en el artículo 6 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, modificada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, la Sociedad está obligada a distribuir dividendos a sus accionistas, una vez cumplidas las obligaciones mercantiles que correspondan, del beneficio obtenido en el ejercicio, debiéndose acordar su distribución dentro de los seis meses siguientes a la finalización del ejercicio, en la forma siguiente:

- a) El 100 por 100 de los beneficios procedentes de dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por las entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de la Ley 11/2009.
- b) Al menos el 50 por ciento de los beneficios derivados de la transmisión de inmuebles y acciones o participaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de la Ley 11/2009, realizadas una vez transcurridos los plazos a que se refiere el apartado 3 del artículo 3 de esta Ley, afectos al cumplimiento de su objeto social principal. El resto de estos beneficios deberá reinvertirse en otros inmuebles o participaciones afectos al cumplimiento de dicho objeto, en el plazo de los tres años posteriores a la fecha de transmisión. En su defecto, dichos beneficios deberán distribuirse en su totalidad conjuntamente con los beneficios, en su caso, que procedan del ejercicio en que finaliza el plazo de reinversión. Si los elementos objeto de reinversión se transmiten antes del plazo de mantenimiento establecido en el apartado 3 del artículo 3 de esta Ley, aquellos beneficios deberán distribuirse en su totalidad conjuntamente con los beneficios, en su caso, que procedan del ejercicio en que se han transmitido.

La obligación de distribución no alcanza, en su caso, a la parte de estos beneficios imputables a ejercicios en los que la sociedad no tributaba por el régimen fiscal especial establecido en esta Ley.

c) Al menos el 80 por ciento del resto de los beneficios obtenidos.

El dividendo deberá ser pagado dentro del mes siguiente a la fecha del acuerdo de distribución.

- En la nota 4 "Normas de registro y valoración", en su apartado Impuesto sobre beneficios, se resumirá el régimen especial aplicado a las SOCIMIS.

4.- Normas de registro y valoración

".../...4.10 Impuestos sobre beneficios



La Sociedad ha optado por aplicar, desde el XX de XXXX de XXXX, el régimen fiscal especial propio de las SOCIMIs, por lo que tributa al tipo de gravamen del 0% en el Impuesto sobre Sociedades. No obstante, la Sociedad tributará a un tipo de gravamen especial del 19% sobre el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos a los accionistas cuya participación social de la entidad sea igual o superior al 5%, y cuando dichos dividendos, en sede de su socios, estén exentos o tributen a un tipo de gravamen inferior al 10%.

- Por último, en la nota de Situación fiscal habrá que incluir un apartado para cumplir con las exigencias del artículo 11 de la Ley 11/2009.

12.X Exigencias informativas derivadas de la condición de SOCIMI, Ley 11/2009, modificada por la Ley 16/2012:

a)	La Sociedad mantiene en sus fondos propios las reservas procedentes de ejercicios anteriores a
	la aplicación del régimen especial siguientes:

Ejercicio	Importe
Totales	

b) La Sociedad mantiene en sus fondos propios las reservas procedentes de ejercicios en los que se haya aplicado del régimen especial siguientes:

Ejercicio	Importe
Total	es

c) Los dividendos distribuidos con cargos a beneficios en cada ejercicio que ha sido aplicado el régimen especial son los siguientes:

Ejercicio	Rentas al 0%	Rentas al 19%	Rentas tipo general	Fecha acuerdo
Totale	s			

d) Los dividendos distribuidos con cargos a reservas en cada ejercicio que ha sido aplicado el régimen especial son los siguientes:

Ejercicio	Rentas al 0%	Rentas al 19%	Rentas tipo general	Fecha acuerdo
Totales				

e) La información sobre los inmuebles destinados al arrendamientos y participaciones en el capital en otras SOCIMIs:

Concepto	Fecha de adquisición	Valor contable
Inmuebles		
Participación SOCIMIs		
Totales		

Los activos que computan dentro del 80% al que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 11/2009 son los que se muestran en el cuadro anterior.

f) La información sobre las Reservas procedentes de ejercicios sujetos al régimen especial, que han sido dispuestas durante el ejercicio, es la siguiente:



Ejercicio procedencia	Importe reserva	Importe dispuesto en el ejercicio
Totales		

<u>Nota</u>: Cuando no exista información en algunos de los aparatos anteriores, se mencionará la no existencia.

Referencia normativa: artículo 11 de la Ley 16/2009.

•

6.8. Actualizaciones de balances 2012

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

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

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

- a) Los criterios empleados en la actualización, con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas.
- b) El importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.
- c) El movimiento en el ejercicio de la cuenta de reserva de revalorización, indicando el saldo inicial y final y los aumentos y disminuciones de la cuenta experimentados en el ejercicio, explicando la causa justificativa de la variación.

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

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

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

4.2 Inmovilizado material

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

De acuerdo a lo mencionado en la consulta 5 del BOICAC 92, este nuevo valor actualizado es considerado como una actualización del coste histórico, sin que esta modificación suponga un cambio



de criterio contable ni un menoscabo del principio de uniformidad.../..."

- Por otra parte, en el apartado 9.X de Fondos propios realizará una mención de la reserva indisponible constituida en el registro de la actualización.
- 9.X) Reserva actualización de balances artículo 9 de la Ley 16/2012:

La Sociedad, en cumplimiento de los requisitos exigidos para la actualización de balances del artículo 9 de la Ley 16/2012, mantiene constituida una reserva indisponible por importe de XXXXXX euros, cuyo detalle, ejercicio de constitución y plazos de indisponibilidad se detallan en la Nota 12.X de la presente Memoria.

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

5.- Inmovilizado material

".../...En el inmovilizado material se encuentran elementos cuyo valor ha sido incrementado por la aplicación la actualización de balances de la Ley 16/2012. Como resultado de la actualización, estos elementos, que figuraban en el activo del balance por la cantidad de XXXXXX euros, aumentaron su valor en un importe de XXXXXX euros. La información correspondiente a estos elementos se expone en la nota 12.X de la presenta memoria.../..."

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

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

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

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

La información correspondiente a los elementos sobre los que se aplicó la actualización de su valor es la siguiente:

Ejercicio 20XX:

Elemento	VNC original	Incremento de valor	Am Ac. Increm. valor	Efecto neto (i)	Efecto dotación amort. (ii)
Totales					



Ejercicio 20XX-1:

Elemento	VNC original	Incremento de valor	Am Ac. Increm. valor	Efecto neto (i)	Efecto dotación amort. (ii)
Totales					

⁽i) Efecto neto: Diferencia, al cierre del ejercicio, entre el incremento de valor del elemento y la amortización acumulada practicada sobre este incremento desde el ejercicio 2013.

Como se aprecia en los cuadros anteriores, el efecto de la actualización sobre las amortizaciones de este ejercicio y el anterior es de XXXXX y XXXXX euros respectivamente.

Por último, los saldos y los movimientos de las reservas de revalorización en este ejercicio y en el anterior son los siguientes:

Concepto	Saldo inicial 200X-1	Aplicación o traspaso	Sdo. final 200X-1 / Sdo. Inicial 200x	Aplicación o traspaso	Saldo final 200X
Rva. Revalorización Ley 16/2012					
Totales					
1014103					

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

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

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

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

6.9. Actualización de balance 1996

En el ejercicio 1996, mediante el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, se aprobó, una actualización de balances para proceder a la revalorización del inmovilizado material (artículo 5), cuyas normas se desarrollaron posteriormente en el Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre.

En el artículo 17 de este Real Decreto 2607/1996, se establece la información requerida en memoria de aquellas Sociedades que se acojan a esta actualización. En particular:

⁽ii) Efecto dotación amortización: Efecto sobre la dotación a la amortización del ejercicio producido como consecuencia del incremento de valor de estos elementos.



- a) Criterios empleados en la actualización con indicación de las partidas de las cuentas anuales afectadas.
- b) Movimiento durante el ejercicio de la cuenta «Reserva de revalorización Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio», indicando:
 - 1.º Saldo inicial.
 - 2.º Aumentos del ejercicio.
 - 3.º Disminuciones y traspasos a capital, o a otras partidas en el ejercicio, con indicación de la naturaleza de esa transferencia.
 - 4.º Saldo final.
- c) Tratamiento fiscal de la partida «Reserva de revalorización».
- d) En relación con los elementos objeto de actualización se deberá informar sobre:
 - 1.º Ley que lo autoriza.
 - 2.º Importe de la actualización para cada partida del balance, indicando los elementos más significativos.
 - 3.º Efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización y, por tanto, sobre el resultado del próximo ejercicio.
 - 4.º Importe de las actualizaciones netas acumuladas, al cierre del ejercicio, realizadas al amparo del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, y el efecto de dichas actualizaciones sobre la dotación a la amortización y a las provisiones en el ejercicio.

Esta información en la memoria de las cuentas anuales deberá incluirse en cada uno de los ejercicios en que los elementos actualizados se hallen en el patrimonio de la Sociedad.

Esta actualización de balances también requiere la inclusión de un epígrafe denominado «Reservas de revalorización» en la agrupación correspondiente a los fondos propios del pasivo del balance, con el importe correspondiente a la actualización practicada, neta del gravamen único de actualización.

Al ser esta actualización similar a la descrita en el apartado anterior, no incluimos un ejemplo de nota de la memoria, pues bastará con realizar una simple adaptación del ejemplo anterior.

- Referencia normativa: artículo 17 RD 2607/1996.
- Referencia normativa: artículo 17 RDL 7/1996.

6.10. Reservas de inversiones en Canarias

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

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



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

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

- En la nota 3.- "Aplicación de resultados", incluirá un párrafo informando de la aplicación del resultado a constituir la reserva de inversiones en Canarias.

3.- Aplicación de resultados

".../...La Sociedad ha aplicado para el cálculo del impuesto sobre beneficios devengado en el presente ejercicio la reducción en la base imponible por el 90% de los beneficios destinados a la Reserva para Inversiones en Canarias, siendo uno de los requisitos para su aplicación la dotación de una reserva indisponible por el importes de la base de deducción, motivo por el cual el Órgano de Administración propone la aplicación de la parte del resultado del ejercicio a la citada reserva (XXXX euros)..../..."

Por otra parte, en el apartado 9.X de Fondos propios realizará una mención a las reservas en inversiones en Canarias constituidas.

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

La Sociedad, en cumplimiento de los requisitos exigidos para la actualización de balances del artículo 9 de la Ley 16/2012, mantiene constituida una reserva indisponible por importe de XXXXXX euros, cuyo detalle, ejercicio de constitución y plazos de indisponibilidad se detallan en la Nota 12.X de la presente Memoria.

- La descripción de los elementos sujetos a permanencia podrá incluirse, indistintamente, en la nota correspondiente a estos elementos o en la nota de Situación fiscal. Nuestro criterio en este documento ha sido el agrupar todos estos aspectos fiscales dentro de la nota de Situación fiscal, al objeto de simplificar el seguimiento de estos aspectos fiscales. No obstante, en la nota específica de estos elementos habrá que realizar una mención sobre la obligación de permanencia y referenciar a la nota de Situación fiscal. Por ejemplo:

5.- Inmovilizado material

".../...En el inmovilizado material existen elementos sujetos al requisito de permanencia de la Reserva de inversiones en Canarias por importe XXXXX euros, cuyo detalle correspondiente se muestra en la nota 12.X de la presenta memoria.../..."



12.X Reserva para inversiones en Canarias

La Sociedad ha aplicado en este y en ejercicios anteriores reducciones en la base imponible por el 90 % de los beneficios destinados a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Las dotaciones a esta Reserva deben de materializarse en inversiones acogibles en un plazo máximo de 3 años contados desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se hubiera efectuado la dotación. Al cierre del ejercicio se encuentran sujetas al requisito de permanencia las inversiones en inmovilizado y en Deuda Pública Canaria que se indican a continuación:

Inmovilizado material

	Elemento	Fecha adquisición	Importe
	Total	25	
<u>Deuda pública canaria</u>			
	Elemento	Fecha adquisición	Importe
	Totale	es	

Según el requisito de permanencia del artículo 27.8 de la citada Ley, la Sociedad debe mantener estas inversiones 5 años desde la fecha de materialización.

Las cantidades dotadas a la RIC, los importes materializados en las inversiones realizadas desde el ejercicio 200X-, los importes pendientes de materialización y las cantidades no materializadas por sobrepasar el plazo máximo de materialización son los siguientes:

Concepto	RIC 200X-5	RIC 200X-4	RIC 200X-3	RIC 200X-2	RIC 200X-1	RIC 200X	Total
Dotación							
Materialización 200X-5							
Materialización 200X-4							
Materialización 200X-3							
Materialización 200X-2							
Materialización 200X-1							
Materialización 200X							
NO materializado							
Totales							

- En el caso de que no se hubiera materializado la totalidad de las inversiones:

Al cierre del ejercicio 200X y por no haberse materializado las inversiones de la RIC en el periodo legalmente exigido, la Sociedad ha reconocido una pérdida de beneficios fiscales en base imponible por importe de XXXXX euros (XXXXX euros en 200X-1).

Referencia normativa: artículo 27 Ley 19/1994.



6.11. Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores

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

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

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

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

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

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

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

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

- La memoria de las cuentas anuales contiene un apartado que recoge la información relativa a las operaciones de reestructuración empresarial realizadas durante el ejercicio y que se denomina *Nota 19.- "Combinaciones de negocios"*. Con la finalidad de facilitar al usuario de las cuentas anuales la comprensión de la operación de reestructuración, y aunque contraría el criterio seguido en este documento, consideramos más apropiado unificar en esta nota la información fiscal requerida en el artículo 86 de la Ley 27/2014. Evidentemente, la inclusión en una u otra nota dependerá del juicio profesional de cada uno.
- Este ejemplo se ha realizado sobre una operación de fusión por absorción.

19.- Combinaciones de negocios

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



El proceso de fusión ha sido aprobado en la Junta General Extraordinaria de Socios celebrada el X de Julio de 20XX, considerándose ésta como la fecha de adquisición. Por su parte y de acuerdo con lo establecido en el R.D. 1159/2010, de 17 de Septiembre, la fecha de la fusión a efectos contables es el 1 de Enero de 20XX, toda vez que las sociedades fusionadas formaban parte de un Grupo de empresas.

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

El proceso de fusión ha sido aprobado en la Junta General Extraordinaria de Socios celebrada el X de Julio de 20XX, considerándose ésta como la fecha de adquisición. Por su parte y de acuerdo con lo establecido en el R.D. 1159/2010, de 17 de Septiembre, la fecha de la fusión a efectos contables coincide con la fecha de adquisición, toda vez que las sociedades fusionadas no formaban parte de un Grupo de empresas con anterioridad a la misma.

- A continuación se describirá los motivos que fundamentan la operación.

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

- Párrafo sobre la valoración de los activos adquiridos y pasivos asumidos.
- En el caso de que las Sociedades formarán parte del Grupo con anterioridad.

De acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración 21º del PGC, los activos adquiridos y los pasivos asumidos han sido valorados por su valor contable que tenían en la sociedad absorbida. En consecuencia, no se han incorporado a los libros de contabilidad de la adquirente bienes por valor diferente al que figuraba en los libros de la entidad transmitente.

- En el caso de que las Sociedades no formarán parte del Grupo con anterioridad.

De acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración 19ª del PGC, los activos adquiridos y los pasivos asumidos han sido valorados por su valor razonable. La diferencia positiva entre el coste de la combinación de negocios y el patrimonio adquirido, que se corresponde con el valor razonable de los activos identificados adquiridos menos los pasivos asumidos, ha sido registrado como fondo de comercio.

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

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

En cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en el artículo 86 de la Ley 27/2004, de 27 de noviembre, por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la información requerida es:

a) El detalle de los bienes transmitidos de la entidad absorbida a la absorbente y su fecha de adquisición como resultado de la fusión es el siguiente:

Elemento	Fecha adquisición	Valor de adquisición	Amortización Acumulada	Valor en libros (i)	Valor razonable (ii)
Totales					

(i) Valor en libros de la sociedad transmitente en el momento de la adquisición que se obtiene



de la diferencia entre el valor de adquisición original y su amortización acumulada.

- (ii) En el caso de que los activos se hayan integrado por su valor razonable (NRV 19ª).
- b) El balance de la sociedad absorbida al 31 de diciembre de 20XX-1, cuyas partidas han sido integradas en el proceso de fusión es el que se muestra a continuación.

(incluir balance de fusión de la sociedad transmitente)

- En el caso de que no se incorpore ningún bien por un valor diferente al que tenía en la sociedad transmitente, mencionaremos el párrafo siguiente:
 - c) No se ha incorporado a los libros de contabilidad ningún bien por un valor diferente a aquél por el que figuraban en los de las entidades transmitentes con anterioridad a la realización de la operación.
- Si la sociedad ha asumido compromisos por los beneficios fiscales disfrutados por la sociedad transmitente:
 - d) Respecto de beneficios fiscales disfrutados por la entidad transmitente, únicamente mencionar que la entidad adquirente se ha subrogado en el cumplimiento de todos los requisitos fiscales de la entidad transmitente. Los compromisos adquiridos por la Sociedad son los siguientes:

(Descripción de los compromisos)

- Si la sociedad no ha asumido compromisos por los beneficios fiscales disfrutados por la sociedad transmitente tendremos el párrafo alternativo siguiente:
 - d) Respecto de beneficios fiscales disfrutados por la entidad transmitente, únicamente mencionar que la entidad adquirente se ha subrogado en el cumplimiento de todos los requisitos fiscales de la entidad transmitente. La entidad transmitente no ha traspasado ningún beneficio fiscal a la entidad absorbente.

Por último, la entidad adquirente podrá optar, con referencia a la segunda y posteriores memorias anuales, por incluir la mera indicación de que dichas menciones figuran en la primera memoria anual aprobada tras la operación, que deberá ser conservada mientras concurra la circunstancia mientras los elementos integrados en el balance permanezcan en el mismo. Esta propuesta de información posterior sí la incluiremos como un apartado dentro de la nota de Situación fiscal.

- Continuando con el ejemplo anterior:

12.X Obligaciones de información del artículo 86 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

El XX de XXXX de 20XX y mediante escritura autorizada por el Notario Don XXXXXX, bajo el número XXXX de su protocolo, se elevaron a público los acuerdos de fusión por absorción de la Mercantil XXXX, S.L. (sociedad transmitente), que quedó disuelta y extinguida sin liquidación, desapareciendo del tráfico jurídico y traspasando en bloque todos los elementos patrimoniales integrantes de su activo y pasivo a XXXXXXX, S.L. (sociedad adquirente), que se subrogó plenamente en cuantos derechos y obligaciones procedían de la absorbida. La operación se acogió al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores regulado en el artículo 86 de la Ley 27/2014, de 27 de



noviembre, por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y cumple en consecuencia las condiciones exigidas para disfrutar del citado régimen.

Dando cumplimiento a los requisitos de información establecidos en el artículo 86 de la citada Ley 27/2014, se informa de que los elementos transmitidos como resultado de la fusión se valoraron en la sociedad absorbente por el valor neto contable que tenían a fecha de XX de XXXX de XXXX, esto es XXXXXX euros, valor por el cual se contabilizaron los valores entregados (<u>En el caso de que se aplique NRV 19ª se mencionará: "…por el valor razonable…"</u>). El desglose y detalle de la operación figuran en las cuentas anuales del ejercicio 20XX.

<u>Nota</u>: Para aquellas operaciones de reestructuración que fueron formalizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 27/2014 (1 de enero de 2015), será válido este ejemplo actualizando la referencia a la normativa anterior, en concreto, al Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

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

6.12. Régimen fiscal de la minería

Las Entidades que se acogen al régimen fiscal especial de la minería deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 93 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y que consisten en cumplir con los puntos siguientes:

- a) Se deberá invertir el importe que, en concepto de factor de agotamiento, reduzca la base imponible en cada período impositivo deberá invertirse en el plazo de 10 años, contados a partir de su conclusión.
- b) Se entenderá efectuada la inversión cuando se hayan realizado los gastos o trabajos a que se refiere el artículo anterior o recibido el inmovilizado.
- c) En cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento.
- d) El contribuyente deberá recoger en la memoria de los 10 ejercicios siguientes a aquel en el que se realizó la correspondiente reducción los aspectos siguientes:
 - i. El importe de la reducción.
 - ii. Las inversiones realizadas y las amortizaciones practicadas sobre las mismas.
 - iii. Cualquier disminución habida en las cuentas de estas reservas específicas y el destino de las mismas.

El ejemplo de información propuesto sería el apartado de la nota de Situación fiscal que exponemos a continuación:

12.XX Obligaciones de información del artículo 93 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

En cumplimiento de lo establecido en el artículo 93 de la citada Ley 27/2014, en este apartado se recogen los requisitos de información en la memoria que se exponen a continuación:

a) Detalle de la reducción de la base imponible realizada en los últimos 10 años, así como la reserva constituida y, en su caso, la disposición.



Ejercicio	Importe reducción	Reserva constituida	Importe dispuesto	Sdo. pendiente de la reserva al cierre	Objeto de la disposición
Totales					

El importe dispuesto de las reservas anteriores se ha realizado, siempre y cuando, las inversiones en las que fueron materializadas se encuentran totalmente amortizadas.

b) Detalle de las inversiones realizadas y su amortización acumulada.

Fecha adquisición	Valor de adquisición	Amortización Acumulada

- Referencia normativa: artículo 93 Ley 27/2014.
- Referencia normativa anterior: artículo 100 RDL 4/2004.

6.13. Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos

Este régimen fiscal especial otorga un beneficio fiscal a las Sociedades que realizan una actividad de investigación y explotación de hidrocarburos, reduciendo en su base imponible el importe de ciertos gastos inherentes a su actividad como son las cantidades invertidas en la exploración, investigación y explotación de yacimientos o de almacenamientos subterráneos de hidrocarburos que desarrolle en el territorio español y en el subsuelo del mar territorial y de los fondos marinos que estén bajo la soberanía del Reino de España, así como en el abandono de campos y en el desmantelamiento de plataformas marinas.

Las Entidades que se acogen al régimen fiscal especial de la investigación y explotación de hidrocarburos deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 96 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y que consisten en cumplir con los puntos siguientes:

- a) Deberán invertirse las cantidades que redujeron la base imponible en concepto de factor de agotamiento en las actividades de exploración, investigación y explotación de yacimientos o de almacenamientos subterráneos, así como en el abandono de campos y en el desmantelamiento de plataformas marinas.
- b) En cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reserva de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento.
- c) Solo podrá disponerse libremente de las reservas constituidas en cumplimiento del apartado anterior, en la medida en que se vayan amortizando los bienes financiados con dichos fondos.
- d) La Sociedad deberá recoger en la memoria de los 10 ejercicios siguientes a aquel en el que se realizó la correspondiente reducción la siguiente información:
 - i. El importe de la reducción de la base imponible.



- ii. Las inversiones realizadas y las amortizaciones practicadas sobre las mismas.
- iii. Cualquier disminución en las cuentas de reservas y su destino.

12.XX Obligaciones de información del artículo 96 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

En cumplimiento de lo establecido en el artículo 96 de la citada Ley 27/2014, en este apartado se recogen los requisitos de información en la memoria que se exponen a continuación:

a) Detalle de la reducción de la base imponible realizada en los últimos 10 años, así como la reserva constituida y, en su caso, la disposición.

Ejercicio	Importe reducción	Reserva constituida	Importe dispuesto	Sdo. pendiente de la reserva al cierre	Objeto de la disposición
Totales					

El importe dispuesto de las reservas anteriores se ha realizado, siempre y cuando, las inversiones en las que fueron materializadas se encuentran totalmente amortizadas.

b) Detalle de las inversiones realizadas y su amortización acumulada.

Elemento	Fecha adquisición	Valor de adquisición	Amortización Acumulada
Totales	3		

- Referencia normativa: artículo 96 Ley 27/2014.
- Referencia normativa anterior: artículo 103 RDL 4/2004.

6.14. Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros

Artículo 108 Distribución de beneficios. Transmisión de la participación

Las Sociedades cuyo objeto social comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, pueden acogerse a este régimen fiscal especial, en el que los socios, entre otras ventajas, disfrutan de la exención de las rentas obtenidas en la transmisión de las participaciones.

La aplicación de este régimen obliga a la Sociedad dedicada a la tenencia de valores extranjeros a mencionar en la memoria el importe de las rentas exentas y los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a éstas, por lo que incluiremos el ejemplo de apartado de la memoria siguiente:

12.XX Información requerida por el artículo 108 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

La Sociedad, que se encuentra acogida al Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros del Capítulo XIII de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, ha obtenido las rentas exentas que, indicando el



ejercicio de procedencia y los impuestos satisfechos en el extranjero, se mencionan a continuación:

Ejercicio	Renta obtenida	Impuestos pagados
Totales		

- Referencia normativa: artículo 108 Ley 27/2014.
- Referencia normativa anterior: artículo 118 RDL 4/2004.

6.15. Agrupaciones de interés económico y Uniones temporales de empresas

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

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

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

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

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

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

- Información a incluir en la memoria de la Agrupación de interés económico.

12.XX Información requerida por el artículo 46.3 de la R.D. Ley 634/2015, de 10 de julio.

La entidad se encuentra acogida al Régimen especial de Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, siendo el detalle de los saldos y movimientos de las reservas, identificando el ejercicio de origen y su régimen de tributación, el siguiente:



Ejercicio	Reserva constituida	Dispuesto ej. anteriores	Dispuesto ejercicio	Sdo. al cierre del ejercicio	Régimen tributación
Totales					

⁻ Información a incluir en la memoria de la sociedad partícipe.

12.XX Información requerida por el artículo 46.3 de la R.D. Ley 634/2015, de 10 de julio.

Como se menciona en la Nota 20 "Negocios conjuntos", la Sociedad participa, en un XX%, en XXXXXX, que se encuentra acogida al Régimen especial de Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, siendo el detalle de los saldos y movimientos de las de las reservas de esta entidad, identificando el ejercicio de origen y su régimen de tributación, el siguiente:

Ejercicio	Reserva constituida	Dispuesto ej. anteriores	Dispuesto ejercicio	Sdo. al cierre del ejercicio	Régimen tributación
Totales					

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

7. Información en memoria sobre las Reservas

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

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

8. Provisiones y contingencias

La Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, establece que, con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan el reconocimiento de una provisión por el importe estimado de la deuda tributaria (artículo 18).



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

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

Como se ha comentado en el apartado 5 de este documento, y al objeto de unificar toda la información sobre pasivos y contingencias, hemos considerado oportuno mencionar esta información dentro de la Nota 14 "Provisiones y contingencias", no obstante, también podría incluirse dentro de la Nota 12 "situación fiscal" como un subapartado más. El ejemplo propuesto de información en memoria sería el siguiente:

- En el caso de que deba reconocerse una provisión.

14.XX Provisiones para impuestos.

El detalle del saldo y movimientos de esta provisión es el siguiente:

Concepto	Saldo inicial	Dotación	Efecto financiero	Aplicación	Saldo final
Totales	S				

 $\underline{\text{Nota}}\text{:} \ \mathsf{El}\ \mathsf{cuadro}\ \mathsf{anterior}\ \mathsf{debe}\ \mathsf{incluirse}\ \mathsf{con}\ \mathsf{la}\ \mathsf{informaci\'{o}}\mathsf{n}\ \mathsf{de}\ \mathsf{este}\ \mathsf{ejercicio}\ \mathsf{y}\ \mathsf{del}\ \mathsf{anterior}.$

- Si todavía no existe estimación del importe, y debe informarse como una contingencia.

12.XX Contingencias.

En el mes de Diciembre de 20XX la Administración Tributaria ha iniciado unas actuaciones de investigación y comprobación en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 20XX-1 de las que podrían derivarse pasivos contingentes significativos. A la fecha de formulación de las presentes cuentas anuales, las actuaciones se encuentran en fase de recogida de información y análisis por parte de la Inspección, no habiéndose puesto de manifiesto discrepancias ni existiendo propuesta de regularización alguna, por lo que no resulta posible cuantificar las eventuales consecuencias económicas que pudieran derivarse del procedimiento.

<u>Nota</u>: Como se aprecia en el ejemplo anterior, la Sociedad no dispone de información suficiente a la fecha de formulación de las cuentas anuales, ya que el procedimiento se inició el último mes del ejercicio y no ha habido pronunciamiento por parte de la Administración.



Con este apartado finalizamos este documento, esperando les sea de utilidad a la hora de confeccionar la memoria de las cuentas anuales. Por otra parte, reiterarles que este documento se trata de una mera guía orientativa, por lo que hay que entenderlo como tal, y la forma y extensión de la información dependerá del juicio profesional aplicado por cada usuario.