



COMISSIÓ DE RELACIONS COMPTABILITAT/FISCALITAT

Notes tècniques
(última actualització: març de 2011)

Relació de membres de la Comissió (març 2011):

- Josep C. Balaguer
- Antoni Bru
- Joan Casals
- Anselm Constans (coordinador)
- Santiago Doce (president)
- Marcel·lí Eixarch
- Josep M^a Garcia
- Martí Garcia Pons
- Francesc Gómez
- Jose Manuel Lizanda
- Domingo Palos
- Joaquim Pallarès
- Ferran Rodríguez
- Josep Torras

- Si no s'indica el contrari, los Notes tenen el suport de tota la Comissió
- Cal considerar la data d'emissió de cada Nota, ja que l'evolució de la normativa, en sentit ampli, pot fer que el seu contingut esdevingui totalment o parcialment obsolet..

ÍNDEX DE NOTES PUBLICADES

NOTES SOBRE DIFERENTS ASPECTES DEL RÈGIM TRANSITORI (COMPTE DE 2008)

1. Règim transitori quan l'entitat opti per presentar, en els comptes de 2008, comparatius ajustats al nou PGC (11/12/2007)
2. Règim transitori sobre les despeses de desmantellament, retirament i similars referides a l'immobilitzat material (22/1/2008)
3. Règim transitori de les provisions per a grans reparacions
4. (22/1/2008)
5. Activació retroactiva del cost financer de l'immobilitzat i de les existències en el balanç d'obertura (22/1/2008).
6. Aspectes mercantils i fiscals dels fons de comerç existents a l'1/1/2008 (11/12/2007)
7. Disposició Transitòria 3^a: reconeixement d'actius intangibles adquirits en una combinació de negocis del passat (2/12/2008)
8. Opció de valorar les partides del balanç d'obertura de conformitat amb el normes de valoració del nou PGC (12/3/2008)
9. Reserva de conversió en el règim transitori (16/3/2009)

NOTES SOBRE CONSULTES DE L'ICAC PUBLICADES ALS BOICAC 72 A 79 (elaborades durant 2009 i 2010)

1. Consulta 3, BOICAC 72: Impost diferit aportacions no dineràries (16/3/2009)
2. Consulta 1, BOICAC 72 Règim transitori de grans reparacions (16/3/2009)
3. Consulta 3, BOICAC 73. Consulta BOICAC 73/3. Reserva indisponible relacionada amb l'existència del fons de comerç
4. Comentaris puntuals sobre consultes publicades al BOICAC 75
5. Comentaris puntuals sobre consultes publicades al BOICAC 76
6. Comentaris puntuals sobre consultes publicades al BOICAC 77
7. Comentaris puntuals sobre consultes publicades al BOICAC 78
8. Comentaris puntuals sobre consultes publicades al BOICAC 79

NOTES SOBRE ASPECTES COMPTABLES I FISCALS DEL RD 1159/2010

1. Norma de Registre i Valoració (NRV) 9.2.5.1 (9/12/2010)
2. NRV 13.2.2.: excepció en el reconeixement de l'impost diferit passiu (9/12/2010)
3. NRV 19.2.7: combinacions de negocis fetes per etapes (9/12/2010)
4. Subjectes de consolidació: Capítol 1^o, secció 1^a, Article 2n del PGC de grups (9/12/2010)
5. Modificacions més importants a la NRV 13 del PGC (Impost sobre beneficis) fetes al DL 1159/2010 (24/1/2011)
6. Homogeneïtzació valorativa en consolidació (24/1/2011)

NOTES SOBRE ALTRES MATÈRIES

1. Tractament de les subvencions no reintegrables (11/12/2007)
2. Accions i participacions en patrimoni pròpies superiors al saldo de reserves (11/12/2007)
3. Efecte fiscal de les transaccions amb accions i participacions pròpies (11/12/2007)
4. Mètodes de càlcul de la reserva de conversió en la consolidació dels comptes de entitats dependents formulats amb una moneda diferent de l'euro (12/3/2008)
5. Deteriorament comptable i fiscal de les inversions en empreses del grup, multigrup i associades (30 novembre 2009. Incorpora article de José Manuel Lizanda publicada a la Revista de l'ACCID).

NOTES SOBRE DIFERENTS ASPECTES DEL RÈGIM TRANSITORI (COMPTES DE 2008)

1ª. Règim transitori, quan l'entitat opti per presentar, en els comptes de 2008, comparatius ajustats al nou PGC (11/12/2007)

L'últim paràgraf de la Disposició Transitòria 2ª del Projecte de Reial Decret pel qual s'aprova el nou PGC indica que la data de transició *“és la data del balanç d'obertura en què s'aplica per primera vegada el PGC present, tret que l'empresa inclogui informació comparativa de l'exercici anterior adaptada; en aquest cas, serà la data d'obertura del balanç anterior”*.

S'analitza si l'expressió “tret que l'empresa (...)” pot significar que l'adaptació de la informació de l'exercici anterior equival a un reformulació comptable amb plenitud d'efectes tant comptables com fiscals.

La Comissió entén que no està en l'esperit del Reial Decret provocar els efectes esmentats. Pel que fa referència a la no existència d'efectes fiscals, es té en compte la Consulta vinculant 0493.05 de 27 d'octubre de 2005 on es tractava aquest tema, amb relació a l'aplicació de les NIIF a les entitats sotmeses a la circular 4/2004 del Banc d'Espanya.

Comentari 16 setembre: la Consulta 2 de l'ICAC del BOICAC 72 deixa clar que l'ajustament dels comparatius es fa de manera extracomptable. Els assentaments de conversió, això sí, es fan com si aquells assentaments ja s'haguessin fet.

2ª Règim transitori sobre les despeses de desmantellament, retirament i similars referides a l'immobilitzat material

L'apartat (d) de la disposició transitòria 2ª del RD 1514/2007 indica que les provisions per a desmantellament *“podrán calcularse y contabilizarse por el valor actual que tengan a la fecha del balance de apertura”*.

La discussió se centra en dos aspectes:

- a. Si es tracta d'una provisió obligatòria
- b. El seu tractament comptable en el balanç d'obertura

Sobre la primera qüestió dins la Comissió hi ha un consens generalitzat (encara que no unànim) en el sentit que cal registrar obligatòriament una provisió (com a més cost de l'immobilitzat) en el balanç de transició, ja que es tracta d'una norma de registre del nou PGC i, com a tal, d'aplicació retroactiva obligatòria segons l'esmentat RD. Tanmateix, algun membre opina que també es podria considerar una norma de valoració, i, com a tal, d'aplicació opcional segons el RD. **Comentari 16 setembre 2008: ratificat per Consulta 2 del BOICAC 74**

Sobre la segona qüestió hi ha consens en el sentit que:

- Els elements d'immobilitzat material que es substitueixen dins el procés de les grans reparacions han de figurar activades a l'immobilitzat, segons les normes generals de valoració, i s'han d'amortitzar durant el període que hi ha entre reparació i reparació. Així del valor d'adquisició de l'actiu segregarem aquella part que es correspon amb la millor estimació possible del cost de la futura reparació, part que amortitzarem durant el període de temps que falti fins a la reparació. La resta de cost de l'actiu l'amortitzarem durant la vida útil de l'actiu. En el moment en que es produeixi la gran reparació donarem de baixa l'import estimat de la reparació i donarem d'alta l'import de la reparació real (substitució), import que amortitzarem fins a la següent gran reparació.

4ª. Activació retroactiva del cost financer de l'immobilitzat i de les existències en el balanç d'obertura

D'acord amb la norma e) de la disposició transitòria segona del RD 1514/2007, les empreses podran optar per no capitalitzar les despeses financeres d'anys anteriors que conforme el nou PGC haurien format part del valor de l'immobilitzat material o de les existències.

Entenem que la majoria d'empreses s'acolliran a l'opció de no aplicar retroactivament aquesta capitalització, excepte aquelles quina inversió s'hagi produït en el 2007 i a principis del 2008 encara no hagi entrat en funcionament.

En aquest cas la capitalització ho seria contra una partida de reserves, sent objecte de discussió en aquest moment si aquest apunt a reserves hauria de comportar tributació o no a l'Impost de Societats en l'exercici 2008 o bé via correcció extracomptable (ajustament positiu) de les futures amortitzacions de la despesa financera capitalitzada.

5. Aspectes mercantils i fiscals dels fons de comerç existents a l'1/1/2008

En la nova normativa hi ha inconsistències entre els aspectes comptables, mercantils i fiscals referents als fons de comerç, derivades del fet que les normes mercantils i fiscals, compreses dins la Llei 16/2007, són anteriors a l'emissió del Reial Decret 1514/2007 en què s'aprova el nou PGC i el règim transitori corresponent. El problema deriva, concretament del fet que la normativa mercantil i fiscal no té en compte cap règim transitori:

- L'article 213, 4 del TRLSA, actualitzat mitjançant la Llei 16/2007, indica el següent (s'hi han afegit els subratllats): “ *En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra de beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición”.*
- L'article 12.6 c) del Text Refòs de la Llei de l'Impost sobre Societats modificat per la Disposició Addicional 8ª de la Llei 16/2007 diu que la

deduïbilitat fiscal del “preu d’adquisició originari de l’immobilitzat corresponent a fons de comerç, amb el límit anual màxim de la 20^a part”, està condicionada entre altres aspectes al fet que “*se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil*”.

- La Disposició Transitòria 3^a, 4, c) del Reial Decret 1514/2007 estableix: “*La amortización acumulada del fondo de comercio se dará de baja contra el fondo de comercio*”.

Suposem que a 31/12/2007 una companyia té un fons de comerç no susceptible de deteriorament amb un cost de 1.000 i una amortització acumulada de 600. Suposem que es donen totes les demés condicions perquè la seva amortització sigui fiscalment deduïble:

- Comptablement, al balanç de conversió, el FdC s’haurà de presentar pel net (400 €)
- Caldrà dotar una reserva indisponible pel 5% de l’import que apareix en el balanç (5% de 400 = 20). Suposem que hi ha suficients reserves disponibles per a fer el traspàs
- Donat que, perquè sigui fiscalment deduïble, l’amortització del fons de comerç, cal haver fet el traspàs a reserves no disponibles, només es podrà considerar com a amortització fiscalment deduïble els 20 €. Evidentment això contradiu la norma fiscal citada que estableix que les 20es parts fiscalment deduïbles es calculen sobre els imports *originaris* (en aquest cas, seria el 5% de 1000 = 50). Tanmateix, la Comissió entén que, si es fa un traspàs a reserves no disponibles només de 20, un inspector podria qüestionar la deduïbilitat fiscal de 30 restants, en el cas que es deduïssin fiscalment 50.

Sembla prou obvi que el legislador no pretenia posar obstacles artificials a la deduïbilitat del FdeC. Tanmateix, les normes diuen el que diuen.

La Comissió entén que, mentre no hi hagi una rectificació legal de la qüestió, una entitat pot traspassar més del 5% a reserves no distribuïbles, ja que la norma mercantil parla d’*almenys el 5%*. En el cas ressenyat, podria fer-se un traspàs per 50, i amortitzar-se fiscalment aquest import.

7. Disposició Transitòria 3^a: reconeixement d’actius intangibles adquirits en una combinació de negocis del passat

Es tracta de l’aflorament d’intangibles per aplicació de les normes de reconeixement del nou PGC que no s’havien aflorat en el passat en registrar una fusió. En aquest cas, d’acord amb la Disposició Transitòria, els nous intangibles es registren per minoració del fons de comerç.

La Comissió constata que, en algunes ocasions, el reconeixement dels intangibles s'hauria d'haver produït (o, com a mínim, es podria haver produït) ja en el moment de la fusió d'acord amb la normativa anterior, però no es va fer probablement per les raons següents:

- La normativa era poc clara. De fet, fins a l'entrada en vigor del nou PGC no va existir una normativa en matèria de fusions i escissions, ja que només hi havia un document amb esborrany
- No hi havia estímuls fiscals, per tal com el fons de comerç era fiscalment amortitzable, especialment quan s'amortitzava en deu anys
- El concepte del fons de comerç era diferent: es veia com un compendi d'actius intangibles, i no com un simple valor residual, com és el cas d'ara.

Es comenten tres aspectes: fiscals, de reconeixement i de valoració.

Aspectes fiscals

L'aflorament d'actius que es podrien o s'haurien d'haver reconegut en el moment de la fusió només podria representar un risc fiscal si la Hisenda en sortís perjudicada. No és el cas, ja que els elements aflorats difícilment s'haurien amortitzat fiscalment, en cas d'haver-se reconegut abans, en un període superior al del fons de comerç del qual formaven part.

Actius intangibles reconeixibles

S'hi refereix el paràgraf 1(a) de la Norma, que presenta un redactat massa confús: exclou del reconeixement els actius que no s'havien reconegut d'acord amb la normativa anterior, i que tampoc no es poden reconèixer en els *comptes individuals de l'empresa adquirida* d'acord amb el nou PGC. Aquesta segona precisió (referent no pas als comptes de l'adquirent després de l'adquisició, sinó als de l'adquirida) restringeix molt els actius activables en el règim transitori, ja que només permet reconèixer els intangibles que l'entitat adquirida havia adquirit a tercers abans de la fusió, i no pas els que havia desenvolupat internament. Però la major part dels actius intangibles adquirits a tercers per l'entitat adquirida abans de la fusió ja s'havien de reconèixer en els seus comptes individuals d'acord amb la normativa anterior. Per tant, costa de preveure en quins casos reals es refereix aquest règim transitori: es tractaria d'actius adquirits per l'adquirida abans de la fusió, que, tanmateix, no havia pogut reconèixer d'acord amb la normativa anterior, i que, en canvi, caldrà reconèixer d'acord amb el nou PGC. Es tractarà de casos ben excepcionals.

Valor pel qual s'han de donar d'alta al balanç de transició

El comentari següent fa esment al valor pel qual s'hauria de donar d'alta l'actiu intangible reconegut (que, com acabem d'esmentar, ocurrerà en molt pocs casos). Es comenta, en primer lloc, si cal donar-los d'alta pel valor raonable a la data del balanç de transició. Afavoria aquest punt de vista la constatació que, en altres supostos del règim transitori, es recorre a aquesta solució, a fi de no

haver de fer estimacions retroactives del valor raonable, estimacions que podrien resultar impossibles de fer.

Tanmateix, la Comissió refusa aquesta interpretació, perquè el paràgraf 1(a) de la Norma diu que *“els actius i passius prèviament no reconeguts es valoraran segons els criteris del present PGC que haurien resultat d’aplicació en aquell moment en el balanç individual de l’empresa adquirida”*. *“En aquell moment”* s’entén que es refereix al moment de l’adquisició. És a dir: cal valorar els intangibles al valor que ara mateix el nou PGC els atribuiria en els comptes individuals a la data d’adquisició: el cost històric..

8ª. Opció de valorar les partides del balanç d’obertura de conformitat amb el normes de valoració del nou PGC

L’apartat 1 de la disposició transitòria 1ª del RD 1514/2007 indica que, si una entitat opta per a aplicar les normes de valoració del nou PGC de forma retroactiva al balanç d’obertura, *“valorarà tots els elements patrimonials de conformitat amb les noves normes”*. Es comenta la situació en què una entitat no disposa d’informació suficient per a aplicar retroactivament la nova normativa a algun dels comptes del balanç d’obertura, i en canvi té prou informació respecte als demés saldos. La qüestió és si, pel fet de no valorar tots els elements de conformitat amb les noves normes, l’entitat queda exclosa d’aplicar l’opció de manera general.

L’opinió general és que, si l’entitat fa un esforç raonable per a obtenir tota la informació necessària i, en algun cas, això no és possible, aquest fet no li hauria d’impedir d’acollir-se a l’opció retroactiva. El fonament d’aquesta opinió és que les normes comptables es basen sempre en un criteri d’esforç raonable.

Comentari 16 de setembre de 2008: la Consulta 2 del BOICAC 74 discrepa de la interpretació de la Comissió: no es pot aplicar l’opció d’equivalència si no s’aplica a tots els elements, independentment que hi hagi informació o no

9ª. Reserva de conversió en el règim transitori

La norma a) de la disposició transitòria segona del RD 1514/2007 deixa ben clar que hi ha dues opcions per al tractament de la reserva en el balanç d’obertura: registrar-la retroactivament, o traspassar-ne el saldo al compte de reserves voluntàries.

S’entén que la mateixa norma és d’aplicació als casos excepcionals en què la moneda funcional és diferent de la moneda de l’euro, ja que també s’hi ha de fer una conversió dels estats financers.

El tractament comptable de dur la reserva de conversió a reserves voluntàries de forma retroactiva o traspassant el saldo, té incidència fiscal segons allò que estableix la Ley 4/2008 :

«Disposición transitoria vigésimo sexta. Régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

1. Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008 de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

A estos efectos, se considerarán gastos e ingresos, respectivamente, los decrementos e incrementos en el patrimonio neto descritos en el artículo 36.2 del Código de Comercio, por lo que no tendrá la consideración de gasto la baja de la partida relativa a instrumentos de patrimonio propio.

No tendrán efectos fiscales los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con gastos, que no fueron dotaciones a provisiones, o con ingresos, devengados y contabilizados de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. En este caso, no se integrarán en la base imponible esos mismos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo según los criterios contables establecidos en las referidas normas."

Disposición transitoria vigésimo octava. Integración en la base imponible de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

1. Los cargos y abonos a cuentas de reservas, en cuanto tengan efectos fiscales de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria vigésimo sexta de esta Ley, se computarán conjuntamente con la cantidad deducida en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2008 por la aplicación de lo establecido en la disposición transitoria vigésimo novena de esta Ley. El sujeto pasivo podrá optar por integrar el saldo neto, positivo o negativo, que haya resultado de dicho cómputo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha.

Asimismo, cuando alguno de esos abonos a reservas se corresponda con diferencias de cambio en moneda extranjera positiva, la integración se realizará de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo de este apartado. No obstante, el saldo de dicho abono pendiente de integración se incorporará en la base imponible de aquel período impositivo a que se refiere dicho párrafo, en que venzan o se cancelen los bienes o derechos de los que proceda dicha diferencia de cambio. De la misma manera, la incorporación del saldo pendiente de integración también procederá en el período impositivo en que cause baja del balance cualquier elemento.

Caso de extinción del sujeto pasivo dentro de ese plazo, el saldo pendiente se integrará en la base imponible del último período impositivo.

En la memoria de las cuentas anuales de los ejercicios correspondientes a dichos períodos impositivos deberá mencionarse el importe de dicho saldo, así como las cantidades integradas en la base imponible y las pendientes de integrar."

Pel que fa referència a les sucursals a l'estranger, el nou PGC estableix que, quan les seves operacions s'integrin a la comptabilitat les transaccions en moneda estrangera es convertiran aplicant el mètode monetari-no monetari, amb afectació a resultats.

El tractament fiscal coincideix amb el comptable. Tanmateix, les rendes obtingudes directament mitjançant sucursals a l'estranger s'han de quantificar segons les regles de l'Impost sobre societats, i poden estar exemptes de la tributació a Espanya i s'hi poden aplicar la deducció per a evitar la doble imposició internacional per la realització d'activitats a l'estranger

Això vol dir que, en el cas de sucursals, no hi ha afectació de la reserva de conversió, sinó directament al compte de resultats.

NOTES SOBRE CONSULTES DE L'ICAC PUBLICADES ALS BOICAC 72 A 79 (elaborades durant 2009 i 2010)

1. Consulta 3, BOICAC 72

Sobre el tratamiento contable del pasivo por impuesto diferido que surge en unas aportaciones no dinerarias consistentes en acciones en la ampliación de capital de una sociedad, a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Descripció de l'operació:

- Diverses entitats que no formen grup i que participen minoritàriament en d'altres entitats, aporten les seves participacions a una entitat holding, que, formalment, esdevindrà la societat dominant de les participades que son objecte d'aportació.
- L'aportació es duu a terme pel valor real de les participades, que pot diferir del valor amb què figuraven al balanç de les societats inversores.
- L'operació s'acull al règim especial de neutralitat fiscal del Capítol VIII del Títol VII del Text Refós de la Llei sobre l'Impost de Societats.

La interpretació per part de la Comissió de la Consulta de l'ICAC és la següent:

- No hi ha una combinació de negocis nova, pel fet que no hi ha cap adquirent nou: es tracta d'una reestructuració jurídica, sense canvis substancials en el sistema de domini o control.
- En registrar la constitució de la holding (amb l'assentament: "Inversions financers a capital/prima d'emissió") no es genera impost diferit, perquè s'està dins l'excepció prevista a la norma 13.2.2.(b) del nou PGC.

La consulta posa de manifest, en tot cas, que és difícil d'entendre el sentit final de l'excepció esmentada.

L'ICAC es basa en el supòsit que l'operació és una simple operació pantalla, sense canvis en el domini. En el cas que es donés un canvi de l'estructura de control (per exemple, per contracte) es tractaria d'una combinació de negocis, amb efectes fiscals.

En tot cas, s'ha de significar que el defecte d'impacte en el compte de pèrdues i guanys derivat del no registre del passiu per impost diferit en aquests casos, haurà de quedar reflectit als comptes anuals donant la corresponent informació a la Memòria, via nota.

2. Consulta BOICAC 72/1 Règim transitori de grans reparacions

La Consulta es refereix al supòsit de manteniment de valors anteriors. Estableix que cal traspasar el saldo del compte de provisions a amortització acumulada, sense necessitat de recalculat-lo d'acord amb la nova normativa.

La posició de l'ICAC és, doncs, prou clara, en aquest punt. No ho és tant pel que fa referència a l'efecte d'aquest tractament en les amortitzacions futures. Moltes vegades l'import que s'havia provisionat per a grans reparacions abans de la data de transició no equivalia a l'amortització que s'hauria produït si la nova norma s'hagués aplicat retroactivament. Per tant, el fons d'amortització registrat després del traspàs de la provisió (tenint en compte la part que correspon a l'element principal i la que correspon al component reparable) no equival al fons que hi hauria d'acord amb l'amortització segons vida útil. Aquesta desviació es corregirà prospectivament en els anys romanents. És a dir, afectarà els exercicis futurs.

La Comissió s'ha plantejat la qüestió següent: quina de les amortitzacions suportarà aquesta correcció en el futur: la que correspon a l'element principal (on s'ubica l'element reparable) o la que correspon a l'element reparable? La Consulta diu el següent: *"(...) se deberá amortizar durante el período que va desde la fecha del balance de apertura hasta la gran reparación un importe equivalente al coste de la última gran reparación (...) minorado en la amortización acumulada que resultó de eliminar la provisión para grandes reparaciones de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior"*

És a dir: s'assigna com amortització inicial de la gran reparació exclusivament l'import provisionat prèviament com a gran reparació, i no se li assigna la part que corresponia a l'element reparable dins l'amortització de l'actiu principal del qual formava part.

Un exemple: es tracta d'un immobilitzat amb un cost de 1000, vida útil de 10 anys, sense valor residual. Suposem que al 31/12/2007 tenia encara cinc anys de vida, i, per tant, una amortització acumulada de 500. Un component de l'immobilitzat principal va estar subjecte a una gran reparació a l'1/1/2006 per un import de 100. La propera tindrà lloc a l'1/1/2009. Suposem, finalment, que al 31/12/2007 l'entitat havia registrat una provisió de 40 per a la reparació següent.

La Consulta estableix que a l'1/1/2008 caldrà traspassar el saldo de 40 a l'amortització acumulada del component reparable. Per tant, en l'any de vida romanent s'haurà d'amortitzar pels 60 restant. Tal com hem indicat, la totalitat de l'amortització acumulada de l'actiu principal (on fins ara no es diferenciava l'element reparable que se segrega al balanç de transició), de 500 s'assigna totalment a l'element principal. Per tant, en aquest element hi ha una sobreamortització, que reduirà l'amortització futura: en efecte, aquest element està amortitzat en 500, en lloc d'estar-ho en 450. L'excés d'amortització a la data de transició de 23 s'origina i es tracta de la manera següent:

Amortització teòrica a l'1/1/2008 segons vides útils

Component principal: 50% de 900	450
Component reparable (2/3 de 100)	<u>67</u>
Total	<u>517</u>

Amortització comptable règim transitori:

Component principal: 50% de 1000	500
Component reparable (saldo provisió)	<u>40</u>
Total	<u>540</u>
Excés d'amortització	<u>23</u>
Distribució futura de l'excés	
Menys amortització del component principal	50
Més amortització del component reparable (60-33)	<u>27</u>
	<u>23</u>

Normalment, la provisió per a grans reparacions fins al 2007 es feia tenint en compte el cost estimat de la reparació futura. En canvi, el nou PGC, en tractar l'element reparable com un component de l'immobilitzat, té en compte el cost de la reparació anterior. En el cas que l'increment futur de cost fos excepcionalment elevat, es podria donar la situació que l'import registrat de la provisió fos superior al cost de la reparació anterior. En aquest cas, la Comissió entén que l'excés s'hauria de donar de baixa abonant la reserva de transició.

En l'aspecte fiscal cal recordar que les dotacions a les provisions per a reparació extraordinària no tenen el caràcter de despesa fiscal deduïble si no es compleixen determinades condicions esmentades a l'article 13 del TRLIS*. Per això originaven un impost anticipat (impost diferit actiu), el qual s'ha de donar de baixa a l'exercici de transició, donat que l'import traspasat a amortització acumulada serà deduïble fiscalment. En l'exemple que comentem, si el tipus impositiu computable és del 30%, el saldo d'impost anticipat registrat seria de 12, i l'efecte del traspàs donaria lloc a una reducció de 12 de l'impost corrent de l'exercici. Entenem que per correlacionar millor els ingressos i les despeses, la baixa d'impost anticipat de 12 no s'hauria de fer contra el compte de reserva de transició, sinó contra pèrdues i guanys.

Pel que fa referència a la deduïbilitat fiscal del traspàs, a fi d'evitar problemes eventuals amb la inspecció, sembla recomanable registrar el traspàs a través d'un doble assentament: dotar l'amortització contra reserves i desdotar la provisió anterior també contra reserves.

Artículo 13. *Provisión para riesgos y gastos*

1. *No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables.*
2. *No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:*
 - c) *Las dotaciones que las empresas dedicadas a la pesca marítima y a la navegación marítima y aérea destinen a la provisión para grandes reparaciones que sea preciso realizar a causa de las revisiones generales a que obligatoriamente han de ser sometidos los buques y aeronaves.*
 - d) *Las dotaciones para la cobertura de reparaciones extraordinarias de elementos patrimoniales distintos de los previstos en el párrafo anterior y de los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, siempre que correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.*

3. Consulta BOICAC 73/3. Reserva indisponible relacionada amb l'existència del fons de comerç

La Consulta té en compte l'aspecte purament mercantil de distribuïbilitat de la reserva constituïda i, en canvi, no té en compte els efectes fiscals secundaris. La Consulta confirma que no s'ha de mantenir una reserva no distribuïble per un import superior al saldo net del fons de comerç després de deterioraments. Per tant, és reversible en situacions de realització total o parcial del fons.

Ara bé, la norma fiscal posa com a condició de deduïbilitat de l'amortització fiscal del fons de comerç el fet de fer traspassos anuals a reserves no distribuïbles. S'origina, per tant, un dubte: si la reclassificació de reserves no distribuïbles a distribuïbles, tal com indica la Consulta, pot ser en detriment d'aquella deduïbilitat fiscal. La Comissió entén que no hi hauria d'haver problemes fiscals, donat que la condició fiscal és que es facin els traspassos a reserves no distribuïbles. En canvi, no estableix que el saldo d'aquestes reserves equivalgui sempre a les deduccions fiscals acumulades. De fet, aquesta és la conclusió que figura a la Consulta Vinculant de la DGT 168/08 de setembre 2008

4ª. Comentaris puntuals sobre consultes publicades al BOICAC 75

Consulta 75/1: dates d'efecte comptable d'una fusió

Tot i que la data és un concepte econòmic-comptable, els aspectes jurídics poden ser determinants a l'hora de fixar quina és la data efectiva de control. Així, quan es requereix el vist-i-plau de les autoritats reguladores de la competència, és pràcticament impossible que es pugui al·legar existència de control mentre no s'hagi rebut el vist-i-plau corresponent. Per altra banda, en realitat la majoria de les fusions es fan en una fase posterior a la combinació de negocis, raó per la qual constitueixen fusions entre companyies del grup

Consulta 75/2: permuta d'un terreny per un edifici per part d'una companyia immobiliària

Es constata que el principal canvi motivat per la nova normativa és que fins al 2007 la immobiliària adoptava el punt de vista de compradora d'un terreny. En canvi, sota la nova normativa, adopta el de venedora d'un edifici. El punt clau està en la determinació del moment futur en què podrà reconèixer el benefici de la venda; sobre aquest punt hi ha unes altres consultes (74/8 i 78/2).

Consulta 75/5: valoració de béns rebuts venuts prèviament com a cobrament de crèdits amb clients

Un aspecte a destacar és que s'entén que la transacció prèvia de venda era genuïna: no contenia aspectes contractuals que restringissin la transmissió dels riscos i beneficis inherents a la propietat, com ara la possibilitat de retornar el terreny a un preu convingut o qualsevol acord que restringís el poder de disposició del comprador. En aquests casos, és probable que no s'haguessin donat les condicions per al reconeixement de la venda del bé.

Consulta 75/11: subvencions

Se'n comenten dos aspectes:

- El conservadurisme de la consulta, pel fet que no permet reconèixer retroactivament a resultats la part proporcional en el moment posterior en què esdevé no reintegrable, excepte en casos en què és inevitable, perquè, si no, el saldo apartat a patrimoni net seria superior al valor net comptable del bé subvencionat.
- Els hipotètics riscos fiscals per un aplaçament no prou justificat del reconeixement a resultats de la part corresponent de la subvenció, que implica automàticament la inclusió en la base imposable, especialment si, a posteriori (en el moment de la inspecció), es constata que l'entitat ha pogut complir en tot moment les condicions de la subvenció.

5ª. Comentaris puntuals sobre consultes publicades al BOICAC 76

Consulta 76/1: efectes comptables aprovació de l'aprovació d'un conveni de creditors

Es constata que hi ha un diferent tractament (no solament a la consulta, sinó a la mateixa NRV 9-3.5 del PGC) de les despeses de transacció en el cas que les noves condicions del deute siguin o no siguin *substancialment diferents*:

- Si ho són, es minoren els ingressos derivats de l'intercanvi d'instruments de deute per la *totalitat de les despeses de transacció*, aspecte totalment lògic.
- Si no ho són, i, per tant, es manté d'entrada el saldo comptable anterior, aquest només es minora per l'import de les *comissions financeres*, però no per la resta de despeses de transacció. Aquest tractament més conservador té també la seva lògica, tot i que, a la NRV 6-3.1 (valoració inicials dels debits per operacions no comercials) es parla d'ajustar-los "*pels costos de transacció que els siguin directament atribuïbles*", dels quals els més importants sens dubte són les comissions pagades.

Donat que la consulta en bona mesura no fa més que reproduir un text del PGC, la seva utilitat rau en el fet de recordar que els efectes del conveni constitueixen un intercanvi de deutes, tal com es defineix al PGC.

Consulta 76/2: capitalització de despeses prèvies a l'adjudicació d'un contracte per una empresa constructora

La consulta indica que les despeses "*podran ser activades, en la mesura en què es compleixin els requisits establerts*". Un membre de la Comissió que ha tingut accés a un esborrany del PGC per a Entitats Concessionàries (l'aprovació del qual no té data de moment), posa de manifest que és taxatiu que la Consulta en dos aspectes:

- Acotació més clara de quines són les despeses activables (la consulta es refereix a "*despeses de naturalesa tècnica relacionades directament amb el contracte i de naturalesa incremental*").
- Obligatorietat de la seva capitalització.

6ª. Comentaris puntuals sobre consultes publicades al BOICAC 77

Consulta 77/1: aportació no dinerària de valors classificats com actius disponibles per a la venda en una ampliació de capital d'una dependent

La Consulta es refereix als comptes de l'aportant, i no ofereix massa problemes de comprensió en el supòsit habitual que els actius estaven valorats a valor raonable. En la pràctica el punt més difícil d'aplicar serà la determinació de si l'aportació constitueix o no una permuta comercial. S'entén que, normalment, ho hauria de ser, donat que els fluxos previstos d'efectiu de l'aportant seran diferents després de l'aportació. Tanmateix, l'aportant, que és també la dominant, podria adoptar una estratègia de cobrament de dividends que fessin canviar el supòsit: en aquest cas (permuta no comercial), la Consulta aclareix que l'aportant no podrà registrar un traspàs de la plusvàlua o minusvàlua referida als valors aportats des de patrimoni net a resultats en el moment de l'aportació.

La Consulta esdevé més complicada en el cas excepcional, quan l'aportant tenia valorats els valors aportats al cost, i remet a una consulta anterior (74/6)

Consulta 77/6: cessió de béns de domini públic, que en confereix el dret d'ús, sense contraprestació

Es tracta d'un tema sobre el qual només es pot aprofundir si es té un coneixement especialitzat de l'àmbit de les concessions. Per això només se'n van comentar els trets generals. En concret es van comentar dos aspectes:

- Classificació comptable del bé cedit: la Consulta indica que normalment, tractant-se d'un dret d'ús, es classificarà com intangible. Tanmateix deixa oberta la possibilitat que, excepcionalment, es pugui classificar com a immobilitzat material. En aquest punt, un membre de la Comissió recorda que l'IFRIC 12 del IASB tracta del tema amb més profunditat*.
- Millores fetes sobre el bé cedit: es registraran segons la seva naturalesa, normalment, immobilitzat material. Tanmateix cal tenir en compte que, en alguns casos, es pot tractar essencialment d'una operació financera, que donaria lloc només a actius i passius financer.

** L'IFRIC 12 diferencia entre cessió de béns per a ús del concessionari (intangible) i lliurament de béns al mateix com a pagament pel servei prestat (classificació del bé segons la seva naturalesa).*

7ª. Comentaris puntuals sobre consultes publicades al BOICAC 78

Consulta 78/1: Préstecs participatiusNo hi ha comentaris sobre la primera qüestió (inexistència d'un derivat ja que la variable no financera que determina la remuneració dels préstecs és específica d'una de les parts, i, per tant, no respon a condicions generals de mercat). Sobre la segona part, i pel que fa referència a préstecs amb remuneració contingent, es posa l'èmfasi en el fet que la comptabilització del préstec és al cost (si les condicions no són indicatives que hi ha una subvenció implícita): es considera que això simplifica la valoració. Tanmateix, immediatament s'han d'aplicar les normes de

reconeixement d'ingressos i despeses financeres pel que fa referència a la meritació dels interessos tenint en compte l'evolució de les variables.

Consulta 78/4: reorganització dintre d'un grup de societats

El redactat és una mica confús ja que es refereix, primer, a un grup consolidable i, a continuació, a "Operaciones de aportación no dineraria de un negocio entre empresas bajo dirección única", tal com s'especifica el Punt 16 de la Nota de l'ICAC sobre comptes consolidats de l'ICAC. Concretament, convé aprofundir en les raons i les implicacions, en aquest segon supòsit, per a fer les aportacions segons "els valors comptables existents en els seus comptes anuals individuals". Es decideix fer una relectura de la Consulta i tornar-la a tractar a la propera reunió.

Consulta 78/6: contractes fallits de vendes comptabilitzades el 2007

Es tracta òbviament d'un cas de règim transitori. Hi ha consens en què el punt (a) es refereix al supòsit que al 2007 la venda no complia les noves normes de reconeixement de la venda (tal com es palesen a la Consulta 8 del BOICAC 74). Com que no es donen les condicions de reconeixement es va haver de donar de baixa comptablement la venda de forma retroactiva en el balanç de transició, contra reserva de transició.

Alguns membres manifesten que hi ha dues expressions que els feien dubtar d'aquesta interpretació de la Consulta: el fet que aquesta sembla condicionar el tractament a que es faci ús de l'opció d'equivalència, quan aquesta opció és irrellevant, ja que es tracta d'una qüestió de reconeixement i no pas de valoració. És a dir, l'ajust al balanç de transició s'ha de fer de la mateixa manera tant si l'entitat s'acull a l'opció d'equivalència com si no s'hi acull.

L'altre aspecte que desorienta és que s'indiqui que cal registrar l'ajust contra un compte de reserves, en lloc d'especificar que es tracta del compte de reserva de conversió.

8ª. Comentaris puntuals sobre consultes publicades al BOICAC 79

Totes tenen en comú el fet de referir-se a transaccions que consisteixen a transferir recursos entre entitats del grup en condicions que no són de mercat.

Consulta 4 (a): condonació de crèdit entre dues entitats dependents

Segons la Consulta, la condonació equival a una operació triangular orquestrada per la dominant, en la qual la dominant extreu recursos no líquids de l'entitat condonant (equivalents a un dividend) i els aporta a la condonatària (equivalents a una inversió addicional). Per tant, la condonant carrega l'import de la condonació a fons propis (per tant, no fiscalment deduïble). La dominant té un ingrés financer que normalment no tributarà en la mesura en què els fons propis de la condonant són nets de l'impost sobre societats, i experimenta un

increment del cost de la inversió per l'import transferit. La condonatària rep un influx de fons propis, que tributarà a l'1 %.

A la 2ª part de la Consulta es precisa que, si una entitat dependent transfereix recursos que no ha generat (absència de reserves) a la dominant, es considera que hi ha una devolució d'inversió a la dominant, la qual la registra com a menys inversió financera. Per analogia, s'entén que això és aplicable també a les condonacions de deute entre dependents

La Consulta precisa que, si en la condonatària hi ha accionistes externs que no fan una aportació proporcional, la dominant registra l'aportació a la condonatària com a aportació només en el percentatge d'aportació no corresposta pels accionistes externs; la resta, es registra com a despesa no deduïble. La condonatària registra la part de condonació equivalent al percentatge no correspost pel externs com a ingrés tributable.

Consulta 4 (b): condonació de crèdit d'una dependent a la dominant

Equival al pagament d'un dividend (o, si no hi ha reserves, a una devolució de la inversió).

En ambdós casos, se suposa que la dominant no ha de registrar un deteriorament de la inversió en la condonant com a conseqüència de la condonació.

Consulta 5: Condonació de crèdit de la dominant a la dependent

Sembla que la Consulta tenia el seu origen en una Consulta prèvia d'un contribuent a la DGT: es tracta de l'assumpció per part de la dominant d'un deute financer de la dependent, amb un descompte atorgat a la dominant per l'entitat financera. La qüestió rau en l'entitat que ha de reconèixer l'ingrés pel descompte: si la dominant o la dependent

La Consulta estableix que l'entitat que ha de registrar l'ingrés pel descompte és la dependent (ingrés tributable). La raó és que la dominant ha de valorar la seva aportació a la dependent a valor raonable; en aquest cas, el VR s'ha posat de manifest en el preu net satisfet a l'entitat financera. Per tant, la dominant fa l'assentament:

Inversió financera a Entitats financeres

per l'import net acordat amb el banc.

La dependent farà l'assentament:

Entitats financeres (import nominal) a Fons propis (import net) i a
Ingressos (descompte)

Si hi ha un increment de capital formal, l'abonament es faria al compte de capital. En qualsevol cas, la dependent tributarà a l'1%.

Consulta 79/6-1: enregistrament d'un préstec de la dominant a la dependent a tipus d'interès zero

D'acord amb la NRV 21.1, les transaccions entre entitats del grup s'han de registrar a valor raonable: el valor raonable del préstec no és el nominal, sinó el nominal menys la part imputable a interessos. Per tant, la dependent ha de reconèixer el préstec pel valor descomptat. La Consulta indica que el valor descomptat anirà a fons propis (i no a interessos diferits). En aquest cas, tributarà a l'1%. Cada any, registrarà una despesa deduïble pels interessos meritats amb abonament al compte de préstec.

La dominant registrarà el préstec a valor descomptat, i la diferència anirà a un compte d'inversió. Cada any reconeixerà els interessos meritats com ingrés tributable, contra el crèdit a la dependent. Entitats financeres a fons propis i a ingressos financers .

NOTES SOBRE ASPECTES COMPTABLES I FISCALS DEL RD 1159/2010

1. Norma de Registre i Valoració (NRV) 9.2.5.1: Instruments financers - inversions en el patrimoni net d'empreses del grup, multigrup i associades: costos de transacció

El redactat és confús: en una primera lectura sembla que els costos de transacció en qualsevol inversió en patrimoni d'empreses del grup s'han de continuar capitalitzant, tal com s'establia en el redactat de la Norma abans de la seva modificació pel RD 1159/2010. Si aquesta fos la interpretació, en fer la primera consolidació, caldria fer un ajust de consolidació carregant a despeses els imports capitalitzats, en línia amb el que exigeix el nou redactat de la NRV 19.2.3, referit al cost de les combinacions de negoci.

Tanmateix, una lectura més pausada ens fa concloure que només es poden capitalitzar les despeses de transacció quan es tracta d'inversions en associades i en entitats multigrups, però no pas en empreses del grup. Per tant, els assistents conclouen que, quan es fa una inversió en títols de patrimoni d'entitats de grup, els costos de transacció, en els comptes individuals, van a despeses

2. NRV 13.2.2.: excepció en el reconeixement de l'impost diferit passiu

En el nou redactat desapareix l'excepció a l'obligatorietat del reconeixement de l'impost diferit que figurava en l'apartat c) de l'esmentada Norma: recordem que l'excepció feia referència a inversions en dependents, associades i negocis conjunts. Tanmateix es constata que l'article 72.4 b) dintre el Capítol V, Secció 2ª del RD, referit al reconeixement d'aquell impost en els comptes de grups, manté el redactat anterior. Hi ha consens en el sentit que aquesta incongruència es deu a un error de redactat que cal esperar que es corregeixi per l'ICAC en el futur.

3. NRV 19.2.7: combinacions de negocis fetes per etapes

La principal modificació en el tema esmentat és que cal ajustar les inversions anteriors al valor raonable corresponent a la data de la combinació, i que l'ajust es registra com un ingrés o despesa financera en el compte de resultats.

Hi ha un acord en el sentit que, si la combinació de negocis es fa a través de l'adquisició d'accions o participacions, aquestes es mantenen al cost fins a la data de realització. Per tant, el reconeixement de l'ingrés o despesa financer per l'ajustament a valor raonable es fa com un ajust de consolidació en la primera consolidació corresponent a la combinació de negocis. En canvi, si la forma jurídica de la combinació és una fusió, escissió o l'adquisició dels elements patrimonials, l'ajust a valor raonable contra ingressos o despeses financeres és immediat.

4 Subjectes de consolidació: Capítol 1º, secció 1ª, Article 2n del PGC de grups

S'analitza l'abast de l'afirmació segons la qual hi pot haver grup consolidable *“incluso cuando apenas posea o no posea participación alguna en el capital de otras sociedades o empresas, o cuando no se haya explicitado el poder de dirección, como en el caso de las denominadas entidades de propósito especial. Al valorar si dichas entidades forman parte del grupo se tomarán en consideración, entre otros elementos, la participación del grupo en los riesgos y beneficios de la entidad, así como su capacidad para participar en las decisiones de explotación y financieras de la misma”*.

En concret, es comenta si la precisió anterior no significa un retorn a la idea de grups horitzontals i d'existència de grup per l'existència d'unitat de decisió. D'entrada, aquesta hipòtesi sembla jurídicament impossible perquè aniria contra la definició de grup consolidable que figura a grans trets en el Codi de Comerç. Així, per a consolidar, el control l'ha de tenir una persona jurídica i no pas una persona física.

En tot cas, la precisió esmentada resol possibles dubtes i farà que s'ampliï el nombre de grups o el nombre de dependents consolidables per comparació al que podria succeir sense la precisió esmentada.

5 Modificacions més importants a la NRV 13 del PGC (Impost sobre beneficis) fetes al DL 1159/2050

Es considera que les dues modificacions principals fan referència a:

- Supressió de l'excepció al reconeixement d'un impost diferit per inversions en dependents, associades i negocis conjunts (tema tractat a la reunió anterior).
- Reconeixement posterior d'un impost diferit actiu. Sobre aquest aspecte es constata que la norma és prou clara en quant als requisits necessaris per al reconeixement de l'impost contra el fons de comerç: que s'hagi posat de manifest nova informació d'una situació ja existent a la data de la combinació i que la posada de manifest tingui lloc dintre dels dotze mesos posteriors a l'adquisició.

Reconeixement d'un impost diferit per un fons de comerç

Tot i que no ha estat objecte de modificació, es revisa com cal aplicar la normativa de reconeixement de l'impost diferit originat pel reconeixement d'un fons de comerç en els casos en els quals el fons de comerç serà deduïble fiscalment:

- La norma fiscal conté determinades condicions per a poder amortitzar el fons de comerç, la més important de les quals és que el venedor hagi tributat pel resultat de la combinació de negoci.

- No es registra cap impost diferit actiu en el moment de registrar el fons de comerç, malgrat que es pugui amortitzar fiscalment i no sigui probable el seu deteriorament futur.
- L'amortització fiscal del fons de comerç no dona lloc comptablement a un ingrés (o menys despesa) , sinó que origina un impost diferit passiu, ja que el benefici fiscal revertirà en el moment de l'eventual venda del negoci que l'ha originat. S'exclou, per tant, qualsevol consideració del grau de probabilitat que es produeixi una venda en el futur. Per altra banda, per concepte, no es poden tenir en compte possibles deterioraments futurs, perquè, si es consideren probables, s'han de reconèixer i, si no, no tenen cap tipus de reconeixement.
- El deteriorament comptable del fons de comerç, degudament justificat, constitueix una despesa fiscalment deduïble. Tanmateix, no ho serà per la part d'amortització fiscal ja realitzada.

Despesa (ingrés) per l'impost sobre beneficis

Es comenta el possible significat del paràgraf de la NRV 13.4, que diu: " *El gasto por impuesto corriente que se ponga de manifiesto como consecuencia de la anulación de la participación previa en la sociedad adquirida, se inscribirá en la cuenta de pérdidas y ganancias*". La qüestió rau a identificar a quin tipus de transacció fa referència. L'única transacció que es va poder identificar va ser l'adquisició per etapes quan el negoci s'adquireix directament o bé es realitza via fusió.

6. Homogeneïtzació valorativa en consolidació

El RD 1815/1991, en el seu article 18 estableix el següent: " *Si algún elemento del activo o del pasivo o algún ingreso o gasto, ha sido valorado según criterios no uniformes respecto a los aplicados en la consolidación, tal elemento debe ser valorado de nuevo, y a los solos efectos de la consolidación, **conforme a los criterios de la sociedad dominante**, realizándose los ajustes necesarios, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco relevante a los efectos de alcanzar la imagen fiel del grupo. La Sociedad dominante debe aplicar los mismos criterios de valoración en las cuentas consolidadas que los aplicados a sus propias cuentas anuales*".

El RD 1159/2010 ha modificat el criteri en el sentit que, per a homogeneitzar, cal aplicar el criteri de l'entitat més rellevant del grup, no necessàriament el de la dominant, tal com s'indica a l'article 17: " *No obstante, si el grupo realiza varias actividades, de forma que unas están sometidas a la norma contable general (Plan General de Contabilidad) y otras a la norma aplicable en España a determinadas entidades del sector financiero, o por razón de sujeto contable, deberán respetarse las normativas específicas explicando detalladamente los criterios empleados, sin perjuicio de que para aquellos criterios que presenten opciones, deba realizarse la necesaria homogeneización de los mismos considerando el objetivo de imagen fiel, circunstancia que motivará **homogeneizar las operaciones considerando el criterio aplicado en las***

cuentas individuales de la sociedad cuya relevancia en el seno del grupo sea mayor para la citada operación”

El Codi de Comerç no s’ha modificat en aquest punt.

NOTES SOBRE ALTRES MATÈRIES

1ª Tractament comptable i conseqüències fiscals de les subvencions no reintegrables (11/12/2007)

- El tractament comptable de les subvencions està explicat amb detall en la norma 18 del PGC, en el model de comptes anuals i en la secció de definicions i relacions comptables. Degut a la seva – probablement excessiva- complexitat formal, la Comissió publica un exemple (que s'estén també a un supòsit de donació d'un immoble per part d'un soci), preparat pel membre de la Comissió José Manuel Lizanda, que s'adjunta més avall.
- Els aspectes a destacar-ne són:
 - Enregistrament inicial per l'import brut
 - Reconeixement immediat de l'efecte impositiu, tot i que no hi ha diferència temporal, però sí una càrrega fiscal futura
 - Imputació futura a resultats també separant l'import brut de l'efecte fiscal

EJEMPLO DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

La sociedad BENGISA recibe una subvención pública de 1.000 para financiar un inmovilizado material que se amortiza anualmente al 10%.

Por otra parte, recibe la donación de un inmueble arrendado por parte del socio mayoritario con un valor razonable de 600.000

Contabilización de estas operaciones:

A) Subvención pública:

En el momento de la concesión:

Importe debe	cuenta	concepto	importe haber
	94	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	1.000
1.000	47/57	Bancos/HP deudora	

Asiento al cierre del ejercicio de la concesión:

1.000	94	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	
	130	Subvenciones oficiales de capital	1.000

Contabilización del efecto impositivo:

300	8.301	Impuesto diferido	
	479	Diferencias temporarias imponibles	300
	8.301	Impuesto diferido	300
300	130	Subvenciones oficiales de capital	

A) Donación del inmueble por parte del socio:

Debe		Haber
600.000	22. INVERSIONES INMOBILIARIAS	
	4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	180.000
	118. Aportaciones de socios o propietarios	420.000

Desde el punto de vista fiscal el artículo 15.3 del TRLIS establece que en la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido.

Esto supone el realizar un ajuste extracontable positivo por 600.000€ en el periodo en que se recibe la donación.

NOTA: En caso de PYMES el tratamiento contable sería el mismo.

Al imputarse a resultados el 10%:

100	840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	
	76	Subvenciones oficiales de capital transferidas a resultados del ejercicio	100
	840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	100
100	130	Subvenciones oficiales de capital	

30	479	Diferencias temporarias imponibles	
	8.301	Impuesto diferido	30
	130	Subvenciones oficiales de capital	30
30	8.301	Impuesto diferido	

Nota: el importe de la cuenta 6300 ya recogerá el gasto del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la subvención imputada.

Fiscalmente el tratamiento coincidirá con el contable.

Si BENGISA fuera una PYME el tratamiento contable sería el siguiente:

Las subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos

directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado.

Importe debe	cuenta	concepto	importe haber
1.000	47/57	Bancos/HP deudora	
	130	Subvenciones oficiales de capital	1.000

	479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (por la cuota a ingresar en ejercicios futuros) /4752 HP acreedora por Impuesto sobre Sociedades (por la cuota a ingresar en el ejercicio)	300
300	130	Subvenciones oficiales de capital	

Al imputarse a resultados el 10%:

	76	Subvenciones oficiales de capital transferidas a resultados del ejercicio	100
100	130	Subvenciones oficiales de capital	

30	479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	
	130	Subvenciones oficiales de capital	30

2. Accions i participacions en patrimoni pròpies superiors al saldo de reserves (11/12/2007)

La Comissió entén que la situació donarà lloc a un saldo de reserves negatiu, que figurarà en un compte amb denominació apropiada.

3. Efecte fiscal de les transaccions amb accions i participacions pròpies (11/12/2007)

Considerant tant la substància de la normativa com l'existència d'una Consulta vinculant, es considera que no caldrà tributar pels resultats amb accions pròpies: es tracta de transaccions que no passen pel compte de resultats i, que a més, no responen a la definició d'ingrés o despesa fiscal, ja que el seu efecte patrimonial prové de transaccions amb els propietaris.

4. Mètodes de càlcul de la reserva de conversió en la consolidació dels comptes de entitats dependents formulats amb una moneda diferent de l'euro

Es comenta si per al càlcul de la reserva conversió s'ha d'aplicar necessàriament el mètode del tipus de canvi corrent, o bé si continua podent aplicar-se el mètode monetari/no monetari. La qüestió s'origina per un doble motiu:

- La disposició transitòria 7^a de l'*esborrany* del RD 1514 d'aprovació del PGC establia com a únic mètode el del tipus de canvi de tancament fins que s'aprovés el nou PGC per a grups
- Hi va haver una modificació a la NIC 21 que va entrar en vigor l'1/1/2005 que estableix també que aquell mètode és l'únic aplicable.

Tanmateix, en la versió definitiva del RD 1514 desapareix la norma transitòria que obligava a aplicar el mètode: aquella disposició simplement indica, que, mentre no s'hagi aplicat el nou PGC per a grups, caldrà continuar aplicant les Normes per al Formulació de Comptes Anuals Consolidats segons el RD 1815/1991.

Comentari 16 setembre 2008-09-18: l'esborrany de Nota de l'ICAC sobre comptes consolidats, de 16 de juliol de 2008 indica que, a la pràctica, només serà aplicable el mètode del tipus de canvi de final d'any

5^a. Deteriorament comptable i fiscal de les inversions en empreses del grup, multigrup i associades (30 novembre 2009)

El tema ha estat tractat amb detall a l'article publicat pel membre de la Comissió, José Manuel Lizanda, publicat recentment a la Revista de l'ICAC, article que s'adjunta al final d'aquesta Nota, La qual només fa referència a alguns aspectes del tema:

- 1) En aquest assumpte, hi ha una diferenciació total entre el mètode fiscal de càlcul del deteriorament i el mètode comptable. Si l'import comptable i l'import fiscal (extracomptable) són diferents, es dona lloc a una diferència temporal i a un impost diferit
- 2) El mètode fiscal es basa en els valors dels fons propis segons les normes comptables espanyoles, les quals, segons els casos, poden ser les que es determinen al PGC o les que es determinen per les NIIF aprovades per la Comissió Europea. Només hi ha una particularitat fiscal: la correcció dels fons propis de referència si hi ha en la participada despeses fiscalment no deduïbles
- 3) Comentaris sobre aspectes comptables:
 - a. Només cal aplicar tests de deteriorament si hi ha indicis del mateix
 - b. Perquè es pugui aplicar el càlcul del valor recuperable segons els fluxos estimats d'efectiu, cal que la dominant o inversora disposi d'un pla de negoci sobre la participada, i la seva translació en termes de fluxos d'efectiu. Si es tracta d'una associada, pot ser més difícil que se'n disposi, i aleshores caldrà recórrer necessàriament a la via de patrimoni net. En tot cas, l'ICAC ha deixat clar en diverses interpretacions que no hi ha una prelación predeterminada en l'aplicació dels diferents mètodes de càlcul del deteriorament, sinó que cal aplicar en cada cas aquell que aporti evidències de més qualitat.
- 4) Comentaris sobre els aspectes fiscals:
 - a. El mètode fiscal de valoració és també aplicable a les participacions estrangeres, mentre els fons propis es calculin d'acord amb les normes comptables espanyoles. Tanmateix, en el

- cas de subgrups estrangers, hi pot haver un problema, la transcendència fiscal del qual no hauria de ser important (encara que dependrà de l'inspector): que no facin constar en la memòria del seu país els requisits d'informació que la normativa fiscal obliga a fer a Espanya. Algun membre suggereix que podria ser un factor atenuant el fet que la informació consti, de forma subsidiària, en la memòria de la dominant o inversora espanyola.
- b. La Comissió vol matisar l'afirmació de l'articulista, en el sentit que *“sembla raonable concloure que l'Administració Tributaria té potestat per a rectificar els fons propis als efectes de determinar la partida fiscalment deduïble”*. L'opinió més general és que l'Administració Tributària té, evidentment, potestat per a introduir ajustos en la base imposable de l'entitat participada. En canvi, creu que no en té per a portar les rectificacions al nivell de la dominant o inversora, i, per tant, per a modificar l'import de deteriorament fiscal considerat per la mateixa, ja que és la dominant la que fa la comparació de fons propis. Només hi hauria una excepció: que es possessin de manifest errors significatius en els comptes de la participada. Això donaria lloc a una reformulació correctora dels seus comptes (d'acord amb la Norma de registre i valoració 22 o d'acord amb la NIC 8) i, consegüentment, a un recàlcul del deteriorament fiscal (i, potser, comptable).

Reproducció de l'article de José Manuel Lizanda publicat a la Revista de l'ACCID del mes de novembre 2009

ANÁLISIS DEL DETERIORO CONTABLE Y FISCAL EN LAS EMPRESAS DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.

José Manuel Lizanda

EL presente artículo tiene por objetivo mostrar las diferencias entre los criterios contables y fiscales de determinación del deterioro en las participaciones entre empresas del Grupo, multigrupo y asociadas.

Definición de empresas del Grupo, multigrupo y asociadas

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como éstas quedan definidas en la norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales, se tienen que valorar aplicando los criterios de este apartado, no pudiendo ser incluidas en otras categorías a efectos de su valoración.

Norma 13.^a de elaboración de las cuentas anuales: Empresas del grupo, multigrupo y asociadas

Se entiende que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por

cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y
- b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

1. Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;
2. Participación en los procesos de fijación de políticas;
3. Transacciones de importancia relativa con la participada;
4. Intercambio de personal directivo; o
5. Suministro de información técnica esencial.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.

Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.

En cuanto la definición de Empresas del grupo, multigrupo y asociadas la norma fiscal no establece distinción alguna.

Por lo tanto, las participaciones que contablemente se consideren dentro de esta categoría tendrán la misma calificación fiscal.

Valoración inicial

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, el criterio incluido en la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación.

En su caso, los ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión contabilizados directamente en el patrimonio neto, se mantendrán en éste hasta que se produzca alguna de las circunstancias descritas en el apartado siguiente.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

Desde el punto de vista fiscal, la valoración inicial normalmente coincidirá dado que el artículo 15.1 del TRLIS establece que los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio.

No obstante, en algunos casos pueden existir diferencias entre la valoración contable y fiscal inicial debido a que el artículo 15.2 del TRLIS establece los siguientes criterios específicos de valoración:

“2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

- a) *Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.*
- b) *Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.*
- c) *Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.*
- d) *Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.*
- e) *Los adquiridos por permuta.*
- f) *Los adquiridos por canje o conversión.*

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta ley.”

En la medida que una sociedad haya incorporado a su patrimonio participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas en algunas de las operaciones mencionadas en el artículo 15.2 del TRLIS, y dichas participaciones no hayan sido valoradas a su valor de mercado, existirán diferencias entre las valoraciones iniciales contables y fiscales.

Estas diferencias pueden producirse, por ejemplo, en caso de permutas que contablemente se consideren como de carácter no comercial.

No obstante, dichas diferencias revertirán en el futuro tal como recoge el artículo 18 del TRLIS:

Efectos de la sustitución del valor contable por el valor normal de mercado “Artículo 18.

Cuando un elemento patrimonial o un servicio hubieran sido valorados a efectos fiscales por el valor normal de mercado, la entidad adquirente de aquél integrará en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, de la siguiente manera:

b) Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que éstos se transmitan.”

Valoración posterior

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por éstos los valores que tienen iguales derechos.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

Deterioro del valor

Visto lo anterior, se observa que la valoración posterior nunca puede producir la revalorización de las participaciones pero lo que sí puede suceder es que se entienda producido un deterioro del valor de dichas participaciones.

Por ello se establece que al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable.

El valor recuperable cabe cuantificarlo mediante dos procedimientos:

Uno que toma como puntos de referencia la actualización de flujos de efectivo y el valor razonable menos los costes de venta, y otro procedimiento, mas sencillo, basado en el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración

a) Procedimiento basado en la actualización de flujos de efectivo y el valor razonable menos los costes de venta:

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, calculados, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.

Este sistema supone, por una parte, disponer de información fiable sobre el valor razonable de las participaciones. Para ello cabe realizar tasaciones de expertos independientes basadas en la información interna de las participadas y de las transacciones realizadas sobre participaciones de entidades comparables.

Asimismo, por otra parte, debe realizarse una estimación del valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, calculando los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, así como la estimación de la participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas, por ejemplo derivados de acuerdos de prestación de servicios o cesión de tecnología o Know How, que no se firmarían si no existiera dicha participación accionarial.

Tal como se aprecia en este sistema, no es sencillo estimar los flujos futuros de una forma fiable, así como aplicar un tipo de descuento adecuado que refleje los riesgos asociados a las inversiones.

Por este motivo, se establece la aplicación de un sistema basado en el patrimonio neto de las sociedades participadas y la plusvalías tácitas de la fecha de valoración.

b) Procedimiento basado en el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, que correspondan a elementos identificables en el balance de la participada. (parece que esto supone excluir las plusvalías tácitas iniciales que correspondían a elementos no contabilizados tales como el fondo de comercio, no obstante una interpretación finalista supone el no considerar como plusvalías tácitas en la fecha de valoración las correspondiente al fondo de comercio no pagados en el momento de adquisición inicial)

En la determinación de ese valor, y siempre que la empresa participada participe a su vez en otra, deberá tenerse en cuenta el patrimonio neto que se desprende de las cuentas anuales consolidadas elaboradas aplicando los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo.

Cuando la empresa participada tuviere su domicilio fuera del territorio español, el patrimonio neto a tomar en consideración vendrá expresado en las normas contenidas en la presente disposición. No obstante, si mediaran altas tasas de inflación, los valores a considerar serán los resultantes de los estados financieros ajustados en el sentido expuesto en la norma relativa a moneda extranjera.

Tal como se aprecia en este sistema, el valor recuperable está en función del patrimonio neto de la sociedad participada y de las plusvalías tácitas de la fecha de valoración, esto puede provocar que la sociedad participada obtenga resultados negativos que minoren su patrimonio neto pero que se hayan generado plusvalías tácitas posteriores a la fecha de adquisición que motiven que no haya deterioro del valor de la participación.

Asimismo, puede suceder que sin generarse resultados contables negativos, las plusvalías tácitas de la fecha de adquisición minoren, esto puede motivar la disminución del valor recuperable y la contabilización de un deterioro.

No es habitual disponer de información sobre dichas plusvalías tácitas en la fecha de valoración, no obstante en algunos casos, las memorias de las sociedades participadas si que recogen dicha información por ejemplo en el caso de entidades aseguradoras que para la determinación de la cobertura de sus provisiones técnicas deben tasar el valor de sus inmuebles.

Tratamiento contable de las correcciones valorativas por deterioro

Las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, su reversión, se registrarán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados del ejercicio.

La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros de la inversión que estaría reconocida en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

Deterioro fiscal de la participación en empresas del grupo, multigrupo y asociadas

El procedimiento y forma de cálculo del deterioro fiscal puede diferir en gran medida del deterioro contabilizado, así la Ley 4/2008, de 23 de diciembre establece el siguiente tratamiento del deterioro de aplicación para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

Nueva redacción del artículo 12.3 del TRLIS, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

“3. La deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él.

Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil (en caso de tributación como Grupo Fiscal el deterioro contabilizado no tiene incidencia fiscal pues se elimina en la fase de consolidación)

No serán deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio (en este caso puede comprobarse la realidad y cuantía de la pérdida por deterioro contabilizada), o cuando las mismas residan en un Estado miembro de la Unión Europea (en un territorio considerado como paraíso fiscal y no consolide sus cuentas) y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realizan actividades empresariales.

En las condiciones establecidas en este apartado, la referida diferencia será fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre

del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración.

Redacción Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario El párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 12 queda redactado de la siguiente forma:

«A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones (por ajuste extracontables negativos por minoración de fondos propios de participadas) y los ajustes positivos (en este caso el aumento de los fondos propios se realiza ya en concepto de gasto no deducible), respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.»

La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso.

A estos efectos, los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, siendo corregida dicha diferencia, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en esta Ley. (no se menciona los ingresos no imputables fiscalmente)

Las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación.

Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del período impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.

En la memoria de las cuentas anuales se informará de las cantidades deducidas en cada período impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del período y las pendientes de integrar.”

Esta redacción del artículo 12.3 del TRLIS implica las siguientes conclusiones:

- 1) Se incorporan reglas de deducción fiscal de las correcciones de valor de valores que representen participaciones en el capital social de entidades del grupo, multigrupo y asociadas (artículos 42, 43 y 47 del Código de Comercio, norma 13ª de elaboración de cuentas anuales del PGC),
- 2) sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- 2) Esto supone realizar ajustes extracontables negativos al deducir el deterioro no contabilizado y positivo cuando los fondos propios al cierre excedan de los del inicio del ejercicio o cuando se dé de baja la participación, debiendo informar en la memoria de dichos ajustes

- 3) Esto será aplicable cuando el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el

momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración..Esto se producirá normalmente cuando el precio de adquisición de la participación sea inferior al valor teórico mas las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición.

4) Para el cálculo del deterioro fiscalmente deducible aunque esté contabilizado, los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, siendo corregida dicha diferencia, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles (en la sociedad participada de primer nivel o las de niveles posteriores que supongan la réplica de deterioros no deducibles) de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

5) A efectos de aplicar la deducción por deterioro, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones (por ajuste extracontables negativos por minoración de fondos propios de las participadas de segundo nivel) y los ajustes positivos (en este caso el aumento de los fondos propios se realiza ya en concepto de gasto no deducible), respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6) Para el caso de sociedades participadas residentes en el extranjero los fondos propios deben determinarse de acuerdo con las normas contables españolas. En estos casos, la variación del tipo de cambio y el efecto de la existencia de altas tasas de inflación en el país de residencia de la sociedad participadas suponen una modificación de la partida fiscalmente deducible en concepto de deterioro.

7) Parece razonable concluir que la Administración Tributaria tiene potestad para rectificar los fondos propios a los efectos de determinar la partida fiscalmente deducible.

EJEMPLOS

1º) DETERIORO DE LAS PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO

El 1-1-N la sociedad PEPESA adquiere el 100% de las participaciones de la sociedad residente MARIASA por un importe de 1.000, cuando en ese momento el valor teórico ascendía a 900.

Las plusvalías tácitas corresponden a elementos reflejados en el balance de MARIASA

A 31-12.N se dan las siguientes condiciones:

Fecha	Fondos propios	Plusvalía tacita	Patrimonio neto
1-1-N	900	100 (80 subsisten a 31-12)	900
31-12-N	850	200 (120 se	880

		generan durante el año N)		
--	--	---------------------------	--	--

Nota:

En la cuenta de resultados se han contabilizado gastos no deducibles por importe de 20.

Determinar el deterioro contable y fiscal

Fecha	d)Valor de la participación menos deterioro deducido en años anteriores	e)Plusvalías iniciales que subsisten al cierre	f) Exceso d-(a+e)	a)Fondos propios al cierre	b)Fondos propios al inicio,	b-a	c)Gastos no deducibles del ejercicio	Diferencia corregida b-(a+c)
31-12-N	1.000	80	70	850	900	50	20	30

Deterioro contable 1.000-(880+200)	Deterioro fiscal , debe ser menor que f) (1): Supone un ajuste extracontable negativo
0	30

(1) Fiscalmente:

Diferencia positiva entre Fondos Propios al inicio y al cierre: $900-850= 50$

Corrección de la diferencia positiva en el importe de los gastos fiscalmente no deducible: $900-(850+20)= 30$

Esta diferencia corregida debe ser menor que el exceso entre el Valor de la participación menos deterioro deducido menos Fondos Propios al cierre + plusvalías tácitas iniciales que subsistan a la fecha de valoración: $(1.000-0)-(850+80)= 70$

Conclusión: Cabe realizar un ajuste extracontable negativo de 30 cuando contablemente no se haya reflejado este deterioro.

Cuando en un momento posterior los Fondos Propios al cierre sean mayores a los Fondos Propios de inicio procederá realizar un ajuste extracontable positivo hasta el importe de 30 cuando la reversión del deterioro deducido fiscalmente no se haya contabilizado.

Si se trata de un gasto no deducible que suponga una diferencia temporal positiva, en el periodo de su reversión los Fondos Propios de cierre del ejercicio se minorarán en dicho importe a los efectos de cuantificar el posible deterioro fiscal.

2) DETERIORO DE LAS PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO

El 1-1-N la sociedad PEPESA adquiere el 100% de las participaciones de la sociedad residente MARIASA por un importe de 1.000, cuando en ese momento el valor teórico ascendía a 900.

Las plusvalías tácitas corresponden a elementos reflejados en el balance de MARIASA

A 31-12.N se dan las siguientes condiciones:

Fecha	Fondos propios	Plusvalía tacita	Patrimonio neto	
1-1-N	900	100	900	
31-12-N	850	0	920	

En la cuenta de resultados se han contabilizado ingresos no imputables fiscalmente por importe de 20.

Determinar el deterioro contable y fiscal

Fecha	d) Valor de la participación menos deterioro deducido en años anteriores	e) Plusvalías iniciales que subsisten al cierre	f) Exceso d-(a+e)	a) Fondos propios al cierre	b) Fondos propios al inicio,	b-a	c) Gastos no deducibles del ejercicio	Diferencia corregida b-(a+c)
31-12-N	1.000	0	150	850	900	50	0	50

Deterioro contable 1.000-(920)	Deterioro fiscal , debe ser menor que f) (1):
80	50

Procederá realizar un ajuste extracontable positivo de 30.