

## Boletín semanal

Boletín nº13 28/03/2023

 NOTICIAS**La reforma de las pensiones asimila la jornada a tiempo parcial como un día entero cotizado.**

Se tendrán en cuenta los períodos cotizados cualquiera que sea la duración de la jornada. Desde el 1 de octubre la norma beneficiará a más de...

**Hacienda espera aprobar en "semanas" el reglamento para las obligaciones informativas sobre criptomonedas.**

El secretario de Estado de Hacienda espera aprobar "en las próximas semanas" el desarrollo reglamentario para las obligaciones informativas...

**Trabajo prepara la ley que prohíbe exigir exclusividad a los empleados.**

eleconomista.es 28/03/2023

**La Justicia declara improcedente el despido por realizar tareas personales en la jornada laboral.**

eleconomista.es 27/03/2023

**El Supremo fija que las retribuciones de los eurodiputados deben tributar como IRPF.**

cincodias.elpais.com 22/03/2023

**Aviso de los abogados: El recargo de solidaridad de las pensiones impulsará la fuga de trabajadores.**

elmundo.es 27/03/2023

**El Gobierno aprueba el formulario a rellenar en cada concurso de acreedores para elaborar estadísticas.**

eleconomista.es 22/03/2023

**Hacienda afronta una avalancha de reclamaciones por parte de los jubilados de la banca.**

cincodias.elpais.com 23/03/2023

 FORMACIÓN**Fiscalidad de la compraventa y alquiler de inmuebles**

¿Vas a comprar una vivienda, alquilar un local o vender un terreno y quieres saber a qué impuestos tienes que hacer frente?

 JURISPRUDENCIA**El cese del administrador no le exime de su responsabilidad subsidiaria.**

La sentencia del Tribunal Supremo de 7 marzo de 2023 señala que es responsable el administrador de una sociedad inactiva por no poner a la sociedad en condición de cumplir sus obligaciones tributarias y no llevar a efecto la

## COMENTARIOS

**Por "si no había caído", la Reserva de Nivelación puede ser su "mejor aliado" en el cierre fiscal del ejercicio 2022.**

El hasta ahora "patito feo" de los incentivos fiscales, la Reserva de Nivelación, en el cierre fiscal del ejercicio 2022, para asesores, consultores..

## ARTÍCULOS

**Si la empresa va a cerrar debes tenerlo en cuenta en la formulación de las cuentas anuales.**

La aplicación o no del principio de empresa en funcionamiento debe valorarse a la hora de elaborar las cuentas anuales de la sociedad.

disolución y liquidación de la sociedad; siendo partícipe del incumplimiento de la obligación tributaria.

## NOVEDADES LEGISLATIVAS

### MINISTERIO DE INCLUSIÓN, SEGURIDAD SOCIAL Y MIGRACIONES - Seguridad Social. Pensiones (BOE nº 73 de 27/03/2023)

Resolución de 16 de marzo de 2023, de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social y Pensiones, que determina los medios de acreditación de la...

## CONSULTAS TRIBUTARIAS

### Aplicación de deducciones por I+D+i pendientes cuando se da el tipo mínimo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

Consulta DGT V0308-23. Entidad tiene deducciones por realización de actividades de I+D+i pendientes de 2021, que gozan del informe motivado...

## AGENDA

### Agenda del Contable

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

## CONSULTAS FRECUENTES

### ¿Puede el trabajador o la empresa negarse al disfrute del descanso previsto por maternidad o paternidad?

El nacimiento da derecho a la suspensión del contrato de trabajo por un periodo de 16 semanas tanto para la madre biológica como para el otro progenitor, con una reglas específicas sobre su distribución.

## FORMULARIOS

### Comunicación del disfrute de período sucesivo a las primeras seis semanas inmediatamente posteriores al parto.

Escrito de comunicación a la empresa del disfrute de cada período semanal de suspensión del contrato de trabajo por nacimiento y cuidado del menor (anterior descanso por maternidad/paternidad).

La mejor **AYUDA** para el **Asesor y el Contable**: contrata nuestro **SERVICIO PYME**



Todo lo que necesitas en un mismo sitio **POR MENOS DINERO**

- Manuales
- Contratos
- Jurisprudencia
- Legislación
- Formación
- Herramientas de Cálculo...
- Formularios
- Casos Prácticos

PRUÉBALO 1 MES GRATIS

Prueba YA la mejor ayuda para el Asesor y el Contable por sólo 21€ + IVA

MÁS INFORMACIÓN

SuperContable.com

Boletín nº13 28/03/2023

## Aplicación de deducciones por I+D+i pendientes cuando se da el tipo mínimo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V0308-23. Fecha de Salida: - 16/02/2023

## DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La entidad consultante tiene deducciones por realización de actividades de I+D+i pendientes de aplicación tras la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio fiscal 2021, las cuales gozan del correspondiente informe motivado. A raíz de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, se ha modificado la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que modifica al artículo 30 de la misma, añadiendo el artículo 30 bis, afectando a la manera de aplicación de las deducciones por realización de determinadas actividades.

En relación con el ejercicio 2022, la entidad consultante cumple con los requisitos a que alude el artículo 30 bis de la LIS para la aplicación del tipo mínimo, planteándose aplicar en el Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2022, que presente cuando corresponda, las deducciones por realización de actividades de I+D+i pendientes de aplicación en periodos futuros según la autoliquidación de dicho impuesto del período impositivo 2021, y el ejercicio de la opción establecida en el artículo 39.2 LIS respecto a las mismas, habida cuenta que cumpliría los requisitos para su aplicación.

## CUESTIÓN PLANTEADA:

En el caso de cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la tributación mínima regulada en el artículo 30 Bis de la LIS, y existencia de deducciones de I+D+i pendientes de aplicación en los ejercicios 2022 y siguientes las cuales cuentan con el correspondiente informe motivado, ¿podrá la consultante aplicar la opción del artículo 39.2 de la LIS? En caso positivo ¿En qué términos procedería aplicar dicha opción?.

## CONTESTACION-COMPLETA:

La presente contestación no valora el cumplimiento por la entidad consultante de los requisitos para poder generar la deducción prevista en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) ni para poder ejercitar la opción prevista en el apartado 2 del artículo 39 de dicha Ley, partiendo de la hipótesis de que se cumplirán todos los requisitos y condiciones exigidos en dichos artículos. Tampoco valora si a la entidad consultante le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 30 bis de la LIS, limitándose a analizar la cuestión planteada en el escrito de consulta.

Los apartados 1 y 2 del artículo 39 de la LIS establecen que:

*“1. Las deducciones previstas en el presente Capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los Capítulos II y III de este Título.*

*Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción prevista en el artículo 35 de esta Ley*

podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

(...)

*El importe de las deducciones previstas en este Capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta Ley, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.*

*2. No obstante, en el caso de entidades a las que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el apartado 1 o en el apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 35 de esta Ley, podrán, opcionalmente, quedar excluidas del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe, en los términos establecidos en este apartado. En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto, una vez finalizado el plazo a que se refiere la letra a) siguiente. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31.*

*El importe de la deducción aplicada o abonada, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, en el caso de las actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3 millones de euros anuales. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.*

*Para la aplicación de lo dispuesto en este apartado, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:*

*a) Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.*

*b) Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no se vea reducida desde el final del período*

*impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo a que se refiere la letra c) siguiente.*

*c) Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o a inversiones en elementos del inmovilizado material o inmovilizado intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o la solicitud de abono.*

*d) Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley.*

*Adicionalmente, en el supuesto de que los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superen el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del mismo, la deducción prevista en el apartado 1 del artículo 35 de esta Ley generada en dicho período impositivo podrá quedar excluida del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse o abonarse con un descuento del 20 por ciento de su importe en la primera declaración que se presente transcurrido el plazo a que se refiere la letra a) anterior, hasta un importe adicional de 2 millones de euros. El incumplimiento de cualquiera de estos requisitos conllevará la regularización de las cantidades indebidamente aplicadas o abonadas, en la forma establecida en el artículo 125.3 de esta Ley.”*

El artículo 30 bis de la LIS establece que:

*“1. En el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo o que tributen en el régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios, la cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15 por ciento a la base imponible, minorada o incrementada, en su caso y según corresponda, por las cantidades derivadas del artículo 105 de esta Ley y minorada en la Reserva por Inversiones regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Dicha cuota tendrá el carácter de cuota líquida mínima.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los contribuyentes que tributen a los tipos de gravamen previstos en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las entidades de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.*

*A los efectos de determinar la cuota líquida mínima a la que se refiere el primer párrafo de este apartado, el porcentaje señalado en el mismo será el 10 por ciento en las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 por ciento según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 29 de*

esta Ley, y el 18 por ciento si se trata de entidades que tributen al tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley.

*En el caso de las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60 por ciento a la cuota íntegra calculada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.*

*En las entidades de la Zona Especial Canaria, la base imponible positiva sobre la que se aplique el porcentaje al que se refiere este apartado no incluirá la parte de la misma correspondiente a las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de dicha Zona que tribute al tipo de gravamen especial regulado en el artículo 43 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.*

*2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:*

*a) En primer lugar, se minorará la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones que sean de aplicación, incluidas las reguladas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y en el importe de la deducción prevista en el artículo 38 bis de esta Ley.*

*En segundo lugar, se aplicarán las deducciones por doble imposición reguladas en los artículos 31, 32, 100 y disposición transitoria vigésima tercera de esta Ley, respetando los límites que resulten de aplicación en cada caso.*

*En caso de que, como resultado de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, resulte una cuantía inferior a la cuota líquida mínima calculada según lo regulado en el apartado 1 de este artículo, esa cuantía tendrá, como excepción a lo dispuesto en ese apartado, la consideración de cuota líquida mínima.*

*b) En caso de que tras la minoración de las bonificaciones y deducciones a que se refieren la letra a) anterior resultara una cuantía superior al importe de la cuota líquida mínima calculada según lo regulado en el apartado 1 de este artículo, se aplicarán las restantes deducciones que resulten procedentes, con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de dicha cuota líquida mínima.*

*Las deducciones cuyo importe se determine con arreglo a lo dispuesto en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se aplicarán, respetando sus propios límites, aunque la cuota líquida resultante sea inferior a la mencionada cuota líquida mínima.*

*3. Las cantidades no deducidas por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso.”*

En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante manifiesta que cumple los requisitos para generar la deducción regulada en el artículo 35 de la LIS y para el ejercicio de la opción del artículo 39.2 de la LIS, así como que le resulta de aplicación la tributación mínima prevista en el artículo 30 bis de la LIS, planteando si es posible solicitar el abono de la deducción del artículo 35 de la LIS, de conformidad con el artículo 39.2 de la LIS, aunque deba aplicar lo dispuesto en el artículo 30 bis de la LIS.

*De acuerdo con el régimen legal anteriormente expuesto, la deducción a que se refiere el escrito de consulta podrá, opcionalmente y cumpliéndose los requisitos exigidos a tal efecto, quedar excluida del límite establecido en el último párrafo del apartado 1 del artículo 39 de la LIS y aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe.*

*En el caso concreto planteado, en presencia de cuota líquida mínima, una vez determinada ésta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30 bis de la LIS, la entidad consultante **aplicará la cuantía pendiente de la deducción generada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 de la LIS, una vez aplicado el descuento señalado, y solicitará a la Administración tributaria el abono de la cuantía que no haya podido ser deducida por insuficiencia de cuota** en los términos y condiciones señalados en el artículo 39.2 de la LIS.*

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## Deducción cuotas IVA soportadas en adquisición de productos al 0% y posible incidencia en prorrata anual.

*Dirección General de Tributos, Consulta Vinculante nº V0111-23. Fecha de Salida: - 01/02/2023*

### DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La consultante es una sociedad mercantil, acogida al régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya actividad consiste en el comercio al por mayor de frutas, verduras y otros productos de alimentación.

### CUESTIÓN PLANTEADA:

Deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición de productos previstos en la letra f) del apartado dos del artículo 72 del Real Decreto-ley 20/2022 y su posible incidencia sobre el cálculo de la prorrata anual de las transmisiones de dichos productos por parte de la sociedad consultante.

## CONTESTACION-COMPLETA:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que *"estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."*

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que *"se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

*a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.*

*b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."*

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.Uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

*"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*

*No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.*

*b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.*

*c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.*

*En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.*

*(...)"*

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que *"son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.*

*En consecuencia, la sociedad consultante **tendrá la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido** las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.*

2.- En relación con la aplicación del tipo impositivo del cero por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones de alimentos, el artículo 72 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad (BOE de 28 de diciembre), con las modificaciones introducidas por la disposición adicional decimosexta del Real Decreto-ley 1/2023, de 10 de enero, de medidas urgentes en materia de incentivos a la contratación laboral y mejora de la protección social de las personas artistas (BOE de 11 enero) que ha modificado el tipo del recargo de equivalencia aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones que tributan al tipo impositivo del 5 por ciento a que se refieren los artículos 1 y 72 del referido Real Decreto-ley 20/2022, que será del 0,62 por ciento, establece lo siguiente:

*“Con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia hasta el 30 de junio de 2023:*

*1. Se aplicará el tipo del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:*

*a) Los aceites de oliva y de semillas.*

*b) Las pastas alimenticias.*

*El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,62 por ciento.*

*No obstante, el tipo impositivo aplicable será el 10 por ciento a partir del día 1 del mes de mayo de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo, publicada en abril, sea inferior al 5,5 por ciento. En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 1,4 por ciento.*

*2. Se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:*

*a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.*

*b) Las harinas panificables.*

*c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.*

*d) Los quesos.*

*e) Los huevos.*

*f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.*

*El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0 por ciento.*

*No obstante, el tipo impositivo aplicable será el 4 por ciento a partir del día 1 del mes de mayo de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo, publicada en abril, sea inferior al 5,5 por ciento. En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,5 por ciento.*

*3. La reducción del tipo impositivo beneficiará íntegramente al consumidor, sin que, por tanto, el importe de la reducción pueda dedicarse total o parcialmente a incrementar el margen de beneficio empresarial con el consiguiente aumento de los precios en la cadena de producción, distribución o consumo de los productos, sin perjuicio de los compromisos adicionales que asuman y publiquen los sectores afectados, por responsabilidad social.*

*La efectividad de esta medida se verificará mediante un sistema de seguimiento de la evolución de los precios, independientemente de las actuaciones que corresponda realizar a la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia en el ámbito de sus competencias”*

3.- En consecuencia, tal y como pone de manifiesto el preámbulo del referido Real Decreto-ley 20/2022, las medidas contenidas en el mismo se orientan a contener los precios y apoyar a los ciudadanos y empresas más afectados, entre otros, en el ámbito de los alimentos. Asimismo, continúa señalando que el alza de los precios de los alimentos está reduciendo el poder adquisitivo de las familias, por tanto, mientras persista la escalada de precios, resulta conveniente rebajar del 4 al 0 por ciento el tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido que recae sobre los productos básicos de alimentación, hasta ahora sujetos al tipo reducido, así como minorar desde el 10 por ciento vigente al 5 por ciento el aplicable a los aceites y pastas alimenticias, para contribuir a la reducción del precio final de estos alimentos básicos. Ambas reducciones se establecen de forma temporal y extraordinaria desde el 1 de enero de 2023 hasta el 30 de junio de 2023, sujetas a la evolución de la tasa interanual de la inflación subyacente. El tipo del recargo de equivalencia correspondiente a estas operaciones también se reduce en consonancia durante su vigencia y aplicación.

A estos efectos, es importante, señalar que la redacción contenida en el artículo 72.2 del referido Real Decreto-ley coincide con la establecida en el artículo 91.Dos.1, número 1º de la Ley 37/1992, que establecía la aplicación del tipo del 4 por ciento a las entregas de estos mismos productos.

Por tanto, el ámbito de aplicación de esta medida temporal y extraordinaria coincide exactamente con el señalado en el referido artículo 91.Dos.1, número 1º de la Ley 37/1992, de tal forma que todos los productos que antes de la entrada en aplicación de lo señalado en el Real Decreto-Ley 20/2022 tributaban al tipo reducido del 4 por ciento, les será ahora de aplicación el tipo del cero por ciento durante la vigencia de la medida, con independencia de la condición del adquirente o el destino del producto entregado.

En este orden de cosas, deberá tenerse en cuenta que el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 72.2 del Real Decreto-Ley 20/2022 será de aplicación a las entregas de productos efectuadas por la sociedad consultante que estén incluidos dentro del ámbito objetivo de aplicación previsto en el referido artículo 91.Dos.1.1º de la Ley 37/1992, cuya letra f) establece la aplicación del tipo reducido a:

*“f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.”.*

Así, corresponde al Código Alimentario Código Español aprobado por el Decreto 2484/1967, de 21 de septiembre (BOE del 17 de octubre) y las disposiciones dictadas para su desarrollo, la calificación y clasificación de los alimentos, a efectos de la aplicación de los tipos reducidos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, la Resolución 2/1998, de 14 de mayo, de la Dirección General de Tributos, sobre aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento en el Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con determinados productos alimenticios (BOE de 26 de mayo), dispone lo siguiente en relación con los productos referidos en el artículo 91, apartado dos.1.1º.f) de la Ley 37/1992:

*"El requisito establecido por el precepto legal para que las operaciones relativas a los productos comprendidos en esta letra f) disfruten del tipo reducido del 4% es que dichos productos tengan la condición de naturales.*

*La delimitación de este concepto no es fácil, porque ni el Código Alimentario ni las disposiciones que lo desarrollan ni la propia Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido definen este concepto.*

*Del Código Alimentario sólo puede inferirse una contraposición entre productos naturales y productos transformados o derivados.*

*Así, cuando define los alimentos en el epígrafe 1.02.01 establece que "tendrán la consideración de alimentos todas las sustancias o productos de cualquier naturaleza, sólidos o líquidos, naturales o*

*transformados que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para alguno de los fines siguientes: a) para la normal nutrición humana o como fruitivos; b) Como productos dietéticos en casos especiales de alimentación humana."*

También existe en el Código Alimentario una referencia a los productos transformados en las siguientes definiciones:

*«Preparación culinaria (epígrafe 2.07.00): Es el conjunto de operaciones que, mediante técnicas simples (mecánicas, físicas y especialmente las térmicas), transforman ciertas materias primas alimenticias para hacer su consumo apto y agradable.»*

*«Conservas (epígrafe 3.26.01): Productos obtenidos a partir de alimentos perecederos de origen animal o vegetal, con o sin adición de otras sustancias autorizadas, contenidos en envases apropiados, herméticamente cerrados, tratados exclusivamente por el calor, en la forma que asegure su conservación.»*

*«Semiconservas (epígrafe 3.26.01): Son productos estabilizados para un tiempo limitado por un tratamiento apropiado y mantenidos en recipientes impermeables al agua a presión normal. Su duración de utilización puede prolongarse almacenándolos en frigoríficos.»*

De estas definiciones puede deducirse que los productos transformados se obtienen a partir de materias primas o productos perecederos, es decir, de los productos naturales, mediante la aplicación a los mismos de determinadas técnicas. Los productos resultantes, entre ellos las citadas conservas, semiconservas y las preparaciones culinarias, son productos transformados, no naturales, que se excluyen, por tanto, del tipo reducido del 4 por 100.

Ante la falta de un concepto determinado de producto natural, deberán utilizarse, para su concreción, los criterios contenidos en el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria, según el cual, en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

En este sentido, debe entenderse por productos naturales los que se obtienen directamente de sus cultivos, sin someterlos a ninguna técnica de transformación.

No obstante, dichos productos naturales pueden ser objeto de algunas operaciones simples de manipulación o conservación que pretenden exclusivamente mantenerlos en las debidas condiciones técnico-sanitarias para el consumo en un tiempo variable o para darles una presentación idónea para el consumo, conservando sus características originales, sin que, por ello, pierdan su condición de productos naturales.

A estos efectos, y por razones de sistemática en la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe considerarse que dichas operaciones de manipulación o conservación son las que se comprenden en el artículo 45 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido como excluidas del

concepto de transformación, en relación con el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. El citado precepto establece que no se considerarán procesos de transformación: «Los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinfectación».

De acuerdo con lo expuesto, debe entenderse por «productos naturales» los productos que se encuentran en el mismo estado que se obtienen de sus propios cultivos, así como estos mismos productos cuando hayan sido objeto de operaciones simples de manipulación o de conservación, manteniendo sus características originales, como son las de clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, troceado, desinfección, desinsectación, refrigeración, congelación, pasteurización, desecación, deshidratación y otras análogas necesarias para dar a los productos una presentación idónea y habitual para el consumo o las de esterilización.”.

Por otra parte, en relación con cada uno de los productos comprendidos en la citada letra f), resulta lo siguiente:

### **1) Frutas.**

El Código Alimentario las contempla en su Capítulo XXII.

En el epígrafe 3.22.01 del Código, con la denominación genérica de frutas, se comprende el fruto, la infrutescencia, la semilla o las partes carnosas de órganos florales, que hayan alcanzado un grado adecuado de madurez y sean propias para el consumo humano.

En el epígrafe 3.22.05 se clasifican las frutas, por su naturaleza, en carnosas, secas y oleaginosas y por su estado en frescas, desecadas, deshidratadas y congeladas.

Las frutas carnosas son aquéllas cuya parte comestible posea en su composición más de un 50% de agua (brevas, ciruelas, naranjas, mandarinas, peras, etc.), y las frutas secas, las que tengan en su composición menos del 50% de agua (almendra, avellana, castaña, nuez, etc.).

Las frutas oleaginosas son las empleadas para la obtención de grasas y para el consumo humano (aceituna, cacahuete, girasol, etc.).

En cuanto a las frutas secas, el epígrafe 3.22.07 del Código Alimentario, establece expresamente lo siguiente: "las frutas secas, además de presentarse al consumidor en su forma natural, pueden adoptar las siguientes formas: almendras y avellanas tostadas, saladas (tostadas con sal), peladas (tostadas sin piel) y castañas asadas y peladas (asadas sin piel).".

Consecuentemente, estarán incluidas dentro de la definición de fruta prevista en el artículo 91.Dos.1.1º las frutas carnosas, secas u oleaginosas (aceitunas, cacahuetes, pipas o semillas de girasol, etc.) que, de conformidad con el Código Alimentario, tienen la consideración de frutas naturales, con independencia del destino que les dé el adquirente. No obstante, se excluirá de dicha

definición las modalidades de frutas secas comprendidas en el epígrafe 3.22.07 del Código alimentario que no tengan la condición de productos naturales.

## **2) Verduras y hortalizas**

El epígrafe 3.21.01 dispone que con la denominación genérica de hortaliza “se designa a cualquier planta herbácea, hortícola, en sazón que se puede utilizar como alimento, ya sea en crudo o cocinada”; y con la denominación de verdura “a un grupo de hortalizas en las que la parte comestible está constituida por sus órganos verdes”.

Se comprenden en estos productos los frutos, bulbos, coles, hojas y tallos tiernos, inflorescencia (alcachofas), legumbres verdes, pepónides, raíces, tallos jóvenes y setas, que pueden presentarse frescos, desecados, deshidratados y congelados.

De acuerdo con el epígrafe indicado y las consideraciones hechas anteriormente, todos los productos indicados tributarán al tipo impositivo del 4 por 100, con independencia del destino que les dé el adquirente.

## **3) Legumbres.**

El Código Alimentario distingue dentro de las leguminosas (epígrafe 3.18.00), entre las legumbres secas (epígrafes 3.18.01 y 3.18.02) y legumbres frescas (3.21.01).

El epígrafe 3.21.01 del citado Código establece que la denominación «legumbres frescas» se dará a los frutos y semillas no maduros de las hortalizas leguminosas, comprendiéndose dentro de éstas, según el epígrafe 3.21.02, las legumbres verdes.

Las legumbres secas se definen en el epígrafe 3.18.01 del Código como «las semillas secas, limpias y sanas y separadas de la vaina, procedentes de plantas de la familia de las leguminosas, de uso corriente en el país y que directa o indirectamente resulten adecuadas para la alimentación».

De acuerdo con el epígrafe siguiente 3.18.02 se comprenden, entre ellas, las judías, lentejas, garbanzos, guisantes secos, habas secas, altramuces, soja, cacahuete, garrofas y algarrobas.

Todos estos productos, en aplicación del mencionado precepto, tributarán al tipo impositivo del 4 por 100, con independencia del destino que les dé el adquirente de los mismos, siempre que tengan la condición de productos naturales.

En el epígrafe 3.18.03 se contemplan los derivados de las leguminosas que son «los productos obtenidos por la elaboración de legumbres secas aptos para la alimentación o destinados a servir de materia prima para la fabricación de productos alimenticios».

Se comprenden entre estos derivados, según el Código, las legumbres mondadas, los purés de legumbres y las harinas de legumbres, que son productos obtenidos previa elaboración apropiada,

diferentes de las materias primas utilizadas y que sirven también, normalmente, como materia prima para la fabricación de otros alimentos.

Sin embargo, por las razones indicadas anteriormente, no se consideran productos derivados, a los efectos de la aplicación del tipo reducido del 4 por 100, las legumbres simplemente mondadas.

#### **4) Tubérculos.**

Se comprenden en el capítulo XIX del Código Alimentario.

En el epígrafe 3.19.01 se establece que «con la denominación genérica de patatas" se conocerán los tubérculos procedentes de la planta solanumtuberosum", sanos, maduros, limpios de tierra u otras impurezas y que, en su estado natural o debidamente conservados, sean aptos para el consumo humano».

Este producto se clasifica en patata fresca y pelada, obtenida esta última a partir de patatas frescas, a las que se ha desprovisto de la piel y acondicionado convenientemente para mantenerlas durante un cierto tiempo en buen estado sanitario con su alto nivel de calidad.

En el epígrafe 3.19.07 se definen los productos derivados de las patatas como los obtenidos por elaboración de las mismas, aptos para la alimentación o destinados a servir de materia prima para la fabricación de productos alimenticios, comprendiéndose entre ellos (epígrafe 3.19.08) las patatas conservadas, deshidratadas, congeladas, fritas, harina de patata, fécula de patata, gránulos, copos de patata y otros productos.

De estos productos, además de la patata fresca y pelada, deben considerarse como productos no transformados, es decir, como productos naturales a los efectos del precepto que se estudia, las patatas conservadas, deshidratadas y congeladas, a las que deberá aplicarse el tipo impositivo del 4 por ciento.

En el epígrafe 3.19.10 del Código se enumeran también otros tubérculos que, en estado natural, deben igualmente beneficiarse del tipo reducido del 4 por 100, como son los boniatos y batatas, la chufa de granza y la chufa cosechero.

Consecuentemente, tributarán al tipo del 4 por 100 las patatas frescas, peladas, conservadas, deshidratadas y congeladas, los boniatos, la batata y las chufas, tal como se definen en el Código Alimentario, con independencia del destino que les dé el adquirente de los mismos.

#### **5) Cereales.**

El epígrafe 3.17.01 del mismo Código Alimentario establece que «se entenderá bajo la denominación de cereal a las plantas gramíneas y a sus frutos maduros enteros, sanos y secos. También se considerará en este epígrafe el alforfón o trigo sarraceno, de la familia de las Polygonáceas».

Según el epígrafe 3.17.02 del citado Código se comprenden bajo esta denominación de cereales los siguientes productos: El alpiste, arroz, avena, cebada, centeno, maíz, mijo, panizo, panizo de daimiel, sorgo, trigo y alforfón o trigo sarraceno.

*Consecuentemente, considerando el texto del precepto indicado de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y el contenido de las referidas normas alimentarias, tienen la condición de productos naturales y quedarán comprendidos en el ámbito de aplicación del tipo reducido del 4 por 100 los cereales relacionados anteriormente, con independencia del destino que les dé el adquirente de los mismos.*

*En particular, se comprenden también entre dichos productos naturales las siguientes variedades de arroz: Arroz cáscara, arroz cargo (arroz descascarillado), arroz blanqueado (pulido o blanco), arroz partido (el Código los considera como defectuosos y los define como medianos si los fragmentos son de tamaño inferior a las tres cuartas partes de un grano) y granos verdes (el Código los considera como defectuosos, incluyéndose en esta denominación aquellos que, por no estar suficientemente maduros en el momento de la recolección, presentan superficie de color verdoso).*

*Por otro lado, los subproductos y productos derivados de los citados cereales, obtenidos a partir de procesos de elaboración de los mismos, no tienen la condición de productos naturales*

*En consecuencia, este Centro directivo informa que **la entrega de los productos** a los que se refiere el escrito de consulta por parte de la sociedad consultante, en la medida que se incluyan dentro de la relación de productos a que se refiere el artículo 91.Dos.1.1º de la Ley 37/1992 en base a lo desarrollado anteriormente, **tributarán al tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido durante la vigencia y aplicación de las medidas contenidas en el artículo 72 del reiterado Real Decreto-ley 20/2022.***

4.- Por otra parte, el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido por el sujeto pasivo se recoge en el Título VIII de la Ley 37/1992.

Por su parte, el artículo 92 de la Ley del Impuesto señala cuáles serían las cuotas tributarias deducibles con el siguiente literal:

*“Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:*

*1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.*

*2.º Las importaciones de bienes.*

*3.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 quinque, todos ellos de la presente Ley.*

*4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley.*

*Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley.”.*

Asimismo, el artículo 94.Uno de la misma Ley dispone que “los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

*1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:*

*a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.*

*c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 20 bis, 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado.*

*d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.*

*2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.*

*(...).”.*

De igual forma, el derecho a la deducción deberá ajustarse al cumplimiento de las demás condiciones y requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, en el que se regula el mencionado derecho en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y en particular a la posesión de la factura o documento justificativo de su derecho.

En este sentido, el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que “sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho” y aclara que el documento justificativo del derecho a la deducción es, entre otros, “la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio (...) siempre que, en cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establecen reglamentariamente.”.

A estos efectos, es necesario mencionar que la aplicación de un tipo impositivo del cero por ciento en los términos previstos en el Real Decreto-Ley 20/2022 no determina la limitación del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación. Por tanto, el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la sociedad consultante podrá efectuarse siempre que se cumplan los requisitos y limitaciones previstos por el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

5.- En consecuencia, este Centro directivo le informa lo siguiente:

*A las entregas de los bienes incluidos en el ámbito objetivo detallado en el apartado 3 de la presente contestación que realice la sociedad consultante a partir del 1 de enero de 2023 hasta el 30 de junio de 2023, en los términos anteriormente expuestos, les será de aplicación el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido, a que se refiere el artículo 72 del Real Decreto-ley 20/2022. **Tales entregas de bienes tendrán la consideración de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, que otorgan pleno derecho a la deducción.***

*Por tanto, **las cuotas soportadas** por la entidad consultante con motivo de las adquisiciones o importaciones **de los bienes objeto de consulta serán íntegramente deducibles** en la medida que dichos bienes se vayan a destinar a realizar operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido que otorguen el derecho a la deducción, entre otras, las entregas de los mismos bienes que deban tributar al tipo del 0 por ciento y, siempre que, se cumplan los demás requisitos y limitaciones previstas en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.*

***La regla de la prorrata** será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe simultáneamente operaciones que originen derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho. Así, y según se deduce de la información aportada en el escrito de consulta, dicha regla **no será de aplicación** en el caso de la sociedad consultante ya que, como según se ha expuesto con anterioridad, **las entregas de bienes a las que sea de aplicación el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos previstos en el Real Decreto-Ley 20/2022 no limitan el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación.***

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## Por "si no había caído", la Reserva de Nivelación puede ser su "mejor aliado" en el cierre fiscal del ejercicio 2022.

Javier Gómez, Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de Supercontable.com - 22/03/2023



El que hasta la fecha ha sido "*el patito feo*" de los incentivos fiscales que permite la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades ([Ley 27/2014 -LIS-](#)), la **Reserva de Nivelación**, en el cierre fiscal del ejercicio 2022, puede convertirse, para asesores, consultores y responsables del área fiscal de muchas empresas de nuestro país con un importe neto de la cifra de negocios **-INCEN-** inferior a

un millón de euros, en su "*mejor aliado*" para conseguir ahorrar lo máximo posible cuando se dispongan a liquidar este tributo.

### Reserva de Nivelación:

Regulada en el [artículo 105](#) de la LIS, **permite reducir la base imponible positiva del impuesto en un 10% de su importe a todas aquellas entidades de reducida dimensión que tributen al tipo general del impuesto; y lo que resulta muy significativo a efectos del presente comentario, las cantidades reducidas se volverán a sumar a la base imponible:**

- A.** De los períodos impositivos que finalicen en los **5 años inmediatos y sucesivos** en los que el contribuyente tenga **bases imponibles negativas** (hasta el importe de las mismas)
- B.** Del período impositivo correspondiente **a la conclusión del 5º año**, si todavía quedan cantidades pendientes de sumar.

En este sentido, muchos profesionales han restado importancia a este incentivo por considerarlo un **diferimiento en el pago** (cantidades que se restan en un ejercicio de la base imponible deben volver a sumarse "*como muy tarde*" transcurridos 5 años) y no lo han utilizado obviando sus **beneficios financieros y de tesorería** pero evitando problemas de gestión. Desde Supercontable.com, en nuestros seminarios y comentarios siempre hemos defendido la utilización de

este beneficio que permite la LIS, queriendo dar una "vuelta de tuerca más" en esa dirección con el presente comentario, por *"si no se había caído"* en los **beneficios de esta reserva si la hemos aplicado hasta el cierre contable y fiscal del ejercicio 2022.**

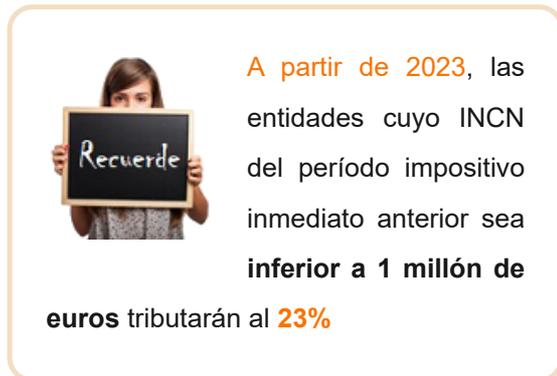


## La bajada del tipo de gravamen del IS al 23% el mejor aliado de la Reserva de Nivelación.

Efectivamente, todos aquellos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que hayan venido reduciendo la base imponible positiva de este tributo desde 2018 hasta 2022, habrán dejado de pagar a la Administración tributaria un 25% (tipo general) de las cantidades reducidas, pero a partir del ejercicio 2023, con el nuevo tipo de gravamen general aplicable a determinadas empresas (23%) **las reducciones realizadas (al 25%)** que no hayan sido adicionadas por la concurrencia de bases imponibles negativas, **deberán ser sumadas en el ejercicio 2023 y venideros** (*lo restado en 2018 se sumará a la base de 2023, lo restado en 2019 se sumará a la base de 2014, ...*) **a un tipo de gravamen 2 puntos porcentuales inferior.**

En conclusión, si a partir de 2023 el tipo de gravamen de su empresa es del 23%:

1. Le **aconsejamos** (si tiene bases imponibles positivas) **realizar la Reserva de Nivelación en el cierre contable-fiscal del ejercicio 2022** pues estará dejando de pagar el 25% de las cantidades reducidas y si no tiene bases negativas en los próximos 5 años, hasta **2027** no habrá de volver a sumar estas cantidades, **pagando entonces un 23%**.
2. Aquellos **contribuyentes que redujeron su base imponible en 2018** por esta reserva, cuando finalice 2023, si todavía tienen cantidades pendientes de adicionar a la base imponible, **obtendrán un ahorro implícito de un 2%** consecuencia del 25% que se ahorraron en 2018 y el 23% que habrán de pagar en 2023 (todo ello sin hablar del **efecto inflación y otros aspectos financieros**).
3. Contribuyentes con bases imponibles positivas que han venido practicando esta reducción **desde 2018 hasta 2022 obtendrán un ahorro del 2% anual de las cantidades reducidas en esos años** a partir de 2023 y hasta 2027.



## Ejemplo.

Supercontable.com, con bases imponibles positivas desde su constitución e importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros, ha venido dotando la reserva de nivelación desde su regulación normativa (2015). A fecha 22.03.2023, una vez realizado el cierre contable y estimado el Impuesto sobre Sociedades de 2022, presenta los siguientes datos:

Ejercicio de Reducción de la BI	Base Imponible (casilla 552 Modelo 200)	Reducción Reserva de Nivelación (10%)	Ahorro en Ejercicio (25%)
2018	75.000 €	7.500 €	1.875 €
2019	90.000 €	9.000 €	2.250 €
2020	120.000 €	12.000 €	3.000 €
2021	150.000 €	15.000 €	3.750 €
2022	200.000 €	20.000 €	5.000 €

Supercontable.com estima que su cifra neta de negocios no superará el millón de euros en los próximos 7 años.

**SE PIDE:** Incidencia con la normativa vigente a 01.01.2023

## Solución

En el caso de Supercontable.com, al existir siempre base imponibles positivas, no han podido ser adicionadas nuevamente a la base del impuesto ninguna de las cantidades reducidas en concepto de reserva de nivelación desde el ejercicio 2018 pues todavía no han transcurrido los 5 años establecidos en el [artículo 105](#) de la LIS a tal fin.

De acuerdo a los datos y presunciones establecidas en el enunciado y partiendo de la tabla inicialmente presentada, podríamos verificar su incidencia en los siguientes términos: (*sin tener en cuenta efectos financieros y de tesorería*)

Ejercicio de Reducción de la BI	Base Imponible (casilla 552 Modelo 200)	Reducción Reserva de Nivelación (10%)	Ahorro en Ejercicio (25%)	Ejercicio de aumento de la BI	Aumento Reserva de Nivelación	Pago Adicional Ejercicio (23%)	Ahorro Neto
2018	75.000 €	- 7.500 €	1.875 €	2023	+ 7.500 €	1.725 €	<b>150 €</b>
2019	90.000 €	- 9.000 €	2.250 €	2024	+ 9.000 €	2.070 €	<b>180 €</b>
2020	120.000 €	- 12.000 €	3.000 €	2025	+ 12.000 €	2.760 €	<b>240 €</b>
2021	150.000 €	- 15.000 €	3.750 €	2026	+ 15.000 €	3.450 €	<b>300 €</b>
2022	200.000 €	- 20.000 €	5.000 €	2027	+ 20.000 €	4.600 €	<b>400 €</b>

## Reflexiones sobre el futuro inmediato.

No es objeto de [Supercontable.com](https://www.supercontable.com), nunca lo ha sido, realizar interpretaciones con tintes políticos de los ámbitos tratados y las normas publicadas; dar una visión profesional y actualizada, establecer procedimientos claros de actuación, traducir a un lenguaje coloquial "lo farragoso" de una norma, suelen ser **nuestras señas de identidad** y en este sentido, para terminar el presente comentario, podría resultar adecuado "*avistar el horizonte*" para que el lector pueda sacar sus propias conclusiones y valorar la idoneidad de **utilizar este incentivo antes de cerrar definitivamente el ejercicio 2022 (y a futuro)**. Así:

- La bajada del tipo (del 25% al 23%) a determinadas empresas acaba de ser publicada por lo que su **vigencia "parece" asegurada** por unos años.
- Ante un **próximo proceso electoral**, el cambio o no de color político del legislador, no parece "a priori" pueda tener incidencia (en sentido contrario) en esta bajada de tipos.
- Con el paso del tiempo y si atendemos a experiencias o referencias pasadas puede resultar factible que **el límite de un millón de euros para poder aplicar el tipo reducido del 23% se actualice al alza** (hemos visto como con el paso de los años el límite para poder aplicar los incentivos de empresas de reducida dimensión ha pasado de 8 a los actuales 10 millones de euros), permitiendo mantenerse en ese "tramo" a muchas empresas.
- En cada entidad, la **mayor o menor cercanía a la cifra de 1.000.000 de euros** y la velocidad con que se estime nos podemos acercar a la misma, puede ser otro factor condicionante.

En definitiva, un reflexión más, "*por si no había caído*", a la que el lector deberá terminar de "*darle su forma*" e interpretarla en función de sus circunstancias e intereses.



**NUEVO** Seminarios por Videoconferencia | Consecuencias del Cierre con Pérdidas. Responsabilidades y Soluciones  VER

## Últimas novedades en jubilación: nuevo modelo para calcular la cuantía de la pensión.



El día de 17 de marzo fue finalmente publicado el nuevo **Real Decreto-ley 2/2023** de sostenibilidad del sistema público de pensiones. Tal como les detallamos en el **pasado boletín de SuperContable**, la norma incorpora al ordenamiento jurídico unas **"aportaciones extra" con las que, las empresas, sus trabajadores y los autónomos** de nuestro país contribuirán al efectivo sostenimiento del Sistema

Público de Pensiones. Los principales instrumentos, que en los próximos años servirán para cristalizar las novedades de cotización son:

- **Mecanismo de Equidad Intergeneracional o MEI.**
- **Cotización adicional de solidaridad para rendimientos del trabajo sobre la base máxima.**

A pesar de contemplar novedades de este calado, no encontramos mención a la cotización en el título del **Real Decreto-ley 2/2023**, de 16 de marzo. Y es que el objetivo de aumentar las aportaciones no es otro que tratar de alcanzar un reto ciertamente complejo: **tener capacidad para pagar las pensiones de la masiva generación del "baby-boom" sin que la cuantía a percibir por los pensionistas se vea mermada.**

Una de las medidas que más está dando que hablar desde que se publicara la norma es la que aprueba un **nuevo modelo para calcular el importe de las pensiones a partir de 2026**. Este sistema plantea incrementar progresiva y gradualmente el periodo de referencia **desde los 25 años actuales hasta los 29**, correspondiéndole al trabajador desechar un periodo que será de 2 años (24 meses) al finalizar el periodo transitorio de aplicación y que corresponderá con las bases de cotización de inferior cuantía.

La regla general que se aplicará a partir de 2037 queda encuadrada en la redacción que a partir del 1 de enero de 2026 tendrá el **artículo 209.1 de la Ley General de la Seguridad Social** mientras que todo el periodo en el que se irán aplicando los cambios se regula en la **disposición transitoria cuadragésima**.

Pasaremos paulatinamente de los 25 años actuales (300 meses) a 29 años (348 meses) de periodo de referencia para el cálculo de pensión, incrementándose año tras año, desde 2026, tanto la suma de bases que se tendrán en cuenta, como el periodo de tiempo que podrá ser desechado del

### Sepa que:

Importante!

Hasta el año 2044 serán aquellos que accedan a la jubilación quienes decidirán si se les aplica el actual sistema o el nuevo en función de cual les resulte más beneficioso para calcular el importe de su pensión.

**A partir del año 2044 quedarán obligatoriamente encuadrados en el nuevo sistema.**

cómputo de la pensión. De este modo, **durante los próximos años tendremos dos sistemas de cálculo que convivirán transitoriamente**. Para un mejor entendimiento lo **vamos a representar gráficamente** de la siguiente manera:

### ¿Cómo calcularemos a partir de ahora la pensión de jubilación?

¿Qué sistema se me aplica para calcular la pensión?	¿En qué periodo opera cada uno de ellos?	¿Qué supone para calcular la pensión de jubilación?
<b>Sistema actual</b>	<b>Hasta 2026</b>	La cuantía de jubilación se calculará tomando como referencia las bases de cotización del interesado durante los últimos 25 años (300 meses).
<b>Sistema dual</b>	<b>Desde 2026 a 2044</b>	<p>En todo caso el interesado <b>podrá decidir entre el sistema anterior o el nuevo</b>, en función de cuál le resulte más beneficioso.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Hasta 2037 se aumentará progresivamente el periodo a tener en cuenta y el tiempo que podrá inaplicarse conforme a la <b>disposición transitoria cuadragésima</b>.</li> <li>• A partir de 2037 el periodo para calcular la pensión será de 29 años (348 meses) del que se elegirán las bases de cotización de los 27 años (324 meses) de mayor importe; descartándose así los dos peores años.</li> </ul>
<b>Nuevo sistema de cálculo</b>	<b>Desde 2044 en adelante</b>	El interesado <b>quedará obligatoriamente adscrito al nuevo sistema</b> : el periodo para calcular la pensión será de 29 años (348 meses) del que se elegirán las bases de cotización de los 27 años (324 meses) de mayor importe; descartándose así los dos peores años.

### ¿Cómo se integrarán las lagunas de cotización?

Los denominados periodos de intermitencia o de laguna de cotización son aquellos en los que no ha existido obligación de cotizar. Para calcular el importe total de la pensión durante estos periodos las primeras cuarenta y ocho mensualidades (4 años) se integrarán con la base mínima de cotización del Régimen General y el resto de las mensualidades con el 50 por ciento de dicha base mínima. Hasta ahí no se establece modificación alguna.

El **Real Decreto-ley 2/2023** de sostenibilidad del sistema público de pensiones contempla un cambio trascendental **para las mujeres trabajadoras por cuenta ajena**. En su caso, en tanto la denominada **brecha de género**" (el importe medio de las pensiones de jubilación contributiva causadas en un año por las mujeres respecto del importe de las pensiones causadas por los hombres) sea superior al 5 por ciento:

- Se integrarán las lagunas de cotización **al 100% de la base mínima de los primeros 5 años (60 meses)** en lugar de los 4 años que establece la norma general.
- En adelante, durante los dos siguientes años (**hasta el mes 84**) **se integrarán por el 80%** de la base mínima del Régimen General.

## Para finalizar:

El aumento del periodo para calcular el importe de jubilación puede ser considerado como un mecanismo eficaz de control del gasto en pensiones. Esta medida ha sido históricamente objeto de crítica, puesto que, en términos generales, **las bases de cotización más altas suelen corresponderse con los últimos años de carrera profesional. Sin embargo, tras las últimas crisis, muchos trabajadores** que tienen derecho a una pensión contributiva de jubilación están o han estado un tiempo desempleados y **cotizaron en el pasado por una base muy superior.**

**El nuevo sistema de cálculo será positivo para todo aquel que vaya a jubilarse entre 2026 y 2044,** puesto que la norma les permitirá optar, durante todo el periodo transitorio, al modelo de cálculo de pensión de jubilación que les sea más beneficioso. El tiempo y las circunstancias laborales de los jóvenes de hoy, muchos de ellos pensionistas a partir de 2044, dirá si resultarán beneficiados con el aumento del periodo de cómputo y la posibilidad de desechar dos años o por el contrario verán mermada su pensión por haber sido, en parte, calculada teniendo en cuenta bases de cotización que tuvieron 29 años atrás.



## Si la empresa va a cerrar debes tenerlo en cuenta en la formulación de las cuentas anuales.

Mateo Amando López, Departamento Mercantil de SuperContable.com - 27/03/2023



Uno de los aspectos que debemos revisar a la hora de cerrar el ejercicio y elaborar las cuentas anuales es si continúa siendo de aplicación el **principio de empresa en funcionamiento**. De no ser aplicable este principio tendremos que poner en práctica la **Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no**

*resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.*

Así, debemos aplicar de forma obligatoria esta resolución **cuando se haya acordado la apertura de la liquidación o cuando se tenga la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o cuando no exista una alternativa más realista que hacerlo**, tanto si este hecho se ha producido ya o si se piensa acometer con posterioridad.

No obstante, el principio de empresa en funcionamiento continúa vigente aunque se haya declarado el concurso de acreedores de la sociedad, salvo que antes de la apertura de la fase de liquidación se determine que no existe una alternativa más realista que liquidar la empresa. También seguirá vigente este principio en los supuestos de modificación estructural de la sociedad o cuando se produzca la disposición o liquidación parcial de un grupo enajenable de elementos, así como en el caso de sociedades de duración limitada, salvo que antes de que concluya su objeto social se acuerde la liquidación o no exista una alternativa más realista que hacerlo.

Aclarado este punto, tenga en cuenta que si no se cumple el principio de empresa en funcionamiento **se considera que nuestra sociedad es una empresa en «liquidación»** y por tanto debemos tener en cuenta las siguientes particularidades en el cierre del ejercicio y en la elaboración de las cuentas anuales:

### Criterios específicos de aplicación:

Continúa vigente el conjunto de requisitos, principios y criterios contables incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad del **PGC Normal** o **para Pymes** que venía aplicando la empresa, salvo como es lógico el principio de empresa en funcionamiento, lo que **produce los siguientes efectos**:

- La valoración de los elementos patrimoniales debe estar dirigida a mostrar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio resultante.
- **Será necesario corregir el valor o dar de baja los activos cuyo importe no se espere recuperar** (deterioros de valor o pérdidas irreversibles en inmovilizado, existencias, cuentas de clientes, etc).
- **Será necesario reconocer los pasivos correspondientes al nacimiento de las obligaciones que trae consigo este nuevo escenario** (provisiones por indemnizaciones, coste de liquidadores, subvenciones a reintegrar...).
- **El criterio del valor en uso ya no será relevante** y los criterios del valor neto realizable y valor actual deberán aplicarse considerando el escenario de «liquidación» en que se encuentra la empresa.
- **Deberá primar el valor de liquidación de los activos**, entendido como aquel importe que se podría obtener por su venta u otra forma de disposición minorado en los costes necesarios para llevarla a cabo.
- En determinados casos el valor de liquidación será equivalente al valor razonable menos los costes de venta aunque puede ser distinto por la propia situación de transacción forzada a la que se enfrenta la empresa.

### Normas de registro y valoración especiales:

Seguirán siendo de aplicación las normas de registro y valoración (NRV) del **PGC Normal** o **para Pymes** pero **considerando las siguientes reglas especiales:**

<b>Empresas en liquidación</b>	
Elementos	NRV
<p>Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta</p>	<p>a. Los elementos del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible no se amortizarán, cuando se cumplan los requisitos previstos para ello en el marco general de información financiera, sin perjuicio de la obligación de contabilizar la correspondiente corrección valorativa por deterioro. En todo caso se deberá revisar la valoración inicial de los activos en función de los cambios en las estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada a los costes de desmantelamiento y rehabilitación del activo que la empresa hubiera reconocido de acuerdo con el criterio establecido en el marco general de información financiera, o que procediese reconocer a la luz de las nuevas circunstancias.</p> <p>b. Para determinar las correcciones de valor por deterioro de estos activos, el importe recuperable se calculará tomando como referencia su valor de liquidación o el valor de liquidación de la unidad generadora de efectivo de la que formasen parte. No obstante, en primer lugar la empresa deberá evaluar si procede seguir manteniendo la agrupación de activos en unidades generadoras de efectivo o si por el contrario la situación de liquidación forzada en que se encuentra exige evaluar el importe recuperable elemento a elemento. Esta circunstancia podría originar la baja del fondo de comercio cuando resulte aplicable el marco de información financiera de la empresa en «liquidación», salvo que la empresa estime liquidar todos los elementos que integran el negocio de forma conjunta.</p> <p>c. Se entiende por grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, el conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción. Podrá formar parte de un grupo enajenable cualquier activo y pasivo asociado de la empresa, aun cuando no cumpla la definición de activo no corriente, siempre que se vayan a enajenar de forma conjunta. Para la valoración de los grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta se aplicarán las reglas incluidas en las letras anteriores, y las previstas en los apartados siguientes. Una vez efectuada esta valoración, el grupo de elementos de forma conjunta se valorará por el menor importe entre su valor contable y su valor de liquidación. En caso de que proceda registrar en este grupo de elementos valorados de forma conjunta una corrección valorativa por deterioro del valor, se reducirá el valor contable de los activos no corrientes del grupo siguiendo el criterio de reparto establecido en el marco general de información financiera.</p>
<p>Inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas</p>	<p>Para determinar las correcciones de valor por deterioro, el importe recuperable se calculará tomando como referencia el valor de liquidación de los activos</p>
<p>Deudas contabilizadas al coste amortizado</p>	<p>a. La quiebra del principio de empresa en funcionamiento no trae consigo el vencimiento de las deudas y, en consecuencia, su exigibilidad se mantendrá diferida en los términos previstos en los respectivos contratos, salvo cuando así lo estipulasen estos últimos. De concurrir este supuesto, la deuda se contabilizará por su valor de reembolso y lucirá en el pasivo corriente del balance.</p> <p>b. Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de liquidación concursal, la apertura de la misma producirá el vencimiento anticipado de los créditos concursales aplazados y la conversión en dinero de aquellos que consistan en otras prestaciones.</p> <p>c. La empresa continuará reconociendo los intereses remuneratorios aplicando el criterio del coste amortizado, en los términos indicados en el marco general de información financiera, o en su caso, contabilizará los correspondientes intereses moratorios.</p>
<p>Existencias</p>	<p>Para determinar las correcciones de valor por deterioro, el importe recuperable se calculará tomando como referencia el valor de liquidación de los activos.</p>
<p>Impuestos sobre beneficios</p>	<p>Cuando no resulte de aplicación el principio de empresa en funcionamiento, la empresa dará de baja los activos por impuesto diferido salvo que resulte probable que pueda disponerse de ganancias fiscales en la liquidación de la empresa que permitan su aplicación.</p>

	<p>En particular, el requisito de la probabilidad se entenderá cumplido cuando la empresa tenga pasivos por impuestos diferidos (asimilables a estos efectos a las ganancias fiscales) con los que compensar los activos, salvo que el plazo de reversión del citado pasivo supere el plazo previsto por la legislación fiscal para poder aplicar los activos.</p>
Ingresos y gastos de las operaciones pendientes	<p>El conjunto de las operaciones de tráfico que la empresa tuviera que concluir y, en general, el reconocimiento de los ingresos, gastos de personal y servicios exteriores en los que incurra seguirán contabilizándose aplicando el principio de devengo y las normas de registro y valoración contenidas en el marco general de información financiera, sin que por lo tanto la cercanía en el cese de la actividad deba originar el registro «anticipado» de todos los gastos de la «liquidación», sin perjuicio de las provisiones que proceda reconocer de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.</p>
Provisiones y contingencias	<p>La quiebra del principio de empresa en funcionamiento puede ser relevante a los efectos del reconocimiento de provisiones cuando el anuncio de la empresa origine el nacimiento de una obligación presente, por ejemplo, como consecuencia de la rescisión de un contrato de arrendamiento o de los compromisos derivados con los trabajadores a raíz de los acuerdos suscritos o la legislación laboral vigente. La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación se contabilizará de acuerdo con los criterios recogidos en el marco general de información financiera.</p>
Subvenciones, donaciones y legados	<p>Si la situación de «liquidación» origina el nacimiento de la obligación de reintegro de subvenciones, la empresa reconocerá un pasivo por el importe a reintegrar con cargo a la subvención reconocida en el patrimonio neto pendiente de transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias. Cualquier diferencia entre ambos importes se contabilizará como un gasto de la explotación en la cuenta de pérdidas y ganancias.</p>
Retribuciones a largo plazo al personal	<p>Cuando el compromiso a largo plazo con los trabajadores se instrumenta a través de un plan de pensiones, la provisión que proceda reconocer al cierre de cada ejercicio de acuerdo con el marco general de información financiera lucirá en el balance hasta que no tenga lugar la extinción del promotor.</p> <p>El resultado de una modificación en los compromisos a largo plazo asumidos con el personal, con motivo de la pérdida de derechos de los trabajadores tales como un premio o compensación por permanencia, se reconocerá de forma simultánea a la obligación que surja con aquellos a raíz de la «liquidación» de la empresa.</p>
Hechos posteriores al cierre del ejercicio	<p>a. Si después del cierre del ejercicio pero antes de la formulación de las cuentas anuales se producen eventos o se dan condiciones que llevan a la dirección a opinar que no procede aplicar el principio de empresa en funcionamiento, se informará sobre estos hechos en la memoria junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución.</p> <p>b. Cuando estos hechos se conozcan después de la formulación de las cuentas anuales pero antes de su aprobación, las cuentas anuales se deberán reformular aplicando el citado marco.</p> <p>c. Al margen de lo anterior, el tratamiento contable de los hechos posteriores al cierre del ejercicio será el previsto en el marco general de información financiera.</p>

## Normas de elaboración de las cuentas anuales en liquidación:

A la hora de formular las cuentas anuales sin aplicar el principio de empresa en funcionamiento se seguirán las normas de elaboración de las cuentas anuales del **PGC Normal** o **para Pymes** pero **considerando las siguientes precisiones y reglas especiales:**

- A menos que exista previsión estatutaria o acuerdo social en contrario, **se conservará la periodificación contable ordinaria**, conservando la misma fecha de cierre y elaborando las cuentas anuales cada doce meses, salvo que la liquidación se produzca efectivamente en un plazo

inferior. Por lo tanto, la existencia de una causa de disolución, legal o voluntaria, no determina un cierre anticipado ni obliga a formular cuentas anuales a esa misma fecha.

- **No se tiene que adaptar la información comparativa del ejercicio anterior.**
- En la elaboración del Balance **los elementos del inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias no se reclasificarán al activo corriente**, salvo los previstos en materia de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
- En la elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias **no serán de aplicación los criterios sobre «operaciones interrumpidas».**
- En la elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto la liquidación no tiene incidencia, luego se realizará de acuerdo con los criterios del marco general de información financiera.
- En la elaboración del estado de flujos de efectivo la liquidación de los activos relacionados con las actividades que constituyan la principal fuente de ingresos de la empresa lucirán como flujos de las operaciones de explotación, y las operaciones de liquidación de los activos no corrientes mantenidos para la venta como flujos procedentes de las operaciones de inversión.
- La memoria se ajustará al contenido previsto pero podrán omitirse aquellos apartados en que la información que se solicita no sea significativa a la vista del escenario de «liquidación» en que se encuentra la empresa. Si bien **existen tres apartados de la memoria a los que debemos prestar especial atención:**
  - En la nota relativa a los «**Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre**» del apartado 2 de la memoria (Bases de presentación de las cuentas anuales) se informará de los eventos o condiciones que a juicio de la dirección originan que no pueda aplicarse el principio de empresa en funcionamiento, junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando la **Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.**
  - En la nota relativa a la «**Comparación de la información**» del apartado 2 de la memoria (Bases de presentación de las cuentas anuales), se indicará que la información del ejercicio no es comparable con la del ejercicio precedente por haberse cambiado de marco de información financiera.
  - En el apartado de otra información de la memoria se incluirá una **nota sobre la marcha de la liquidación** en la que se informe de la mejor estimación del valor de liquidación de los activos, cuando dicha información sea significativa y pueda obtenerse con un adecuado grado de fiabilidad sin incurrir en costes excesivos.

Además de lo anterior debe tenerse en cuenta que el importe neto de la cifra anual de negocios se seguirá determinando con los criterios generales, sin que por lo tanto formen parte de este concepto los resultados originados por las operaciones de liquidación del activo no corriente.

Por último, la información que se solicita sobre operaciones vinculadas en relación con los administradores de la empresa deberán entenderse referidas a las personas sobre las que recaiga la obligación de formular cuentas anuales (liquidadores, administradores concursales, etc).



*Si desea conocer los trámites a llevar a cabo para extinguir la sociedad, así como la contabilidad y fiscalidad asociada, le emplazamos a realizar nuestro **Seminario Disolución y liquidación de sociedades**, en donde abordaremos también las consecuencias para administradores y socios y las diferencias con dejar la sociedad inactiva.*

## ¿Tiene becarios en su empresa? Sepa que desde 1 de Octubre de 2023 se debe cotizar por ellos a la Seguridad Social

*Antonio Millán, Abogado, Departamento Laboral de Supercontable - 28/03/2023*



En el BOE de 17 de Marzo se ha publicado el **Real Decreto-ley 2/2023**, de 16 de marzo, de medidas urgentes para la ampliación de derechos de los pensionistas, la reducción de la brecha de género y el establecimiento de un nuevo marco de sostenibilidad del sistema público de pensiones.

Como dijimos en anteriores comentarios, su contenido principal es la **reforma de las pensiones**, pero, además, de los cambios en **el periodo de años cotizados computable para el cálculo de la pensión**, y de los incrementos de cotización por el **mecanismo de equidad intergeneracional MEI** y la **cotización adicional de solidaridad**, esta norma incluye otras cuestiones de importancia.

Una de esas cuestiones es la **inclusión** de los alumnos que realicen prácticas formativas o prácticas académicas externas incluidas en programas de formación, es decir, **de los conocidos como "becarios", en el sistema de Seguridad Social**.

En **SuperContable** hemos analizado la **conversión de un "becario" en empleado de plantilla si no realiza funciones formativas**; y ahora vamos a abordar cómo se regula esta inclusión de los "becarios" en la Seguridad Social y qué obligaciones implica para las empresas que cuenten con alumnos que realicen prácticas formativas o prácticas académicas en las mismas.

No olvide que ya existía una regulación previa sobre la Seguridad Social de las personas que desarrollan programas de formación y prácticas no laborales y académicas, contenida en el **Real Decreto-ley 28/2018**, de 28 de diciembre, para la revalorización de las pensiones públicas y otras medidas urgentes en materia social, laboral y de empleo, que ahora se deroga.



Por tanto, lo que se hace ahora es ampliar y mejorar la regulación existente respecto a la inclusión en el sistema de Seguridad Social de los "becarios", que no se desarrolló reglamentariamente, provocando problemas de aplicación.

## ¿A quién afecta esta regulación sobre la Seguridad Social de los "becarios"?

Según la reforma, la realización de prácticas formativas en empresas, instituciones o entidades incluidas en programas de formación y la realización de prácticas académicas externas es el hecho que determina la inclusión en el sistema de la Seguridad Social de las personas que las realicen.

Concretando más, las prácticas a las que afecta son:

- Las **realizadas por alumnos universitarios**, tanto las dirigidas a la obtención de titulaciones oficiales de grado y máster, doctorado, como las dirigidas a la obtención de un título propio de la universidad, ya sea un máster de formación permanente, un diploma de especialización o un diploma de experto.
- Las **realizadas por alumnos de formación profesional**, siempre que las mismas no se presten en el régimen de formación profesional intensiva.

## ¿Cómo se incluyen en la Seguridad Social estos "becarios"?

Las personas becarias que realicen las prácticas que hemos mencionado **quedarán incluidas como asimiladas a trabajadores por cuenta ajena** en el Régimen General de la Seguridad Social; con la excepción de que la práctica o formación se realice a bordo de embarcaciones, en cuyo caso la inclusión se producirá en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.

## ¿Ello genera obligaciones para la empresa?

En cuanto a las obligaciones a la Seguridad Social es necesario distinguir entre:

### ▪ **Prácticas formativas remuneradas**

En este caso, el cumplimiento de las obligaciones de Seguridad Social corresponde a la entidad u organismo que financie el programa de formación, que asumirá a estos efectos la condición de

empresario. En el supuesto de que el programa esté cofinanciado por dos o más entidades u organismos, tendrá la condición de empresario aquel al que corresponda hacer efectiva la respectiva contraprestación económica.

Las altas y las bajas en la Seguridad Social se practicarán de acuerdo con la normativa general de aplicación.

#### ■ **Prácticas formativas NO remuneradas**

En este caso el cumplimiento de las obligaciones de Seguridad Social corresponde a la empresa, institución o entidad en la que se desarrollen aquellos, salvo que en el convenio o acuerdo de cooperación que, en su caso, se suscriba para su realización se disponga que tales obligaciones corresponderán al centro de formación responsable de la oferta formativa. Quien asuma la condición de empresario deberá comunicar los días efectivos de prácticas a partir de la información que facilite el centro donde se realice la práctica formativa.

*La entidad que sea responsable conforme a lo indicado en el párrafo anterior, **debe solicitar de la Tesorería General de la Seguridad Social la asignación de un código de cuenta de cotización específico para este colectivo de personas.***

Las altas y las bajas en la Seguridad Social se practicarán de acuerdo con la normativa general.

El alta se realiza al inicio de las prácticas formativas y la baja a la finalización de estas, sin perjuicio de que para la cotización a la Seguridad social y su acción protectora se tengan en cuenta exclusivamente **los días en que se realicen dichas prácticas.**

El plazo para comunicar a la Tesorería General de la Seguridad Social dicha alta y baja será de **diez días naturales** desde el inicio o finalización de las

prácticas.

## ¿Cómo se cotiza a la Seguridad Social?

También se distingue en este caso entre prácticas formativas remuneradas y no remuneradas.

No obstante, existen una serie de aspectos comunes a las dos modalidades:

- No se cotiza por el **Mecanismo de Equidad Intergeneracional**.
- Existe una **reducción del 95%** en la cuota de contingencias comunes. **No serán de aplicación otros beneficios en la cotización distintos a esta reducción.**
- La entidad que tenga la condición de empresario es responsable del ingreso de la totalidad de las cuotas.

Tenga en cuenta que entre el día 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2023, **la reducción en la cotización será del 97 por ciento.**

## ***Prácticas remuneradas***

- Se realiza como en los contratos formativos en alternancia, con excepción de lo establecido en el ordinal 2.º del apartado 1 de la disposición adicional cuadragésima tercera de la Ley General de Seguridad Social.
- La base de cotización mensual a efectos de prestaciones es la base mínima de cotización vigente en cada momento respecto del grupo de cotización 7.
- En el caso de que el alta no se extienda a la totalidad de los días, la base de cotización a efectos de prestaciones será la parte proporcional de la base mínima del grupo de cotización 7.

## ***Prácticas NO remuneradas***

La cotización consiste en una cuota empresarial por cada día de prácticas formativas por contingencias comunes y por contingencias profesionales, que tendrá en cuenta la exclusión de la cobertura de la incapacidad temporal derivada de contingencias comunes, que serán establecidas para cada ejercicio en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.

### Sepa que:

*Entre el día 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2023, la cotización mencionada consistirá en una cuota empresarial por cada día de alta de **2,36 euros por contingencias comunes** y de **0,29 euros por contingencias profesionales**. La cuota máxima mensual será de **53,59 euros por contingencias comunes**, y de **6,51 por contingencias profesionales**.*

La base de cotización mensual a efectos de prestaciones será la base mínima de cotización respecto del grupo de cotización 8, multiplicada por el número de días de prácticas formativas realizadas en el mes natural con el límite, en todo caso, del importe de la base mínima de cotización mensual correspondiente al grupo de cotización 7.

El plazo reglamentario de ingreso de las cuotas es el siguiente:

- Las de los meses de enero, febrero y marzo será el mes de abril
- Las de los meses de abril, mayo y junio será el mes de julio
- Las de los meses de julio, agosto y septiembre será el mes de octubre
- Las de los meses de octubre, noviembre y diciembre será el mes de enero

*Tenga en cuenta que hasta el penúltimo día natural de cada uno de los meses que constituyen el plazo reglamentario de ingreso de cuotas, las entidades que asumen la condición de empresa deberán comunicar a la Tesorería General de la Seguridad Social*

el número de días en que se haya realizado de prácticas no remuneradas, durante los tres meses inmediatamente anteriores.



*Y si no se ha realizado ningún día de prácticas no remunerados en un determinado mes, se debe informar expresamente de tal circunstancia. En cualquier caso, la empresa debe solicitar de la TGSS la liquidación de cuotas correspondiente a los tres meses inmediatamente anteriores, hasta el penúltimo día natural del respectivo plazo de ingreso.*

*Finalmente, cuando la persona que realice las practicas se encuentre en una situación de incapacidad temporal por contingencias profesionales, nacimiento y cuidado de menor, riesgo durante el embarazo o durante la lactancia natural, la empresa debe Indicar a la TGSS los días previstos de realización de la práctica formativa.*

A efectos de prestaciones, **cada día de prácticas formativas no remuneradas será considerado como 1,61 días cotizados**, sin que pueda sobrepasarse, en ningún caso, el número de días del mes correspondiente. Las fracciones de día que pudieran resultar del coeficiente anterior se computaran como un día completo.

### **¿Qué coberturas se reconocen a los "becarios"?**

La acción protectora será la correspondiente al régimen de Seguridad Social aplicable (Régimen General o Régimen Especial de los Trabajadores del Mar), con la exclusión de la protección por desempleo, de la cobertura del Fondo de Garantía Salarial y por Formación Profesional.

En el supuesto de las prácticas no remuneradas se excluirá también la protección por la prestación de incapacidad temporal derivada de contingencias comunes.

Las prestaciones económicas por nacimiento y cuidado de menor, riesgo durante el embarazo y riesgo durante la lactancia natural, se abonarán por la entidad gestora o, en su caso, por la mutua colaboradora, mediante pago directo de la misma, y las prestaciones que correspondan por la situación de incapacidad temporal derivada de contingencias comunes o profesionales se abonarán en todo caso mediante pago delegado.

### **¿Cuándo entra en vigor la cotización de los "becarios"?**

La inclusión en el sistema de Seguridad Social de los alumnos que realicen prácticas formativas **entra en vigor el 1 de octubre de 2023**, según establece el **Real Decreto-ley 2/2023**, de 16 de marzo.



No obstante, los "becarios" que, con anterioridad a **1 de octubre de 2023**, haya realizado prácticas formativas, podrán suscribir un convenio especial, por una única vez, que les posibilite el cómputo de la cotización por los periodos de prácticas no laborales realizados antes de 1 de octubre de 2023, hasta **un máximo de dos años**.

## ¿Puede el trabajador o la empresa negarse al disfrute del descanso previsto por maternidad o paternidad?

Mateo Amando López, Departamento Laboral de SuperContable.com - 23/03/2023



En comentarios anteriores ya hemos hecho referencia a la **baja por maternidad o paternidad** así como a la prestación a la que se tiene derecho durante este periodo de suspensión del contrato de trabajo. En esta ocasión queremos contestar a una pregunta bastante frecuente al respecto **sobre la necesidad de concertarlo con la empresa** empleadora e incluso la **posibilidad de renunciar** al

mismo.

Recordemos que el **artículo 45** del actual texto refundido del Estatuto de los trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, establece **el nacimiento de un hijo o hija como una de las causas habilitantes para suspender el contrato de trabajo**. Lo mismo ocurre en los casos de adopción y guarda con fines de adopción o acogimiento de menores de seis años o de menores de edad mayores de seis años con discapacidad o que por sus circunstancias y experiencias personales o por provenir del extranjero, tengan especiales dificultades de inserción social y familiar debidamente acreditadas.

Además, el **artículo 48** de esta misma norma estipula que se trata de una **suspensión con reserva del puesto de trabajo**, es decir, que una vez finalizado se tiene derecho a la incorporación en las mismas condiciones que se tenían con anterioridad, salvo que entre medias se produjese la terminación del plazo del contrato de trabajo o por renuncia del propio trabajador o trabajadora, ya que la extinción del contrato de trabajo por voluntad de la empresa mediando el nacimiento y cuidado del menor (hasta que cumpla 12 meses) será calificada por los tribunales como **despido nulo** con toda seguridad (con derecho a reincorporación y abono de los salarios dejados de percibir).

El propio apartado 4 del **artículo 48** fija el periodo de suspensión del contrato de trabajo por nacimiento, fijado en **16 semanas** tanto para la madre biológica como para el otro progenitor, de las

cuales **serán obligatorias las seis semanas ininterrumpidas inmediatamente posteriores al parto**, que habrán de disfrutarse a jornada completa.

Una vez transcurrido este periodo obligatorio, **el resto de la suspensión del contrato de cada uno de los progenitores por el cuidado de menor hasta alcanzar las 16 semanas podrá distribuirse a su voluntad**, en períodos semanales a disfrutar de forma acumulada o interrumpida y ejercitarse desde la finalización de la suspensión obligatoria posterior al parto hasta que el hijo o la hija cumpla doce meses y en el caso de la madre se puede anticipar hasta cuatro semanas antes de la fecha de parto prevista, con la única obligación de **comunicarlo a la empresa con al menos 15 días de antelación** a cada periodo de disfrute.

Por tanto, se trata de un **periodo de descanso al que tienen derecho tanto la madre como el padre, sin que tengan que consensuarlo con la empresa, a la que sólo tienen que comunicarlo** a efectos de que ésta realice las obligaciones administrativas pertinentes y pueda adoptar las medidas necesarias a la hora de planificar la actividad desarrollada. Por el contrario, sí deberá consensuarse con la empresa el disfrute de este periodo a jornada parcial, pero si es a jornada completa la decisión de cuándo disfrutar de las 10 semanas restantes después de las 6 primeras semanas obligatorias corresponde en exclusiva al trabajador, sea de forma acumulada o en periodos sucesivos.



Por otro lado, la norma sólo **señala como obligatorias las primeras 6 semanas posteriores al parto**, luego **el propio trabajador podría tomar la decisión de renunciar al resto** por el motivo que fuera siempre dentro de su decisión y sin que la empresa tenga nada que decir al respecto. Esta renuncia al resto del periodo establecido por nacimiento y cuidado del menor puede realizarse de forma tácita por el transcurso del tiempo o de forma expresa mediante comunicación al Instituto Nacional de la Seguridad Social. Ahora bien, ten en cuenta que la reincorporación voluntaria al trabajo con anterioridad al cumplimiento del plazo máximo de duración del mencionado período de descanso da lugar a la extinción de la prestación por nacimiento y cuidado del menor, que sólo se abonará durante el periodo que efectivamente esté suspendido el contrato de trabajo por esta causa.

## Comunicación:

*La comunicación puede hacerse de forma verbal pero si quiere **dejar constancia de la misma por escrito** puede utilizar los siguientes formularios para la **comunicación del nacimiento** y*

para la **comunicación del disfrute de los periodos sucesivos** de suspensión del contrato de trabajo por nacimiento y cuidado del menor.

## ¿Qué puedo hacer si no estoy de acuerdo con el valor de referencia catastral?

David Mendieta Carlos, Departamento de Contabilidad y Fiscalidad de Supercontable.com - 24/03/2023



La entrada en vigor de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal supuso, entre otras, la introducción de un nuevo **"valor de referencia"** para determinar el valor de mercado en la transmisión de bienes inmuebles. Dicho valor es trascendental debido a que, para impuestos como el de Transmisiones Patrimoniales - **ITP**- o Sucesiones y Donaciones **-ISD-**, será **tomado**

por la Administración **como base imponible** para determinar la cuota tributaria a pagar; aunque la operación no se realice por dicha cuantía.

### El valor de referencia catastral de una vivienda.

El **valor de referencia catastral** es aquel que determina la Dirección General del Catastro por la aplicación de **módulos** de valor medio **basados en los precios de operaciones de compraventa** de inmuebles realizadas ante notario o inscritas en el Registro de la Propiedad y de los **informes anuales del mercado inmobiliario** que elabora la Dirección General del Catastro.



Concretamente, se trata de determinar un **precio medio** de las compraventas de **bienes inmuebles representativos** de una zona determinada.

De esta forma, esos módulos de valor medio que se emplean para determinar el valor de referencia catastral tienen en cuenta, entre otras, características como la **antigüedad** y el **estado de conservación** entre ese inmueble y el que se entiende como representativo de ese módulo. El valor de referencia catastral **no puede ser superior al valor de mercado**, por ello se aplica un porcentaje de minoración del 0,9, fijado en la Orden HFP/1104/2021.



### ¿Puede no existir valor de referencia catastral para un inmueble determinado?

La respuesta es **sí**. Ahora bien, observamos como la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y la del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales solucionan esta problemática previendo que **la base imponible**, sin perjuicio de la comprobación de valores que pueda realizar la Administración, **será la mayor de las siguientes** magnitudes:

- el **valor declarado** por los interesados o
- el **valor de mercado** ([Leer más](#)) en el caso de ISD.

Para el ITP además, hemos de tener en cuenta el precio o la contraprestación pagada ya que si **es superior al valor de referencia**, se tomará éste como base imponible. De esta manera, en ambos impuestos, el valor de referencia catastral será la **base imponible mínima** del ISD e ITP.

## ¿Qué puedo hacer si no estoy de acuerdo con el valor de referencia catastral?

Cuando ese valor de referencia perjudique nuestros intereses legítimos, podremos impugnarlo mediante las dos siguientes vías:

- Interponiendo **recurso de reposición** contra el acto por el que se nos notifica la liquidación del ISD practicada por la Administración.
- Solicitando la **rectificación de la autoliquidación** presentada.

La Administración Tributaria **-AEAT-** resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada por los interesados.

## ¿Puede la AEAT iniciar un procedimiento de comprobación de valores?

### En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

La AEAT no podrá iniciar el procedimiento de comprobación de valores cuando la base imponible sea el valor de referencia catastral o magnitud superior (ya que la base imponible será esta última).

El **valor de referencia catastral** será la **base imponible mínima del ITP**, por lo tanto, si se ha transmitido un inmueble por un precio o contraprestación inferior y se ha iniciado un procedimiento de comprobación en el que resultan valores superiores, el interesado podrá impugnarlos vía **recurso de reposición**, en vía **económico-administrativa** o solicitar su corrección mediante **tasación pericial contradictoria**.

### En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La AEAT no podrá incoar este procedimiento cuando la base imponible sea su valor de referencia o el valor declarado (siempre que éste sea superior al valor de referencia catastral). En este Impuesto, serán los interesados quienes deban consignar el valor que consideren para los bienes en cuestión, este será el **valor declarado**. Este valor primará si es mayor al que ha comprobado la AEAT.

Ahora bien, **no habrá lugar a sanción** alguna sobre la parte que corresponda al mayor valor comprobado por la AEAT sobre el valor declarado por el interesado cuando el sujeto pasivo lo hubiese calculado en su declaración según las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio.



En **Supercontable**, disponemos de un **SEMINARIO** referente a la **fiscalidad de la compraventa y alquiler** de bienes inmuebles donde encontrarás la respuesta a la fiscalidad de las operaciones inmobiliarias, tanto estatal como autonómica y local. Además, se analizan todas las figuras impositivas aplicables según cada situación con mención de las retenciones, declaraciones y plazos a tener en cuenta.

## LIBROS GRATUITOS



PATROCINADOR

**sage**

Sage Despachos Connected

NOVEDADES 2019

[Contables](#)

[Fiscales](#)

[Laborales](#)

[Cuentas anuales](#)

[Bases de datos](#)

[INFORMACIÓN](#) Copyright RCR Proyectos de Software. Reservados todos los derechos.

[Quiénes somos](#)

[Política protección de datos](#)

[Contacto](#)

[Email](#)

[Foro SuperContable](#)

**ASOCIADOS**

