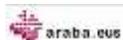


Índice

Boletines Oficiales

BOTHA. 09/02/2021 núm. 15



ALAVA. MEDIDAS TRIBUTARIAS. [Norma Foral 2/2021, de 29 de enero](#), de medidas tributarias para 2021.

[\[PÁG. 2\]](#)

Consulta de la DGT de interés



IS. CESIÓN DE KNOW-HOW. Aplicación de la reducción por "patent-box" de un contrato desde 2017 a 2019. Desde el 1 de enero de 2018 no es posible aplicar la reducción por "patent box" a la cesión de "know-how" aunque el contrato de cesión sea de 2017.

[\[PÁG. 3\]](#)

Resolución del TEAC de interés



Procedimiento de inspección. Dilaciones imputables al interesado incluidas en Actas A01 de conformidad

[\[PÁG. 6\]](#)

Sentencia del TS de interés



IS. Sociedades interpuestas. Simulación por interposición de sociedad para facturar servicios profesionales. El Tribunal Supremo concluye que resulta completamente innecesario que la persona física utilice la sociedad profesional (A) para facturar al cliente (B). Por tanto, concluye que, a tenor de los hechos analizados, se debe declarar la existencia de simulación

[\[PÁG. 7\]](#)

Sentencia del TSJUE de interés



ALEMANIA. IVA. Exención de «determinadas prestaciones de directamente servicios relacionados con la práctica del deporte o de la educación física»- Efecto directo - Concepto de «organismos sin fin lucrativo.

[\[PÁG. 9\]](#)

Consulta del BOICAC



BOICAC 124 Enero 2021 [Consulta 3.](#) Sobre el tratamiento contable de un aval concedido por un socio para garantizar un contrato de arrendamiento suscrito por la sociedad.

[\[PÁG. 10\]](#)

Boletines Oficiales

BOTHA. 09/02/2021 núm. 15



ALAVA. MEDIDAS TRIBUTARIAS. [Norma Foral 2/2021, de 29 de enero, de medidas tributarias para 2021](#)

Por lo que se refiere al **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, destacan las siguientes medidas:

- modificación de la regla especial de imputación de determinadas **ayudas públicas** recibidas para la primera instalación por jóvenes agricultores o agricultoras y
- la eliminación de los **pagos fraccionados bimensuales**.

Respecto al **Impuesto sobre Sociedades**, se procede a modificar el **régimen especial de fusiones**



Consulta de la DGT de interés

IS. CESIÓN DE KNOW-HOW. Aplicación de la reducción por “patent-box” de un contrato desde 2017 a 2019. Desde el 1 de enero de 2018 no es posible aplicar la reducción por “patent box” a la cesión de “know-how” aunque el contrato de cesión sea de 2017.

RESUMEN:

Fecha: 10/11/2020

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Consulta de la DGT de 05/11/2020](#)

HECHOS:



La consultante tiene firmados una serie de contratos, con una duración acotada en el tiempo comprensiva de 2017 a 2019, con cada una de las filiales, en virtud de los cuales se estipula la remuneración económica que deberá satisfacer las entidades filiales a la consultante tanto por el uso de la marca como por el know-how relacionado con la operativa procedimental hotelera desde el ejercicio 2017.

La consultante tiene la intención de aplicar el incentivo fiscal consistente en la reducción de rentas procedentes de activos intangibles previsto en el artículo 23 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2017 a 2019.

PREGUNTA:

si podría interpretarse que la disposición transitoria vigésima de la LIS permite a la consultante aplicar el referido incentivo para los ejercicios 2018 y 2019, en relación con la cesión del know-how realizada en los mismos.

La DGT:

De acuerdo con lo anterior, las rentas derivadas de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (know-how), no podrán beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018.

Por tanto, **la entidad consultante no podrá aplicar la reducción del artículo 23 de la LIS en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018, aunque las rentas resulten de una cesión de un know-how efectuada en 2017 para el período comprendido entre 2017 y 2019.**

Artículo 23. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.

1. Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 por ciento el resultado del siguiente coeficiente:

a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.

b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación y, en su caso, de la adquisición del activo.

Se modifica, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1/1/2018, por el art. 68 de la Ley 6/2018

Artículo 23. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.

1. Las rentas **positivas** procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, **modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios**, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 por ciento el resultado del siguiente coeficiente:

a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.

b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación **tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella** y de la adquisición del activo.

En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

La reducción prevista en este apartado también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.

2. Para la aplicación de la reducción prevista en el apartado anterior deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.

c) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

d) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

~~3. En el caso de cesión de activos intangibles, a los efectos de lo dispuesto en este artículo, con independencia de que el activo esté o no reconocido en el balance de la entidad, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación del artículo 12.2 de esta Ley, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.~~

En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

La reducción prevista en este apartado también resultará de aplicación a las rentas positivas procedentes de la transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas. **A efectos de determinar el régimen de protección legal de los activos intangibles a que se refiere el párrafo primero de este apartado, se estará a lo dispuesto en la normativa española, de la Unión Europea e internacional en materia de propiedad industrial e intelectual que resulte aplicable en territorio español.**

2. A efectos de aplicar esta reducción, tendrán la consideración de rentas positivas susceptibles de reducción, los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas por aplicación del artículo 12.2 de esta Ley en relación con los activos, y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, que se hubieran integrado en la base imponible.

En caso de que en un período impositivo se obtengan rentas negativas y en períodos impositivos anteriores la entidad hubiera obtenido rentas positivas a las que hubiera aplicado la reducción prevista en este artículo, la renta negativa de ese período impositivo se reducirá en el porcentaje que resulte de la aplicación del apartado 1.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará en tanto las rentas negativas no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción prevista en este artículo. El exceso se integrará en su totalidad en la base imponible y, en tal caso, las rentas positivas obtenidas en un período impositivo posterior se integrarán en su totalidad hasta dicho importe, pudiendo aplicar al exceso el porcentaje que resulte de la aplicación del apartado 1.

3. Para la aplicación de la reducción prevista en el apartado 1 deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.

c) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias **de bienes** o servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

d) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y de los gastos directos **a que se refiere este artículo**, correspondientes a los activos objeto de cesión.

4. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) de esta Ley.

4. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) de esta Ley.

5. En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.

6. A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado. La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de valoración a que se refiere este apartado.

7. Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de este artículo, y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.

La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía y Competitividad.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de calificación y valoración a que se refiere este apartado.

5. En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los referidos en el apartado 1, equipos industriales, comerciales o científicos, **planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas**, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.

6. A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.

La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de valoración a que se refiere este apartado.

7. Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de este artículo, y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.

La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de calificación y valoración a que se refiere este apartado



Resolución del TEAC de interés

Procedimiento de inspección. Dilaciones imputables al interesado incluidas en Actas A01 de conformidad

RESUMEN:

Fecha: 15/12/2020

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Resolución del TEAC de 15/12/2020](#)

Criterio:

Las dilaciones tienen un sustrato fáctico que no se puede reexaminar en los casos en que se firmó el acta en conformidad. **Los hechos aceptados por el obligado tributario en el acta se presumen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.**

Sin embargo, para que las dilaciones sean imputables al obligado es necesario que la Administración motive adecuadamente en qué medida las mismas han entorpecido el normal desarrollo de la actuación inspectora, incorporando, por tanto, una valoración jurídica que ha de ser analizada y, en su caso, confirmada o no en vía de revisión.

Reitera criterio de RG 00/05528/2016 (11-06-2019).



Sentencia del TS de interés

IS. Sociedades interpuestas. Simulación por interposición de sociedad para facturar servicios profesionales. El Tribunal Supremo concluye que resulta completamente innecesario que la persona física utilice la sociedad profesional (A) para facturar al cliente (B). Por tanto, concluye que, a tenor de los hechos analizados, se debe declarar la existencia de simulación. Dos sentencias en el mismo sentido

RESUMEN: el TS aprecia simulación cuando una persona física presta servicios a través de una sociedad cuando esta última es innecesaria en su intermediación. Analiza una ausencia de causa pues resulta completamente innecesario que la persona física utilice la sociedad profesional para facturar a la sociedad cliente (prácticamente único) servicios que presta como persona física, sobre todo cuando se ha acreditado por la Inspección que no hay, propiamente, más actividad de la sociedad profesional que la de servir de intermediaria a la prestación de esos servicios - de la persona física- a B, en la sede de ésta y con los medios materiales que la misma pone a disposición del propio profesional

Fecha: 11/12/2020 y 17/12/2020

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace:

Acceder a [Acceder a Sentencia del TS de 11/12/2020](#)

Acceder a [Acceder a Sentencia del TS de 17/12/2020](#)

Hechos:

Los indicios que se consideran suficientes para dar por probado el hecho base y, por tanto, el hecho consecuencia serían los siguientes:

1. La sociedad "A" está participada prácticamente al 100 % por don Romualdo, contribuyente que, asimismo, fue administrador y autorizado en cuentas bancarias de la compañía "B" durante los ejercicios objeto de inspección por lo que, consecuentemente, cabe afirmar que pertenece al núcleo rector de dicha sociedad.
2. Prácticamente toda la facturación de "A" se realiza a "B" que constituye, por tanto, casi su cliente único. Esta exclusividad en los servicios prestados por "A", en cierta medida, aparece reflejada en el contrato de consultoría profesional celebrado entre ambos.
3. "A" sólo dispone de dos personas asalariadas. Una de ellas no trabaja a jornada completa y la otra está domiciliada en Ciudad Real, sin que parezca que haya relación o dispongan de la cualificación requerida para desempeñar la actividad desarrollada por esta sociedad. Asimismo, los pagos a terceros, si exceptuamos los realizados a su único socio, no parecen tener relación con el tipo de servicios prestados por "A" a "B".
4. El domicilio social se encuentra situado en un piso propiedad del cónyuge de don Romualdo.
5. La práctica exclusividad en los servicios prestados por "A" a favor de "B", en cierta medida, aparece reflejada en el contrato de consultoría profesional celebrado entre ambos. En dicho contrato firmado entre "A" y "B", que regula las relaciones profesionales entre ambas, en la cláusula quinta se indica que los servicios habitualmente se prestarán en las oficinas de "B" en Madrid o, si se considera conveniente, en las oficinas de los clientes de esta sociedad.

Todos estos hechos ponen de manifiesto que el obligado tributario, excepción hecha de su administrador y único socio, carece de los medios materiales y personales propios o ajenos que serían precisos para poder prestar los servicios facturados a "B". Esto es, "A" no parece tener entidad por sí misma al carecer, al margen y con independencia de su socio, de la infraestructura necesaria para realizar los trabajos que factura a "B".

Todos estos hechos ponen de manifiesto que el obligado tributario, excepción hecha de su administrador y único socio, carece de los medios materiales y personales propios o ajenos que serían precisos para poder prestar los servicios facturados a "B". Esto es, "A" no parece tener entidad por sí misma al carecer, al margen y con independencia de su socio, de la infraestructura necesaria para realizar los trabajos que factura a "B".

El elemento distintivo y característico de "A" es que cuenta con don Romualdo que es con el que, realmente, "B" contrata, dado que más allá de esta persona el obligado tributario no cuenta con medios humanos y materiales para realizar los servicios facturados. Resulta artificioso que "B", para disponer de los servicios de don Romualdo, en vez de contratar directamente con él,

lo haga a través de una sociedad a la que paga cantidades muy importantes la cual, a su vez, contrata a esta persona por importes muy inferiores, lo que parece indicar que aquella, inexplicablemente, renuncia a un importante ahorro de costes, dadas las más que apreciables diferencias retributivas entre don Romualdo y "A". Por tanto, se puede afirmar que quien realmente presta los servicios a "B" no es "A", sino su administrador y socio único don Romualdo.

El TS:

Reiteramos lo dicho en dicha sentencia y como sostiene el Abogado del Estado la Administración **no está cuestionando el ejercicio de la actividad profesional a través de sociedades que se constituyen como forma colectiva para el ejercicio profesional** (como, por ejemplo, para la abogacía recoge el artículo 28.1 RD. 658/2001) **el cual reproduce, sino que el socio constituya además otra sociedad a través de la cual factura a la primera los trabajos que realiza para ésta, y que deberían tributar como rendimientos de actividades económicas para dicho socio, sujetos a retención.**

La sociedad principal (aquí "B") se constituye con uno o varios socios que prestan servicios profesionales y los facturan a "B" por medio de su propia y personal sociedad mercantil, aquí "A", que es quien percibe directamente los cobros de "B", habiendo la Administración tributaria acreditado suficientemente que esa facturación no responde a un servicio prestado por "A" sino por Don Romualdo, es decir, que la prestación personal e intelectual la lleva a cabo la persona física utilizando medios personales e instalaciones muy vinculados a "B".

Como sostiene el Abogado del Estado, la simulación es ocultación y carencia de causa y, en el supuesto que nos ocupa, **la ocultación consiste en que los servicios los presta una persona física pero los factura una sociedad mercantil, participada al 99,97% por la persona física que, a su vez, es contratada de su sociedad personal. La carencia de causa es la innecesaria absoluta de que la persona física constituya una sociedad profesional para facturar a la sociedad cliente** (prácticamente único) servicios que presta como persona física (en este caso: Don Romualdo), máxime cuando (aspecto probatorio) las investigaciones de la Inspección Tributaria han detectado que los documentos contables de esta sociedad de persona física no recoge ni subcontrataciones ni gastos de gestión de lo que sería una sociedad con empleados o con infraestructura de trabajo, ni siquiera de lo que podría ser (potencialmente e in abstracto) una sociedad profesional que prestara servicios de asesoramiento jurídico tipo free-lance (profesional libre) a diversos Clientes.

Compartimos el criterio de la recurrida en el sentido de que la interpretación de la Sala de instancia, en razón de los hechos que ha considerado probados, es conforme a Derecho y no ha lugar a la anulación de la misma, por lo que el recurso ha de ser desestimado.



Sentencia del TSJUE de interés

ALEMANIA. IVA. Exención de «determinadas prestaciones de directamente servicios relacionados con la práctica del deporte o de la educación física»- Efecto directo - Concepto de «organismos sin fin lucrativo»

RESUMEN:

Fecha: 10/12/2020

Fuente: web del DOUE de 08/02/2021

Enlace: [Acceder a **Acceder a Sentencia del TSJUE de 10/12/2020**](#)

Fallo

- 1) El artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112 / CE¹ del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que **no tiene efecto directo**, de modo que, si un Estado miembro, cuando adapta su normativa a esa disposición, solo exime del impuesto sobre el valor añadido un número limitado de prestaciones de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física, **la mencionada disposición no puede ser invocada directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales por un organismo sin fin lucrativo con el propósito de obtener la exención de otras prestaciones de servicios relacionados directamente con la práctica del deporte o de la educación física** que ese organismo presta a las personas que practican tales actividades y que aquella normativa no exime.
- 2) El artículo 132, apartado 1, letra m), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «organismo sin fin lucrativo», a efectos de esa disposición, constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión, que exige que, en caso de disolución de tal organismo, este no pueda distribuir a sus miembros los beneficios que haya obtenido y que excedan del valor de las participaciones en el capital desembolsadas por dichos miembros y del valor de mercado de las aportaciones en especie realizada por estos últimos.

¹ Artículo 132

1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

...

m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física;

BOICAC 124 Enero 2021 [Consulta 3](#)

Descripción de la consulta:

Sobre el tratamiento contable de un aval concedido por un socio para garantizar un contrato de arrendamiento suscrito por la sociedad.

Respuesta

La sociedad consultante ha suscrito un contrato de arrendamiento en el que el arrendador requería la constitución de un aval bancario como garantía del contrato. **Ante la imposibilidad de la sociedad de obtener el aval bancario por falta de solvencia, ha sido el socio mayoritario quién ha suscrito dicho aval, por lo que para obtener la garantía el socio ha pignorado un importe igual a la operación descrita. La cuestión que se plantea es si esta operación debería tener registro contable en la sociedad puesto que si el aval fuera ejecutado el pago correría por cuenta del avalista (socio) y se plantea la idoneidad de recoger como deuda en favor del socio la garantía aportada en favor de la sociedad.**

La operación de concesión de un aval es un contrato de garantía financiera y está regulada en el apartado 5.5 de la norma de registro y valoración (NRV) 9ª Instrumentos Financieros, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En concreto, para dar respuesta a la consulta puede citarse la opinión recogida en la consulta publicada por este Instituto [número 1 del BOICAC 82](#) [2] sobre el tratamiento contable de los gastos asociados a la obtención de un aval.

En la medida en que se trata de una operación de un socio en favor de la sociedad será de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 21ª Operaciones entre empresas del grupo contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, siendo aplicables las normas generales, por lo que la operación por la que el socio avala a la sociedad en cualquier caso se registrará a valor de mercado, y al tratarse de un socio con participación mayoritaria le resultará también de aplicación la NECA 15ª Partes vinculadas, contenida en la tercera parte del PGC.

En caso de incumplimiento por parte de la empresa avalada, atendiendo a las condiciones de otorgamiento del aval, la sociedad deberá reclasificar la deuda por arrendamiento en una deuda contraída con el socio

[2] La norma de registro y valoración (NRV) 9ª. Instrumentos financieros, apartado 5.5 del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (aplicable también a una empresa que siga PGC-PYMES, al amparo de lo dispuesto en el artículo 3.3 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre) recoge el tratamiento contable de los contratos de garantía financiera para el emisor del contrato, incluyendo entre estas operaciones las fianzas o avales otorgados.

En particular y en relación con las cantidades percibidas por el emisor, la norma establece que *“estos contratos se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario será igual a la prima recibida más, en su caso, el valor actual de las primas a recibir”*.

El supuesto objeto de consulta plantea el registro del aval por el tenedor del contrato (empresa avalada) que está obligado a desembolsar un pago inicial y unos pagos periódicos. Desde esta perspectiva, el aval no constituye un instrumento financiero, sino un contrato a ejecutar accesorio de otro principal, cuyo tratamiento contable debería guardar sintonía con el previsto para este último.

En consecuencia, con carácter general, los desembolsos en los que incurra la empresa relacionados con el aval deberán reconocerse en la cuenta pérdidas y ganancias como un gasto de la explotación, sin perjuicio de que al cierre del ejercicio deba reconocerse la correspondiente periodificación.

No obstante lo anterior, en aquellos supuestos en que el aval esté directamente relacionado con una operación financiera, por ejemplo, cuando el tipo de interés dependa del otorgamiento del aval, la obtención del préstamo y la formalización del aval pueden considerarse una sola operación de financiación para la empresa, en la medida en que el aval es requisito indispensable para obtener el préstamo, circunstancia que debería llevar a incluir en el cálculo del tipo de interés efectivo de la operación todos los desembolsos derivados del aval.

por la ejecución del aval, con el reconocimiento en su caso de los gastos de ejecución que le correspondieran.

Por último, a modo de información se indica que este Instituto ha publicado diversas consultas en el BOICAC en relación con la figura del aval. En concreto, puede citarse la opinión recogida sobre el registro contable de los avales otorgados, tanto se ejecuten o no en la [consulta 1 del BOICAC 49](#) [3]

[3] La información a incluir en las cuentas anuales en relación con los avales que una empresa asume con respecto a otras personas, físicas o jurídicas, deberá recogerse en la memoria, en tanto este documento completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con lo establecido en la norma 7ª de elaboración de las cuentas anuales, contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

En concreto, la información relativa al compromiso adquirido por la empresa al ejercer de avalista deberá indicarse en el apartado 16. "Garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes", del modelo normal, sin perjuicio de que según lo dispuesto en la norma de elaboración anteriormente mencionada *"deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para facilitar la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa"*.

Adicionalmente, hay que indicar que en la medida que exista un riesgo para la empresa que implique hacer frente a responsabilidades derivadas del citado aval, y de conformidad con el principio de prudencia recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, la empresa deberá dotar una provisión para riesgos y gastos de acuerdo con la mejor estimación posible, con cargo a la partida de gastos por naturaleza que corresponda