



COMISSION DE RELACIONS COMPTABILITAT/FISCALITAT

Notes tècniques
(última actualització: octubre de 2011)

Relació de membres de la Comissió (octubre 2011):

- Josep C. Balaguer
- Antoni Bru
- Joan Casals (coordinador)
- Anselm Constans (enllaç amb Junta ACCID)
- 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

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• 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 (COMPTEΣ 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 FISCALES 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 1º, secció 1ª, 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 1159/2050 (24/1/2011)
6. Homogeneïtzació valorativa en consolidació (24/1/2011)
7. Combinacions de negocis: Àmbit i normes d'aplicació (NRV 19.1) i data d'adquisició (NRV 19.2.2) (20-6-2011)
8. Cost de la combinació de negocis (NRV 19.2.3), Valoració d'actius i passius (NRV 19.2.4), Determinació del fons de comerç (NRV 19.2.5) i comptabilitat provisional (NRV 19.2.6) (3-10-2011)

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).
6. Efectes fiscals derivats de la distribució a persones físiques de dividends en accions. (20-6-2011)
7. Ponència de J. Pallarès i F. Rodríguez al IV Congrés de l'ACCID "Noves mesures d'estímul a la inversió empresarial". (maig-2011)
8. Nota de J. Casals sobre l'adaptació del PGC a empreses concessionàries. (12-9-2011)

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

1^a. 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 2^a 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'espiritu 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.

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

L'apartat (d) de la disposició transitòria 2^a del RD 1514/2007 indica que les provissons 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 optional 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:

- Cal comptabilitzar la provisió pel seu valor actual segons la millor estimació a la data del balanç de transició
- Cal activar-la com a part del cost de l'immobilitzat, i calcular retroactivament l'amortització acumulada corresponent
- L'import net activat (o desactivat) figurarà contra el compte corresponent de reserves, net de l'efecte fiscal. Aquest efecte figurarà en un passiu a termini curt dins el compte 475 (excepcionalment, en un actiu a curt termini dins el compte 474)

Posem un exemple:

L'1 de gener de 2007 la Societat A inverteix en una instal.lació que té un cost de 1.000.000 d'euros, una vida útil de 10 anys i uns costos de desmantellament de 200.000 euros.

L'assentament inicial va ser (PGC 1990):

1.000.000 Maquinaria (223)	a	1.000.000 Tresoreria (570)
----------------------------	---	----------------------------

A més, a final d'any havia d'anar creant la provisió per desmantellament

20.000 Dotació a la provisió (622)	a	20.000 Provisió per desm. (143)
------------------------------------	---	---------------------------------

Amb el PGC 2007, l'assentament hagués estat:

1.200.000 Maquinaria (223)	a	1.000.000 Tresoreria (570)
		200.000 Provisió (143)

En aquest cas l'amortització anual seria de 120.000.

A la vista de l'anterior, l'ajustament de primera aplicació seria el següent:

200.000 Maquinaria (223)	a	180.000 Provisió (143)
		20.0 Am. Ac (280)

3^a Règim transitori de les provisions per a grans reparacions

Es comenta breument el tema perquè té algunes connotacions amb el punt anterior. En tot cas, es tracta d'una àrea d'aplicació minoritària.

Fonamentalment, s'acorda el següent:

- També es tracta d'una qüestió de registre, i no de valoració. Per tant, les provisions, si existeixen, s'han de donar de baixa del balanç d'obertura, contra el compte corresponent de reserves, juntament amb l'efecte fiscal. *Comentari 16 setembre de 2008: ratificat per la Consulta 1 del BOICAC 72*

- 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.

4^a. 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 financeria 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 8^a de la Llei 16/2007 diu que la deduïibilitat 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 deduïibilitat fiscal de 30 restants, en el cas que es deduissin fiscalment 50.

Sembla prou obvi que el legislador no pretenia posar obstacles artificials a la deduïibilitat del FdC. 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 amortizable, 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, ocorrerà 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 traspasant 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'estrange, el nou PGC estableix que, quan les seves operacions s'integren 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'estrange 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'estrange.

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.

1. 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 recalcular-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 segregava al balanç de transició), de 500 s'assigna totalment a l'element principal. Per tant, en aquest element hi ha una sobreamortizació, 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 traspassat 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 eventuais 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 deduïibilitat 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 deduïibilitat 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

4^a. 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 fusiones es fan en una fase posterior a la combinació de negocis, raó per la qual constitueixen fusiones 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 norma 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 aparcat a patrimoni net seria superior al valor net comptable del bé subvencionat.
- Els hipòtetics 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.

5^a. Comentaris puntuals sobre consultes publicades al BOICAC 76

Consulta 76/1: efectes comptables 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 débits 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 medida en que es compleixin los requisitos establecidos*". 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 "*despesas de naturaleza técnica relacionadas directamente con el contrato y de naturaleza incremental*").
- Obligatorietat de la seva capitalització.

6^a. 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 fites 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).*

7^a. Comentaris puntuals sobre consultes publicades al BOICAC 78

Consulta 78/1: Préstecs participatius

No 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 dinaria 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 obviament 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 irrelevat, 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.

8^a. 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 2^a 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)
	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, registrà una despesa deduïble pels interessos meritats amb abonament al compte de préstec.

La dominant registrà 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
 a Ingressos financers

NOTES SOBRE ASPECTES COMPTABLES I FISCALES 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 conoure 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 2^a 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 financer 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'affirmació 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 horizontals 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'amplii 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 dóna 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 produueixi 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. Homogeneització 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 sujetas 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.

7. Combinacions de negocis: Àmbit i normes d'aplicació (NRV 19.1) i data d'adquisició (NRV 19.2.2)

NRV 19.1 (Àmbit i normes d'aplicació): Darrer paràgraf

Es comenta si té sentit que les empreses adquirides en una combinació de negoci hagin de registrar comptablement el resultat de la transmissió de cada actiu i passiu, quan moltes vegades es tracta del moment just abans d'extingir-se. Donat que la majoria de combinacions estan protegides fiscalment, els assentaments no tenen transcendència fiscal. La justificació pot ser la necessitat d'informar als accionistes de l'entitat que s'extingirà de cadascun dels resultats.

NRV 19.2.2 (Data d'adquisició)

- El nou redactat deixa clar que la data d'efectes comptables és la data de presa de control. Hi havia entitats que fins ara no ho entenien així.
- Es planteja el cas hipòtic en què adquiren i adquirida formulen els comptes anuals en dates diferents, durant el període transitori posterior a la combinació de negoci, de manera que la inscripció en el Registre Mercantil té lloc en una data en què una de les entitats ja ha formulat comptes i l'altra encara no. En aquest cas, els efectes de la combinació es registrarien en els comptes anuals de la primera, però no en els de la segona. Tanmateix, cal pensar que, en la realitat, la formulació es farà al mateix dia.

Adquisicions inverses: es qüestiona si la normativa tributària per la qual es permet diferir l'efecte fiscal de les combinacions de negoci també és aplicable a les adquisicions inverses. Aquella normativa no en fa esment ja que quan es va emetre no hi havia regulació comptable d'aquelles adquisicions. No hi ha cap consulta sobre la matèria. Tanmateix, els presents opinen que, si n'hi hagués alguna en el futur, dintre una interpretació finalista de la norma fiscal, es conclouria que els diferiments també són aplicables a les adquisicions inverses.

8. NRV 19: Cost de la combinació de negocis, Valoració d'actius i passius, Determinació del fons de comerç i Comptabilitat provisional.

19.2.3 Cost de la combinació de negocis:

La norma estableix que les despeses d'emissió d'instruments de patrimoni en una combinació de negocis no es comptabilitzaran com a tals sinó com a menys cost de la combinació. Es destaca que, en no haver comptabilitzat la despesa al compte de Pèrdues i Guanys, l'eventual deducció fiscal en l'Impost sobre Societats (si la combinació no és protegida) s'hauria d'obtenir mitjançant un ajustament negatiu a la base imposable.

La resta de despeses per honoraris a assessors i d'altres professionals que intervenen en la combinació no formaran part de la combinació sinó que s'hauran de comptabilitzar com a tals en el compte de pèrdues i guanys i, per tant, seran deduïbles fiscalment. En aquest punt es va discutir si això afectava totes les combinacions o no. La conclusió va ser que aquesta norma només afecta les combinacions que s'han de comptabilitzar d'acord amb el mètode d'adquisició, és a dir, fusions, escissions i adquisicions de la totalitat dels elements patrimonials d'una empresa o d'una part que constitueixi un o més negocis (apartats a) i b) de l'apartat 1 de la NRV 19. A les combinacions de negocis realitzades amb l'adquisició d'accions o participacions que donin el control de l'empresa adquirida els resultarà d'aplicació la NRV 9, sobre Instruments financers. En aquests casos, les despeses per honoraris a assessors i d'altres professionals serien considerades com a costos de transacció i haurien de formar part del cost d'adquisició, no tenint, doncs, la consideració de despeses deduïbles de l'Impost sobre Societats.

19.2.4 Valoració d'actius i passius i 19.2.5 Determinació del Fons de Comerç

La valoració d'actius i passius en una combinació de negocis gairebé mai no té cap implicació fiscal ja que, per una banda, normalment es tracta d'operacions protegides fiscalment, i per l'altra, tot i que no fos protegida, un eventual excés del cost de la combinació de negocis sobre el valor net dels actius identificats i dels passius assumits es portaria contra la partida de Fons de Comerç. Tanmateix, si la diferència fos negativa, en principi s'hauria de portar al compte de Pèrdues i Guanys com a ingrés.

La NRV 19 estableix, però, limitacions a aquesta possibilitat. En primer lloc obliga a revisar les valoracions de manera que si s'haguessin identificat i valorat elements de l'immobilitzat intangible per als que no hi ha un mercat actiu, no s'hauran de reconèixer o hauran de disminuir el valor fins al límit de la diferència negativa, evitant o reduint la possibilitat de reconèixer un ingrés. A continuació, un exemple per a millor comprensió:

Exemple

La societat A absorbeix la societat B, que té uns actius nets de 1.000, uns passius nets de 600 i un patrimoni net de 400. El cost de la combinació de negocis o valor raonable de les accions d'A emeses i lliurades als accionistes

de la societat B és de 500. El valor raonable dels actius i passius de B coincideix amb llur valor comptable.

La societat B té un contracte d'arrendament operatiu molt favorable en relació amb les condicions de mercat en el moment de la combinació, amb un valor raonable estimat de 150. Es considera que no hi ha un mercat actiu de contractes de lloguer que en permetés una fàcil transmissió.

<i>Cost de la combinació</i>	500
- <i>Patrimoni net de B</i>	-400
<i>Diferència</i>	100
- <i>Intangible de B (arrendament)</i>	-150
<i>Diferència negativa</i>	-50

En principi, aquests 50 de diferència negativa haurien de ser comptabilitzats per A com a ingrés en el seu compte de pèrdues i guanys. Però la limitació de la NRV abans indicada obliga a reduir l'intangible en 50, import de la diferència negativa, de manera que aquest element, malgrat tenir un valor raonable de 150 s'incorporaria als llibres d'A amb un valor de 100 i aquesta societat no hauria de comptabilitzar cap benefici derivat de la combinació de negocis.

Si el patrimoni de B no fos de 400 sinó de 510, el càlcul seria el següent:

<i>Cost de la combinació</i>	500
- <i>Patrimoni net de B</i>	-510
<i>Diferència</i>	-10
- <i>Intangible de B (arrendament)</i>	-150
<i>Diferència negativa</i>	-160

En aquest cas, l'intangible derivat del contracte d'arrendament (150) no seria comptabilitzat en els llibres d'A i aquesta societat hauria de comptabilitzar un benefici de 10 en el seu compte de Pèrdues i Guanys. Aquest benefici, llevat que es tracti d'una operació protegida, tindria plena eficàcia fiscal.

19.2.6 Comptabilitat provisional

Si a la data de la combinació de negocis no ha acabat el procés de valoració, que és el cas més habitual, cal fer-ne una comptabilització provisional. En el termini màxim d'un any cal realitzar-ne la valoració definitiva. Si la modificació de valors deriva d'una major informació sobre fets que ja existien a la data d'adquisició es considerarà com a ajustament de valoració que caldrà fer de forma retroactiva de manera que, si la correcció ha estat feta en l'exercici posterior al de la combinació, caldrà incorporar-la a la informació comparativa de l'exercici anterior amb totes les modificacions que això suposi.

Exemple:

En una combinació feta el 30 de juny de l'exercici 2011, si l'any següent a un element de l'immobilitzat amb vida útil restant de 5 anys a la data de la combinació se li ha d'assignar un major valor de 1000, en els comptes anuals de l'exercici 2012, aquest element haurà de figurar en la informació

comparativa de l'exercici anterior per un valor brut de 1000, reduint en la mateixa quantitat el fons de comerç. Al mateix temps, s'hauria de presentar amb una amortització acumulada de $1000 \cdot 0,2 \cdot 6 / 12 = 100$, que reduiria el resultat de l'exercici en el mateix import.

En aquest punt es planteja si, des del punt de vista fiscal, aquesta correcció feta l'any 2012 pot tenir alguna influència en la declaració de l'Impost sobre Societats de l'exercici 2011. L'opinió de la Comissió és que si la modificació de valor s'ha realitzat dintre del període de formulació de comptes, i fins i tot també si s'ha produït abans de l'aprovació per la Junta d'accionistes, caldria que els comptes de l'exercici 2011 que aprovi la junta ja reflectissin la nova valoració i, per tant, tindria efectes en la declaració de l'Impost sobre Societats que es presentaria posteriorment. Però si es produeix amb posterioritat a l'aprovació no sembla que s'hagués de procedir a modificar la declaració ja que, formalment no hi haurà en cap moment la formulació d'uns nous comptes anuals de l'exercici 2011. Tanmateix, hi ha qui opina que la Inspecció podria pretendre que es presentés una declaració complementària, amb els recàrrecs que això podria suposar, o, almenys, que pretengués el cobrament d'interessos de demora si se'n desprèn que, amb el conjunt de les modificacions (podria haver-hi també menys amortització fiscal del fons de comerç, etc.) hagués calgut pagar més en l'exercici 2011. En cap cas sembla viable que pugui prosperar un intent d'imposició de sanció per no haver presentat la declaració complementària si la tributació de l'any 2012 inclou tot l'efecte de la modificació de la valoració de la combinació de negocis.

NOTES SOBRE ALTRES MATÈRIES

1. 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 temporària, 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 7a 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'aprova 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. 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 dóna lloc a una diferència temporària 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 prelació 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'affirmació 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 imponible 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 posessin 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, conseqüentment, a un recàlc 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

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 ejercitálos, 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, más 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 mediaren 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 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 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.

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 13^a 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 generan durante el año N)	880	
---------	-----	--	-----	--

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.

6. Efectes fiscals derivats de la distribució a persones físiques de dividends en accions

Es reflexiona sobre la pràctica cada cop més estesa de remunerar les participacions mitjançant accions alliberades, i no mitjançant dividends en efectiu.

Si l'inversionista és una persona jurídica, la pràctica no té efectes fiscals diferents: reconeixen l'instrument financer rebut contra beneficis. En canvi, si es tracta d'una persona física, perd l'exempció d'IRPF dels primers 1.500 € en el cas que opti pel cobrament en títols, no en efectiu.

7. Noves mesures d'estímul a la inversió empresarial: IV congrés català de comptabilitat i direcció.

NOVES MESURES D'ESTÍMUL A LA INVERSIÓ EMPRESARIAL

A.- Ponència de Joaquim Pallarès: Aspectes fiscals

1) Llibertat d'amortització

A) Per a totes les empreses (i empresaris i professionals en estimació directa)

Requisits:

- Inversions noves de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries, afectes a activitats econòmiques, sense que es condicioni aquest incentiu fiscal a la seva imputació comptable en el compte de resultats.
- Inversions realitzades mitjançant contracte d'arrendament financer a condició que s'exerciti l'opció de compra (article 115 del TRLIS¹).
- Sense manteniment de la ocupació², si les inversions es posen en funcionament durant els períodes iniciats durant els anys 2011, 2012, 2013, 2014 i 2015 o, si, tractant-se de projectes d'inversió de duració superior a dos anys, s'executen durant aquest període. Aquest règim també és aplicable per les inversions en elements nous posats a disposició del subjecte passiu a partir del dia 3-12-2010, que no pugui acollir-se a l'anterior llibertat d'amortització per no complir els requisits de manteniment de l'ocupació, però la llibertat d'amortització s'aplicarà en els exercicis iniciats en el 2011.
- Amb manteniment de l'ocupació³, si les inversions es posen en funcionament durant els períodes iniciats durant els anys 2009 i 2010 o, si, tractant-se de projectes d'inversió de duració superior a dos anys, s'executen durant aquest període. El manteniment o augment de la plantilla mitjana es calcula comparant la plantilla mitjana durant els 24 mesos següents a la data d'inici del període impositiu en què els béns entren en funcionament amb la plantilla mitjana dels dotze mesos anteriors a l'inici del període impositiu d'entrada en funcionament. Exemple: Exercici fiscal coincideix amb el natural. Es posa en funcionament un bé el dia 25/5/2011. Es compara la plantilla mitjana del període 1/1/2011-31/12/2012 amb la plantilla mitjana del període 1/1/-31/12-2010.

¹ Text refós de la llei de l'impost sobre societats. Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març.

² Disposició addicional 11^a del TRIS, modificada per l'article 1. Quatre del reial decret 13/2010.

Efecte: 3/12/2010.

³ Disposició addicional 11^a del TRLIS, modificada per l'article 6 del reial decret llei 6/2010. Efecte: 14/4/2010.

Doctrina administrativa:

- La llibertat d'amortització no és aplicable quan la reinversió es realitza en un local destinat a l'arrendament i l'activitat d'arrendament no compleix els requisits establerts per l'article 27 de la llei 35/2006 ([DGT⁴, CV2246-09, 07/10/2009 i CV1972-10, 10-9-10](#)).
- Si les societats tributen en règim de consolidació fiscal, la base imposable del grup es determina a partir de les bases imposables individuals de les societats que integren el grup. Per aquest motiu i donat que la aplicació de la llibertat d'amortització amb manteniment de la ocupació només es pot realitzar a nivell individual, la aplicació i el compliment dels requisits exigits es realitza a nivell individual, independentment del grup ([DGT CV0073-10, 20-01-10](#)).
- Aquest règim no és aplicable ni a les inversions de l'immobilitzat intangible ni a les inversions materials en curs (puix que no estan en condicions d'ésser amortitzats). Tampoc ho és per a les inversions en recerca i desenvolupament, que no obstant també poden gaudir de la llibertat d'amortització de conformitat amb l'article 11.2 redacció llei 16/2007.
- Contràriament al càlcul de la plantilla mitjana de les empreses de dimensió reduïda, en aquest cas no s'estableix cap relació entre la jornada contractada i la completa. Sembla que només s'ha de considerar el número de persones amb contracte laboral dependents de la entitat, sense considerar el tipus de contracte ni la seva duració ni la seva proporció en relació amb la jornada completa. No obstant, l'AEAT és contrària a aquesta interpretació i considera que s'ha d'aplicar el mateix càlcul que en les entitats de dimensió reduïda ([DGT CV0073-10, 20-01-10](#)).
- Aquest règim és compatible amb la deducció per reinversió de beneficis extraordinaris, la deducció per activitats de R+D i innovació tecnològica i la deducció per inversions mediambientals ([DGT CV0073-10, 20-1-10](#)).
- Si el tipus de negoci (fotovoltaic) exigeix que, per eficiència empresarial, només una societat (la B) del grup concentri tot el personal i les societats filials, les inversions, formant part totes d'un grup de consolidació fiscal, es pot aplicar la llibertat d'amortització encara que les societats inversores no tinguin personal, sempre i quan els requisits del manteniment de la ocupació els compleixi la societat B ([DGT CV0046-11, 17-1-11](#)).
- Si una entitat que es dedica a l'arrendament d'immobles i compleix els requisits de l'article 27 de la llei 35/2006, realitza obres de rehabilitació

⁴ Direcció general de tributs

que de conformitat amb el Pla General de Comptabilitat es poden activar, pot gaudir del règim de llibertat d'amortització ([DGT CV1121-10, 25-5-10](#))

- Per calcular la plantilla mitjana no es pot computar els administradors que cotitzen en el RETA⁵, només aquells treballadors que compleixin els requisits establerts per la legislació laboral, o sigui, voluntariat, remuneració, alienitat i dependència ([DGT CV1024-10, 14-5-10 i CV1972-10, 10-9-2010](#)).
- Si una entitat reinverteix en un local, que lloga amb opció de compra, i de conformitat amb la normativa establerta en el Pla General Comptable en relació amb l'arrendament financer, es pot comptabilitzar com un element de l'actiu, es pot acollir al règim de llibertat d'amortització ([DGT CV0022-11, 12-1-11](#)).
- Si una entitat reinverteix en dos béns, un finançat mitjançant un contracte d'arrendament financer que no compleix els requisits de l'article 115 del TRLIS i l'altre mitjançant un contracte de renting, si de conformitat amb el Pla General Comptable en relació amb l'arrendament financer es poden registrar com actius, es poden acollir a la llibertat d'amortització ([DGT CV2295-10, 25-10-10](#)).

Observacions:

- El dret a practicar la llibertat d'amortització s'exerceix en l'exercici en què el bé entra en funcionament.
- La comparació de la plantilla mitjana es realitza en relació amb l'any en el qual el bé entra en funcionament.
- Es podria donar el cas que per un projecte d'inversió contractat el 2008 amb una duració de 8 anys, fins el 2016, any en què entra en funcionament la instal·lació, els pagaments avançats durant l'any 2008 no poguessin acollir-se a la llibertat d'amortització, mentre que els realitzats durant els anys 2009 i 2010 sí poguessin per haver complert la entitat els requisits de manteniment de la plantilla mitjana i també poguessin acollir-se a la llibertat d'amortització durant els exercicis 2011, 2012, 2013, 2014 i 2015 sense necessitat de mantenir la plantilla mitjana. Per comprovar si es podria aplicar la llibertat d'amortització durant els anys 2009 i 2010, s'hauria de comparar la plantilla mitjana de l'exercici 2015 amb la plantilla mitjana dels exercicis 2016 i 2017.

⁵ Règim especial de treballadors autònoms

B) Per a les EDR⁶

Definició: Són aquelles empreses que han tingut en el període impositiu immediatament anterior un import net de la xifra de negocis inferior a 10 milions d'euros (8 milions fins el 31/12/2010). Els incentius fiscals establerts per a aquestes entitats també seran d'aplicació en els tres períodes impositius immediats i següents a aquell període en el qual es superi els 10 milions d'euros, mesura que també s'aplica en el supòsit que aquest límit es sobrepassi com a conseqüència d'una reestructuració empresarial, de les regulades en el capítol VIII del Títol VII de la llei, sempre que totes les entitats que intervenen siguin de dimensió reduïda.

Doctrina administrativa:

- L'activitat consistent en l'arrendament d'immobles sense complir els requisits de l'article 27 de la llei 35/2006, no es considera una activitat empresarial i no pot gaudir dels règim especial de les EDR ([DGT CV0150-10, 3-2-10, TEAC, resolució 29-1-2009, nº 00-05106-08](#)).
- Quan una entitat forma part d'un grup de societats, l'import net de la xifra de negocis del grup es calcula sumant l'import net de la xifra de negocis de cadascuna de les entitats pertanyents al grup, sense considerar ni les eliminacions per operacions internes ni la residència de les societats ni la existència d'un grup de consolidació ([DGT CV2106-10,22-9-10](#)).
- Per calcular l'import net de la xifra de negocis i de conformitat amb la norma de registre i valoració vintena, sobre negocis conjunts del Pla General de Comptabilitat, l'empresa partícip en una Unió Temporal d'Empreses ha de sumar la seva part corresponent en la xifra de negocis ([DGT CV1964-09,4-9-09](#)).
- Una EDR passa l'any n+1 a pertànyer a un grup. Per calcular si pot gaudir del règim especial d'EDR l'any n+1, s'ha de sumar la totalitat dels imports nets de la xifra de negocis de les empreses del grup durant l'exercici n, encara que el grup encara no existís ([DGT CV2021-05,15-9-2009](#)).

Aquestes empreses gaudeixen addicionalment del règim de llibertat d'amortització en els casos següents:

B.1) Amb creació d'ocupació i límit de 120 mil euros (article 109, TRLIS).

Requisits:

- Inversió en elements nous de l'immobilitzat material i inversions immobiliàries, encara que no estiguin afectes a activitats empresarials.

⁶ Empreses de dimensió reduïda.

- No s'impedeix que la inversió i/o la creació d'ocupació es faci a l'estrange.
- Augment de la plantilla mitjana durant els 24 mesos següents a la data d'inici del període impositiu en què els béns entren en funcionament en relació amb la plantilla mitjana dels dotze mesos anteriors a l'inici del període impositiu d'entrada en funcionament i aquest increment s'ha de mantenir o augmentar durant un període addicional de 24 mesos. Pel càlcul de la plantilla mitjana, s'ha de considerar la jornada contractada respecte a la jornada completa. No es computen els treballadors discapacitats que han atorgat el dret a l'aplicació de la deducció per creació d'ocupació.
- La quantia màxima de la inversió que pot gaudir del règim de llibertat d'amortització és la que resulta de multiplicar 120 mil euros per l'increment de la plantilla.
- Es pot aplicar la llibertat d'amortització l'any en que el bé entra en funcionament, independentment de que encara no es tingui certesa de que es compliran tots els requisits.

B.2) Per inversions d'escassa quantia (article 110, TRLIS)

Requisits:

- Inversió en elements nous de l'immobilitzat material que tinguin un valor màxim de 601,01€.
- Límit de 12.020,24€ per període impositiu.
- Excepció del principi d'inscripció comptable.
- Compatibilitat amb les deduccions per incentivar determinades activitats, inclosa la de reinversió de beneficis extraordinaris.

2) Tipus impositius i bases imposables

2.a) EDR⁷

Per als períodes impositius iniciats dins l'any 2011, s'augmenta l'import fins el qual la base imposable de l'impost de societats es grava al 25 per 100, que passa a 300.000,00 € (abans era de 120.202,42 €). L'excés tributa al 30%.

⁷ Article 114 TRLIS, modificat per l'article 1.Tres del reial decret 13/2010. Efecte: 1/1/2011.

2.b) Microempreses⁸

Són aquelles entitats que tenen un import net de la xifra de negocis de l'exercici inferior a 5 milions d'euros i la plantilla mitjana està compresa entre 1 i 24 treballadors. Per els períodes impositius iniciats dins l'any 2011, si la plantilla mitjana és igual o superior a la de l'exercici 2008, s'augmenta l'import fins el qual la base imposable de l'impost de societats es grava al 20 per 100, que passa a 300.000,00 € (abans era de 120.202,41 €). L'excés tributa al 25%.

Doctrina administrativa:

Si s'incompleixen els requisits en l'exercici 2010, no s'aplica el tipus reduït en aquest període, però això no afecta als exercicis 2009 i 2011, en els quals, si es compleixen els requisits, sí es pot aplicar el tipus reduït ([DGT CV0137-11.28-1-11](#)).

2.c) Quadre resum pel 2011

BASE IMPOSABLE	TIPUS IMPOSITIU MICROEMPRESSES	TIPUS IMPOSITIU EDR	TIPUS IMPOSITIU GENERAL
Entre 0 i 300 mil €	20%	25%	30%
Més de 300 mil €	25%	30%	30%

2.d) Quadre resum pel 2010

BASE IMPOSABLE	TIPUS IMPOSITIU MICROEMPRESSES	TIPUS IMPOSITIU EDR	TIPUS IMPOSITIU GENERAL
Entre 0 i 120.202,41€	20%	25%	30%
Més de 120.202,41€	25%	30%	30%

3) Deduccions

3.1) Per inversions en la formació professional⁹

Malgrat que aquesta deducció havia quedat derogada pels exercicis iniciats a partir del 1-1-2011, es prorroga la seva vigència per l'any 2011 (no pels exercicis que s'iniciin el 2011) per les despeses de formació dels treballadors efectuades per les empreses per a habituar-los a utilitzar les noves tecnologies de la informació i la comunicació. Gaudeixen d'una deducció del 1%. Si les

⁸ Disposició addicional 12^a TRIS, modificada per l'article 1.Cinc del reial decret 13/2010. Efecte: 1/1/2011.

⁹ Article 40 TRLIS, modificat per la disposició final 24^a de la llei 39/2010. Efecte: 1/1/2011.

despeses del període superen la mitjana dels dos anys anteriors, el percentatge aplicable serà del 2% sobre l'excés.

Entre aquest tipus de despeses podem destacar les següents: aquelles realitzades per les empreses per proporcionar, facilitar o finançar la connexió a internet, així com el lliurament gratuït o a preus rebaixats o la concessió de préstecs per a la adquisició d'equips i terminals necessaris per a accedir a internet, sempre i quan l'ús es faci fora de la empresa i de l'horari de treball.

Doctrina administrativa:

- ❖ Aquesta deducció no és aplicable a les despeses que s'utilitzin simultàniament en la activitat productiva i formativa del treballador ni a les fòrmules d'organització del treball fora de les oficines ("home office") ni a les que es realitzin en treballadors que ja estan habituats a l'ús de les noves tecnologies ([DGT C0070-02,22-1-02](#)).
- ❖ Formen part de la base de la deducció les despeses en equips com ordinadors fixos o portàtils, agendas electròniques, telèfons mòbils, pissarres electròniques amb connexió a Internet, així com els elements accessoris a la connexió a internet com mòdems, instal·lacions de xarxes, elements multimèdia, monitors, servidors, software, antivirus, etc. No obstant, no formen part de la base de deducció les despeses en altres elements útils però no imprescindibles per a la connexió a internet com gravadores, càmeres de fotos i de videoconferència i impressores ([DGT C0342-02,6-3-02](#)).

3.2) Per inversions mediambientals¹⁰

Aquesta deducció ja no s'havia d'aplicar a partir dels exercicis iniciats a partir del 01.01.2011 però la llei d'economia sostenible l'ha restablert per a les inversions en instal·lacions que evitin la contaminació o que contribueixin a la recuperació, reducció o tractament dels residus industrials i que suposin una millora respecte a la normativa mediambiental, que gaudiran d'una deducció del 8% sempre que estiguin convalidades per l'administració competent.

Aquesta deducció és aplicable en els exercicis que s'iniciin a partir de 6/3/2011, per la qual cosa, les entitats en les quals l'exercici fiscal coincideixi amb el natural, no podran aplicar-la fins el 2012.

3.3) Per inversions en innovació¹¹

Deixant sense efecte els coeficients que reduïen el percentatge determinat en la disposició addicional 10^a del TRLIS, s'estableix que les inversions que suposin una millora tecnològica en la obtenció de nous productes o procediments de producció o millorin els existents, gaudeixen d'una deducció del 12%. Així mateix, s'incrementa el percentatge màxim de la quota íntegra (minorada per les deduccions per doble imposició i les bonificacions), del 50 al

¹⁰ Article 39.1 del TRLIS, modificat per l'article 92 de la llei 2/2011. Efecte: 6/3/2011.

¹¹ Article 35.2.c del TRLIS, modificat per l'article 65 de la llei 2/2011. Efecte: 6/3/2011.

60%, que es pot absorbir per aquestes deduccions, quan aquestes juntament amb les relacionades amb les TIC's del període excedeixin del 10% de la quota íntegra (minorada per les deduccions per doble imposició i les bonificacions).

Aquesta deducció és aplicable en els exercicis que s'iniciïn a partir de 6/3/2011, per la qual cosa, les entitats en les quals l'exercici fiscal coincideixi amb el natural, no podran aplicar-la fins el 2012.

4) Incentius al mecenatge (Llei 39/2010. Efecte: 1/1/2011)

Les donacions realitzades per a activitats i programes prioritaris enumerats en la disposició addicional 30^a, gaudeixen d'un percentatge de deducció del 40%.

5) Exempció de determinades operacions societàries (article 3, reial decret llei 13/2010. Efecte: 3/12/2010).

Es declaren exemptes de la modalitat d'operacions societàries de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats les operacions següents:

- La constitució de societats
- L'augment de capital
- Les aportacions de socis
- Els trasllats a Espanya de la seu de direcció efectiva o del domicili social de societats no establertes en la UE

6) Legislació

6.1) Disposició addicional 11^a TRLIS, redacció segons l'article 1 del reial decret 13/2010

«Disposición adicional undécima. *Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo.*

1. Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, podrán ser amortizadas libremente. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este régimen también se aplicará a dichas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 115 de esta Ley, por sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa, a condición de que se ejercite la opción de compra.

2. Lo establecido en el apartado anterior no será de aplicación a las inversiones cuya puesta a disposición tenga lugar dentro de los períodos impositivos establecidos en dicho apartado, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento. No obstante, en estos casos, la libertad de amortización a que se refiere el apartado anterior se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015.

Cuando el plazo a que se refiere el párrafo anterior alcance a períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, la inversión en curso realizada dentro de esos períodos impositivos también podrá acogerse a la libertad de amortización, siendo aplicable a esta parte de la inversión los requisitos de mantenimiento de empleo establecidos en esta disposición adicional undécima según la redacción dada por el [Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril](#), de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo.

3. Tratándose de inversiones correspondientes a elementos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, aunque estas últimas se produzcan con posterioridad a los períodos indicados en el apartado primero, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015.

4. Las inversiones en los elementos a que se refiere el apartado 1 anterior, puestos a disposición del sujeto pasivo desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, hasta la conclusión del último período impositivo anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, que no puedan acogerse a la libertad de amortización por no cumplir los requisitos de mantenimiento

de empleo establecidos en la disposición adicional undécima de esta ley según la redacción dada por el [Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril](#), podrán aplicar la libertad de amortización en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 en las condiciones establecidas en los apartados anteriores de esta disposición adicional.

5. Las inversiones realizadas que se hayan amortizado libremente al amparo de lo establecido en la disposición adicional undécima de esta ley según la redacción dada por el [Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril](#), deberán cumplir los requisitos establecidos en dicha disposición adicional aun cuando afecten a períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.»

6.2) Disposició addicional 11^a TRLIS, redacció segons l'article 6 del reial decret llei 6/2010

Ampliación de la libertad de amortización con mantenimiento de empleo a los años 2011 y 2012.

Se modifica la [disposición adicional undécima](#) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el [Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo](#), que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional undécima. *Libertad de amortización con mantenimiento de empleo.*

1. Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este régimen también se aplicará a dichas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 115 de esta ley, por sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa, a condición de que se ejercite la opción de compra.

2. Lo establecido en el apartado anterior no será de aplicación a las inversiones cuya puesta a disposición tenga lugar dentro de los períodos impositivos establecidos en dicho apartado, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento. No obstante, en estos casos, la libertad de amortización a que se refiere el apartado anterior se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012.

3. Tratándose de inversiones correspondientes a elementos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento,

aunque éstas últimas se produzcan con posterioridad a los períodos indicados en el apartado primero, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012.»

6.3) Article 108 del TRLIS

Artículo 108. Ámbito de aplicación. Cifra de negocios.

1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.
2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.
3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del [artículo 42 del Código de Comercio](#), con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el [artículo 42 del Código de Comercio](#), con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.
Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación de las reguladas en el capítulo VIII del título VII de esta Ley acogida al régimen fiscal establecido en dicho capítulo, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

6.4) Article 109 del TRLIS

Libertad de amortización.

1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella.

2. El régimen previsto en el apartado anterior también será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa.

4. La libertad de amortización será incompatible con los siguientes beneficios fiscales:

a) La bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de aquélla.

b) La reinversión de beneficios extraordinarios, la exención por reinversión y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, respecto de los elementos en los que se reinvierte el importe de la transmisión.

5. En caso de transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización, únicamente podrá acogerse a la exención por reinversión la renta obtenida por diferencia entre el valor de transmisión y su valor contable, una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria.

6. En el supuesto de que se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.

El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.

7. Lo previsto en este artículo también será de aplicación a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

6.5) Article 110 del TRLIS

Artículo 110. Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.

Los elementos del inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108

de esta ley, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 12.020,24 euros referido al período impositivo.

6.6) Article 114 del TRLIS

«Artículo 114. *Tipo de gravamen.*

Las entidades que cumplan las previsiones del artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por ciento.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.»

6.7) Disposició addicional 12^a del TRLIS

«1. En los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por ciento.

En los períodos impositivos iniciados dentro del año 2011, ese tipo se aplicará sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, se aplicará lo establecido en el último párrafo del artículo 114 de esta Ley.»

6.8) Disposició final 24 de la llei 39/2010.

Vigésima cuarta. Modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Uno. Con efectos de 1 de enero de 2011, el apartado 1 de la Disposición Adicional vigésimo quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, queda redactado como sigue:

«Disposición Adicional Vigésima Quinta. Gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

1. Los gastos e inversiones efectuados durante los años 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011 para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización sólo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo, tendrá el siguiente tratamiento fiscal:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: dichos gastos e inversiones tendrán la consideración de gastos de formación en los términos previstos en el artículo 42.2.b de esta Ley.

b) Impuesto sobre Sociedades: dichos gastos e inversiones darán derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 40 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004.»

Dos. Con efectos de 1 de enero de 2011, se añade una Disposición Transitoria Vigésima, a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, con la siguiente redacción:

«Disposición Transitoria Vigésima. Gastos e inversión para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

Sin perjuicio de lo dispuesto en la Disposición Derogatoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, el artículo 40 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, prorrogará su vigencia durante el año 2011 para los gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.»

6.9) Article 39 del TRIS

Artículo 39. Deducciones por inversiones medioambientales.

1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 8 por ciento de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

2. Derogado.

3. Derogado.

4. La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

6.10) Article 35 del TRIS

Artículo 35. *Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.*

1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.

La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de investigación y desarrollo.

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo la concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software.

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los inmuebles y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos.

La base de la deducción se minorará en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.

c) Porcentajes de deducción.

1.º El 30 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto. En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 50 por ciento sobre el exceso respecto de ésta.

Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores se practicará una deducción adicional del 20 por ciento del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

2.º El 10 por ciento de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

La deducción establecida en el párrafo anterior será compatible con la prevista en el artículo 42 de esta Ley e incompatible para las mismas inversiones con las restantes deducciones previstas en los demás artículos de este Capítulo.

Los elementos en que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, admitido en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 11, que se aplique, fuese inferior.

2. Deducción por actividades de innovación tecnológica.

La realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de innovación tecnológica.

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

1.º Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.

2.º Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.

3.º Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, “know-how” y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de un millón de euros.

4.º Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

Se consideran gastos de innovación tecnológica los realizados por el sujeto pasivo en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos.

Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Para determinar la base de la deducción, el importe de los gastos de innovación tecnológica se minorará en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

c) Porcentaje de deducción. El 12 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto, sin que sean de aplicación los coeficientes establecidos en el apartado 2 de la disposición adicional décima de esta Ley.

3. Exclusiones.

No se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las consistentes en:

a) Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en la letra b) del apartado anterior; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

c) La exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

4. Aplicación e interpretación de la deducción.

a) Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y

tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

b) El sujeto pasivo podrá presentar consultas sobre la interpretación y aplicación de la presente deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, en los términos previstos en los [artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), General Tributaria.

A estos efectos, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

c) Igualmente, a efectos de aplicar la presente deducción, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el [artículo 91 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), General Tributaria.

A estos efectos, los sujetos pasivos podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo, para calificar las actividades del sujeto pasivo como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3, así como a la identificación de los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

5. Desarrollo reglamentario.

Reglamentariamente se podrán concretar los supuestos de hecho que determinan la aplicación de las deducciones contempladas en este precepto, así como el procedimiento de adopción de acuerdos de valoración a que se refiere el apartado anterior.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el sujeto pasivo, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionadas con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos.

B.- Ponència de Ferran Rodriguez Garcia: Aspectes comptables

INDEX

- DESPESA PER IMPOST SOBRE BENEFICIS I EFECTE IMPOSITIU: BREU REFLEXIÓ
- TRACTAMENT COMPTABLE DE LA LLIBERTAT D'AMORTITZACIÓ
- LES (MINCES) DEDUCCIONS DE LA QUOTA
- ALTRES QÜESTIONS

“No és l'espècie més forta, la que sobreviurà, ni la més intel·ligent, sinó la que es més adaptable al canvi” – (Charles Darwin)

DESPESA PER IMPOST SOBRE BENEFICIS I EFECTE IMPOSITIU: BREU REFLEXIÓ

MÈTODES PER EL SEU ENREGISTRAMENT

- *El mètode de la quota a pagar → Els imports de la despesa i el del deute fiscal són idèntics*
- *El càlcul resulta molt més senzill però...*
- *La despesa per l'impost no estaria correlacionada amb els ingressos i les despeses que conformen el resultat comptable*
- *Per tant, s'incompliria el criteri d'enregistrament del MCC de correlació d'ingressos i despeses*
- *Malgrat tot, sempre ens queda el principi d'importància relativa...!!*
- *El mètode de l'efecte impositiu → La normativa que regula l'Impost sobre Societats parteix del resultat comptable per el càlcul de la BI o resultat fiscal*
- *Malgrat tot existeixen diferències paleses entre ambdós resultats, posades de manifest per la pròpia normativa de l'Impost (LIS o TRLIS)*
- *Per tant, aquest mètode sí té en compte l'efecte comptable d'aquestes diferències i, per tant, segueix el criteri de correlació d'ingressos i despeses*
- *No obstant, el mètode té dos possibles tractaments...*
- *El mètode del compte de pèrdues i guanys: “només” calcula les diferències temporals produïdes pels diferents criteris d'imputació temporal d'ingressos i despeses en l'àmbit comptable i el tributari (amortització, pèrdues per crèdits incobrables, etc.)*

- *El mètode del balanç: calcula les diferències temporàries procedents dels diferents criteris de valoració existents en els elements d'actiu i passiu del balanç, segons la normativa comptable i la fiscal*
- *Generalment, i més per les PYMES, diferències temporàries i temporals coincidiran però poden haver-n'hi més*
- *Les temporàries pures es calculen, doncs, per diferència entre el valor comptable i la base fiscal d'actius i passius...*
- *I les temporals també ... Però no cal → NRV 13^{a.4} “En el caso particular de una empresa en la que todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos...”*
- *Les diferències temporàries “pures” poden aparèixer, doncs, en casos com ara les combinacions de negocis en que el valor comptable i el fiscal de la combinació no són coincidents → mètode d'adquisició*
- *... I també tenim les diferències permanentes però no ens afecten en el tema que tractem*

TRACTAMENT COMPTABLE DE LA LLIBERTAT D'AMORTITZACIÓ DIFERÈNCIES TEMPORÀRIES IMPONIBLES

- *L'amortització accelerada fiscal o llibertat d'amortització, segons els casos (TRLIS Art. 11), en les seves diferents modalitats, suposa l'enregistrament de diferències temporàries imponibles, o sigui aquelles que donaran lloc a majors quantitats a pagar en exercicis futurs*
- *Per tant, suposen un diferiment – que no un estalvi – en el pagament de l'Impost*
- *Inicialment provoquen ajustament(s) negatiu(s) al resultat comptable abans d'impostos pel càlcul de la base impositiva*
- *Quan reverteixen, o sigui, quan els elements ja són “amortitzats fiscalment” però segueix l'amortització comptable, els ajustaments seran de signe contrari, o sigui, positius fins la seva total anul·lació*
- *L'adquisició de béns d'immobilitzat en règim d'arrendament financer tenen un tractament similar al d'una amortització accelerada donat que del que es tracta, en definitiva, és de deduir fiscalment l'import de recuperació del cost del bé durant el període de duració del contracte amb les limitacions establertes per la pròpia normativa tributaria (doble del coeficient d'amortització lineal segons taules i triple per a PYMES)*
- *La càrrega financer és despesa deduible tan comptable com fiscalment*

- *Per tant, també suposen un diferiment en el pagament del l'Impost que provocarà ajustament(s) negatiu(s) inicialment i quan revertixen, els ajustaments seran positius fins la seva total anul·lació*
- *Si, finalment, no s'acomplissin els requeriments fiscals per aplicar l'amortització accelerada o llibertat d'amortització, en aquell exercici en el que es produeixi l'incompliment, caldrà aplicar a la liquidació els augmentos pertinents per pèrdua de beneficis fiscals tot aplicant l'interès de demora corresponent*
- *Comptablement caldrà revertir o cancel·lar en el propi exercici l'import que hagi estat abonat durant els anys d'aplicació de l'amortització fiscal, tot carregant el saldo del compte 479 "Passius per diferències temporàries imponibles" amb abonament al compte 4752 "HP Creditora per IS"*

DEDUCCIONS DE LA QUOTA ACREDITADAS I NO APLICADES

- *Dintre dels Actius per impostos diferits trobem el compte 4742 que recull els "Drets per deduccions de la quota pendents d'aplicar"*
- *Les deduccions de la quota generades o acreditades en un exercici no sempre poden ser aplicades com a conseqüència d'insuficiència en l'import de la referida quota o bé per les limitacions quantitatives imposades per la pròpia normativa tributària – bàsicament hi ha només una deducció que pot absorbir la totalitat de la quota –*
- *La NRV 13^a tot seguint novament el criteri de correlació d'ingressos i despeses, pel càlcul de la despesa per impost sobre beneficis considera per a cada exercici la totalitat de les deduccions de la quota generades o acreditades al mateix*
- *La diferència amb els límits aplicables suposa un crèdit impositiu → compte 4742*

EXEMPLE:

- *Una empresa adquireix en l'any 1 un actiu fix amortitzable per un import de 20.000 € La vida útil del bé és de 4 anys*
- *Fiscalment hi ha llibertat d'amortització i l'empresa decideix aplicar-la tota el primer any*
- *Benefici abans d'impostos: 200.000 euros*
- *Tipus de gravamen: 30%*
- *Deduccions de la quota:*
 - ✓ *Generades a l'exercici: 8.000 euros*
 - ✓ *Aplicades a l'exercici per aplicació de límits 5.000 euros*

➤ *Retencions i pagaments a compte: 15.000 euros*

Càlcul per diferències temporàries:					diferència	Passiu per
An = 5.000 €	Anys	Valor	Base	diferència	temporària	impost dif.
		comptable	fiscal	temporària	de l'exercici	30%
	1	15.000	0	-15.000	-15.000	-4.500
	2	10.000	0	-10.000	5.000	1.500
	3	5.000	0	-5.000	5.000	1.500
	4	0	0	0	5.000	1.500
						0

Càlcul per diferències temporals:				Passiu per
		Despesa	Despesa	impost dif.
	Anys	comptable	fiscal	diferència
LIQUIDACIÓ DE L'IMPOST		5.000	20.000	-15.000
	2	5.000	0	5.000
	3	5.000	0	5.000
	4	5.000	0	5.000
ASSENTAMENTS				1.500
				0

	liquidació	despesa IS	
Benefici abans d'impostos	200.000,00	200.000,00	
Diferència temporària originada	-15.000,00	0,00	
Base imponible	<u>185.000,00</u>	<u>200.000,00</u>	
Tipus de gravamen	0,30	0,30	
Quota integra	55.500,00	60.000,00	
Deduccions de la quota	<u>-5.000,00</u>	<u>-8.000,00</u>	
Quota liquida	50.500,00	52.000,00	Imp. Acreditat
Retencions i pagaments a compte	<u>-15.000,00</u>		
Quota diferencial	<u>35.500,00</u>		

	1er any:			
(1)	50.500,00	Impost corrent (6300)		
		HP Creditora per retencs.		
		i pagaments a compte (473)	15.000,00	
		HP Creditora IS (4752)	35.500,00	
(1)	1.500,00	Impost diferit (6301)		
		Drets per deduccions pendents		
	3.000,00	d'aplicació (4742)		
		Passius per diferències		
		temporàries imponibles	4.500,00	
		(479) (0,30 x 15.000)		
(1)	50.500 + 1.500 = 52.000 = Despesa per IS = impost acreditat			
		Cada any, durant els tres següents, a mida que vagi revertint:		
	1.500,00	Passius per diferències		
		temporàries imponibles (479)		
	1.500,00	Impost corrent (6300)		
		(0,30 x 5.000)		
		Drets per ded. pendents		
		d'aplicació (4742) (2)	3.000,00	
(2)	Suposant que la totalitat es pugui aplicar en un únic exercici			
	10.000,00	Passius per diferències		
		temporàries imponibles (479)		
		Ajustaments positius en la		
		impostació sobre Beneficis	10.000,00	
		(638)		
	2.500,00	Ajustaments negatius en la		
		impostació sobre beneficis (633)		
		Actius per diferències		
		temporàries deduïbles (474)	2.500,00	

ALTRES QÜESTIONS

CANVIS EN EL TIPUS IMPOSITIU

- Els actius i passius per impost diferit es valoraran segons els tipus de gravamen esperats en el moment de la seva reversió, d'acord amb la normativa vigent
- Les modificacions de la normativa tributària en els tipus de gravamen i l'evolució de la situació econòmica provocarà la modificació en els actius i passius per impost diferit pendents de reversió

EXEMPLE:

- Una empresa té les següents diferències temporàries enregistrades al tipus del 30%:
 - Passiu per diferència temporària imponible: 60.000 €
 - Actiu per diferència temporària deduïble: 15.000 €
 - La normativa tributària procedeix a una reducció dels tipus impositius al 25%
 - Caldrà ajustar aquestes diferències temporàries enregistrades:
 - $60.000 \div 0,30 \times 0,25 = 50.000 \text{ €}$; $60.000 - 50.000 = 10.000 \text{ €}$
 - $15.000 \div 0,30 \times 0,25 = 12.500 \text{ €}$; $15.000 - 12.500 = 2.500 \text{ €}$

ASSENTAMENTS

10.000,00	Passius per diferències temporàries imponibles (479)	
	Ajustaments positius en la imposició sobre Beneficis (638)	10.000,00
2.500,00	Ajustaments negatius en la imposició sobre beneficis (633)	
	Actius per diferències temporàries deduïbles (474)	2.500,00

8. Nota de J. Casals sobre l'adaptació del PGC a empreses concessionàries.

RESUM

En els darrers anys, el pensament comptable a nivell internacional ha evolucionat molt de pressa, per a adequar-se a la casuística dels negocis, en especial els financers. Des de l'any 2005, tots els grups de la Unió Europea, que cotitzen en algun dels seus mercats de valors, estan obligats a presentar llurs comptes anuals consolidats d'acord amb les Normes Internacionals d'Informació Financera, més conegudes per les sigles angleses IFRS.

L'any 2007, mitjançant el RD 1514/07, de 16 de novembre, es va aprovar un nou Pla General de Comptabilitat (PGC) en un intent d'aproximar al màxim la comptabilitat individual de les empreses als postulats de les IFRS. En la disposició transitòria cinquena s'hi estableix que totes les adaptacions de l'antic PGC es continuarien aplicant en tot allò que no anés en contra de la normativa i addicionalment, en relació amb les adaptacions als sectors de la construcció i de

les empreses d'abastiment i sanejament d'aigua, es mantenen els criteris relatius a les despeses financeres diferides derivades del finançament d'infraestructures.

Mentrestant, a nivell internacional s'ha aprovat l'anomenada IFRIC 12, una norma interpretativa de les IFRS relativa als Acords de Concessió de Serveis, obligatòria per als comptes anuals consolidats d'empreses cotitzades de la Unió Europea a partir de l'exercici 2010. Amb la promulgació de l'Ordre EHA 3362/2010, de 23 de desembre, per la qual s'aproven les normes d'adaptació del PGC a les empreses concessionàries d'infraestructures públiques, en vigor per als exercicis iniciats a partir del dia 1 de gener de 2011, s'ha produït una nova aproximació de la normativa comptable espanyola als corrents internacionals.

De cara a la seva aplicació, l'Ordre defineix l'accord de concessió com a un encàrrec de construcció, millora i/o explotació d'infraestructures per a la prestació d'un servei públic, durant un període cert de temps, de manera que, al final d'aquest període, qui ha donat la concessió n'obtindrà el control residual a través de la reversió.

Estableix dos models, l'intangible i el financer, aplicables en funció de que hi hagi o no risc de demanda per al concessionari. En el primer cas, l'immobilitzat material de les societats derivat de l'accord de concessió, passarà a ser tractat com a immobilitzat immaterial; en el segon cas, es considerarà un compte a cobrar. L'esquema vigent fins ara de realitzar una inversió, explotar-la durant un temps determinat a canvi de la percepció d'una tarifa acordada i revertir-la gratuïtament al final de la concessió, desapareix des d'un punt de vista comptable.

En el model intangible, l'esquema es converteix en construcció de la infraestructura, cessió al concedent (amb marge) i pagament al concedent d'una mena de cànon equivalent a la contraprestació de la cessió. En el model financer, el nou esquema seria igualment la construcció i la cessió de la infraestructura, amb pagament ajornat (meritant interessos) durant la concessió.

INTRODUCCIÓ

Durant la segona meitat del segle passat s'han anat desenvolupant en els diversos estats europeus allò que podríem anomenar una normalització en matèria comptable. L'Estat Espanyol, l'any 1973 es va sumar a aquest corrent amb la promulgació del Decret 530/1973, de 22 de febrer, pel qual s'aprova un Pla General de Comptabilitat, d'aplicació voluntària per part de les empreses, a proposta de l'aleshores anomenada "Comisión Central de Planificación Contable", precursora del "Instituto de Planificación Contable" que, anys a venir, seria transformat en l'actual "Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas" (ICAC).

L'entrada d'Espanya a la Comunitat Econòmica Europea, l'any 1986, va portar a que la legislació mercantil s'hagués d'adaptar a les Directives d'aquesta Comunitat, cosa que es va dur a terme l'any 1989 amb la Llei 19/1989, de 25 de juliol, a la que li va seguir el Reial Decret legislatiu 1564/1989, de 22 de desembre, que publicava un text refós de la Llei de Societats Anònimes on, en la disposició final primera s'hi preveia l'elaboració d'un nou Pla General de Comptabilitat d'aplicació obligatòria per a totes les empreses espanyoles.

Aquest Pla General de Comptabilitat, d'acord amb les Directives europees, estava inspirat en les Normes Internacionals de Comptabilitat d'aleshores, emanades de l'organisme professional internacional anomenat "International Accounting Standards Committee" (IASC). A partir d'aquí es varen publicar nombroses adaptacions sectorials, mitjançant Ordres del Ministeri d'Economia i Hisenda.

En els darrers vint anys, l'economia en general, però especialment les operacions financeres, han evolucionat molt ràpidament. La normativa comptable internacional emanada de l'IASC, després conegut com a IASB, en canviar "Committee" per "Bureau", s'ha anat adaptant al ritme que imposava l'evolució de les operacions empresarials. Tanmateix, el PGC va romandre pràcticament inalterat durant 18 anys.

L'any 2002, la Unió Europea va prendre una decisió que ha marcat un punt d'inflexió en relació amb la normativa comptable espanyola: exigia que totes les societats que fossin societat dominant d'un grup d'empreses en el que alguna entre elles, fos la dominant o una dependent, cotitzés en algun mercat borsari d'un Estat de la Unió, a partir de l'any 2005 havien de publicar els comptes anuals consolidats d'acord amb les disposicions de les aleshores ja anomenades Normes Internacionals d'Informació Financera (IFRS), emanades de l'IASB, que haguessin estat també aprovades per la Comissió Europea, al marge de què pogués disposar la legislació mercantil i comptable aplicable en llur Estat de residència. Tot i que aquesta exigència europea únicament afectava els comptes anuals consolidats, i només per al cas de que alguna societat del grup cotitzés a borsa, des de l'ICAC es va nomenar un "Grup d'Experts Comptables", una mena de comitè de savis, per a que estudiessin la millor manera d'adaptar la comptabilitat individual de les empreses, i de retruc també la dels grups de societats que no cotitzessin, al nou pensament comptable europeu. Aquesta iniciativa va dur a la publicació d'un "Llibre Blanc" que ha estat la base de la darrera reforma mercantil i comptable d'envergadura.

Després dels pertinents debats parlamentaris, l'any 2007 va veure la llum la Llei 16/2007, de 4 de juliol, de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a l'harmonització internacional en base a la normativa de la Unió Europea. En desenvolupament reglamentari d'aquesta Llei, es va promulgar el Reial Decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprovava el Pla General de Comptabilitat vigent en l'actualitat, aplicable als exercici iniciats a partir del dia 1 de gener de 2008, així com el Reial Decret 1515/2007, de la mateixa data, que conté tant el Pla General de Comptabilitat aplicable a petites i mitjanes empreses (PIMES) com uns criteris específic simplificadors, aplicables a les anomenades microempreses.

CONTINGUT DEL REIAL DECRET 1514/2007

A més a més de l'aprovació de l'actual PGC i de la consagració de la seva obligatorietat per a tota mena d'empreses, aquest Reial Decret conté una disposició addicional, referent als ajustaments que les PIMES han de practicar quan deixen d'aplicar el seu PGC específic, set disposicions transitòries relatives,

bàsicament, a la primera aplicació del nou PGC, una disposició derogatòria i sis disposicions finals.

En la disposició transitòria cinquena, relativa a desenvolupaments normatius en matèria comptable, s'estableix amb caràcter general que les adaptacions sectorials continuarien aplicables en tot allò que no s'oposés al Codi de Comerç i a la Llei de Societats Anònimes, així com al nou PGC. I, amb caràcter específic, s'hi precisava que, en els sectors d'aigua i sanejament i de la construcció, fins que no s'haguessin aprovat noves adaptacions sectorials, es mantindrien els criteris relatius a les despeses financeres diferides de finançament d'actius de l'immobilitzat per a dur a terme les activitats del sector, criteris clarament contraris als postulats internacionals i, fins i tot, als del propi PGC.

En la disposició final primera s'habilitava el Ministre d'Economia i Hisenda per a l'aprovació d'adaptacions sectorials del PGC. I, en la disposició final quarta, es va establir que les adaptacions sectorials del PGC a les empreses de construcció i d'abastiment i sanejament d'aigües, havien de ser aprovades en el termini d'un any a partir de l'entrada en vigor del nou PGC, és a dir, abans del dia 1 de gener de 2009.

GÈNESI DE LA NOVA ADAPTACIÓ SECTORIAL

Tot i la disposició reglamentària indicada en el capítol anterior, no va ser fins al primer trimestre de l'any 2009 que l'ICAC va crear un Grup de Treball per a la redacció d'una proposta d'adaptació del nou PGC destinat a les empreses d'abastiment i sanejament d'aigües i de la construcció, i va convidar les diverses organitzacions empresarials dels sectors afectats a participar-hi.

Aquest Grup de Treball va començar la seva labor el febrer de 2009. Paral·lelament, la Unió Europea va acceptar que una disposició internacional emanada de l'IASB, l'anomenada IFRIC-12, relativa als acords de concessió, fos d'aplicació obligatòria per als Comptes Anuals Consolidats de les empreses cotitzades en Borsa, a partir de l'exercici 2010. Això va portar l'ICAC a disposar que, en lloc d'una adaptació per a cadascun dels sectors d'activitat, com es va fer amb el PGC anterior, es treballés en una norma vàlida per a les empreses concessionàries d'infraestructures, fossin del sector que fossin.

Amb aquest mateix horitzó temporal d'aplicació, es van anar succeint les sessions del Grup de Treball durant el primer semestre de 2009, fins arribar a l'obtenció d'un primer esborrany, tot i que amb dissensions significatives per part d'algunes agrupacions empresarials, cosa que va provocar que la tramitació gairebé no va avançar en tot el segon semestre de 2009. No va ser fins ben entrat l'any 2010 que es va trobar el desllorigador, tornant a la feina el Grup de Treball en el mes de febrer, tot i que ara amb un horitzó d'aplicació de la nova norma a partir del 2011, en lloc del 2010 com era la primera intenció.

En el mes de juliol de 2010 es va donar per tancada la proposta, que va ser enviada al Consell d'Estat, i, finalment, publicada en el BOICAC, per al tràmit d'informació pública, la tardor del 2010. Finalment, superats els terminis pertinents i els tràmits necessaris, el 23 de desembre de 2010 es va promulgar l'Ordre

EHA/3362/2010, per la qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla General de Comptabilitat a les empreses concessionàries d'infraestructures públiques, publicada en el BOE de 30 de desembre de 2010, tan sols 2 dies abans de la seva entrada en vigor.

CONTINGUT DE L'ODRE EHA/3362/2010

Després de l'exposició de motius només hi ha dos articles molt concisos: el de l'aprovació i el de l'àmbit d'aplicació. Continua amb una disposició addicional, una disposició transitòria per a la primera aplicació, la pertinent disposició derogatòria dels plans sectorials anteriors i dues disposicions finals, on hi ha l'entrada en vigor. La norma comptable com a tal és en un Annex que conté tant les normes de registre i valoració com la informació a incloure en la memòria.

Pel que fa a l'àmbit d'aplicació, es disposa l'aplicació obligatòria a tota mena d'empreses concessionàries deixant ben clar que, en tot allò que no estigui regulat per aquesta Ordre, s'haurà d'aplicar subsidiàriament el PGC.

Respecte a l'entrada en vigor, que es va establir per al dia 1 de gener de 2011, s'especifica que l'aplicació de les disposicions no començarà fins a l'inici de l'exercici que comenci a partir d'aquesta data. Tot i que, per tècnica legislativa, la disposició addicional i la transitòria es troben en el cos de l'Ordre, per raons didàctiques, en aquest treball es comentaran a continuació de l'Annex.

CONTINGUT DE L'ANNEX: NORMES DE REGISTRE, DE VALORACIÓ I D'INFORMACIÓ A INCLOUR EN LA MEMÒRIA SOBRE ELS ACORDS DE CONCESSIÓ D'INFRAESTRUCTURES PÚBLIQUES.

Norma Primera: Definicions.

La norma primera defineix l'empresa concessionària com aquella que formalitza un acord de concessió amb una entitat concedent, que pot ser qualsevol Administració Pública, estatal, autonòmica o local, o qualssevol altres entitats del Sector Públic. Al mateix temps, defineix l'acord de concessió com aquell pel qual l'entitat concedent encomana a l'empresa concessionària la construcció, la millora i/o l'explotació d'infraestructures destinades a prestar serveis públics de naturalesa econòmica durant un determinat període de temps, obtenint a canvi el dret a percebre una retribució. Igualment, l'acord de concessió, per a que sigui reputat com a tal, ha de complir els següents requisits:

- El concedent controla o regula els serveis a prestar, el destinatari i el preu.
- El concedent controlarà la infraestructura al final de l'acord, és a dir, se'n preveu la seva reversió.

Entén com a servei públic aquell que es presta de forma regular i constant, però de manera que la seva titularitat pertany en tot moment a una Administració Pública. També defineix com a preu regulat aquell que és fixat pel concedent.

Les definicions del risc de demanda i del risc d'operació o de disponibilitat, mereixen una especial atenció ja que aquests conceptes seran determinants a l'hora d'aplicar la norma un sentit o en un altre. El risc de demanda és l'associat a la utilització o no del servei públic, és a dir, a la capacitat i a la voluntat d'utilitzar la

infraestructura per part dels usuaris. El risc d'operació o de disponibilitat va associat al compliment d'exigències sobre la qualitat o l'eficiència del servei prestat.

Norma segona: Tractament comptable del Acords de Concessió.

La segona és la més important del contingut de les normes ja que regula els criteris de qualificació, de reconeixement i valoració de l'acord, les actuacions durant l'acord i el tractament específic de les despeses de finançament.

Per a la qualificació del contracte de concessió i per a la valoració de la contraprestació per la construcció, la millora o l'adquisició a tercers de la infraestructura, es determinen dos grans models:

- Model de l'actiu financer: La infraestructura es reconeixerà en el balanç com a actiu financer en el cas que no hi hagi risc de demanda per al concessionari, és a dir, si aquest té un dret incondicional de cobrament i l'Administració no pot evitar el pagament. A aquest efecte, l'existència d'un eventual risc d'operació no tindria cap rellevància.
- Model de l'actiu intangible: La infraestructura es reconeixerà en el balanç com a immobilitzat intangible si existeix risc de demanda per al concessionari. A aquest efecte, l'existència de clàusules de garantia de l'equilibri econòmic de la concessió no modificarien la qualificació. L'amortització d'aquest intangible s'haurà de fer sistemàticament, durant tota la concessió, seguint un patró de consum si aquest és el més representatiu; en cas contrari, l'amortització es practicarà linealment.

Si en un acord de concessió hi haguessin uns components amb risc de demanda i uns altres que no en tenen, s'establiria un model mixt, financer i intangible. Malgrat tot, si un dels components suposa un mínim del 90% de la contraprestació, el concessionari quedaria facultat per reconèixer-ne la totalitat seguint el model majoritari.

En cas que la infraestructura no hagi estat construïda o adquirida pel concessionari sinó que li hagués estat cedit l'ús per l'Entitat Pública titular, el concessionari la comptabilitzarà sempre com a immobilitzat intangible, d'acord amb les normes generals del PGC. En cas que la cessió hagi estat gratuita, la contrapartida es reconeixerà com una subvenció. Igualment, si el preu pagat fos substancialment menor que el seu valor raonable, l'intangible es comptabilitzarà pel seu valor raonable i la diferència amb el preu pagat es considerarà també una subvenció.

Si, d'acord amb la definició d'Acord de Concessió, la norma resulta aplicable, la infraestructura no es podrà comptabilitzar en cap cas com a Immobilitzat Material, tal com s'havia vingut fent fins ara. Aquest és un dels canvis més substancials en la comptabilitat de les empreses concessionàries, juntament amb el nou tractament de les amortitzacions, que poden derivar-se de l'aplicació d'aquesta norma.

En relació amb les actuacions a fer sobre la infraestructura durant el termini de vigència de l'acord de concessió, se'n descriuen les següents:

- Conservació
- Reposició i gran reparació de periodicitat plurianual
- Reversió
- Millora i ampliació de capacitat

Si l'acord de concessió es troba sotmès al model de l'actiu financer, qualssevol actuacions de les descrites originaran el registre d'un ingrés per prestació de serveis de construcció i el reconeixement d'un actiu financer (dret de cobrament). D'altra banda, el cost de l'actuació serà registrat com a despesa, en funció de la seva meritació.

Si la contrapartida de l'acord s'ha qualificat com a immobilitzat intangible, el tractament comptable serà el següent:

- Les despeses de conservació es registraran com fins ara en el compte de pèrdues i guanys.
- Les reposicions i reparacions plurianuals, en la mesura que posen de manifest un desgast o un consum d'una part de la infraestructura, requeriran la dotació sistemàtica d'una provisió des del moment inicial, o des de l'última reposició o reparació, fins al moment en què s'hagin de realitzar, amb càrrec al compte de pèrdues i guanys.
- Les actuacions de reversió, en la mesura que s'assimilin a obligacions de desmantellament o retir, requeriran la comptabilització d'un major valor de l'immobilitzat intangible en començar la concessió, pel valor actual de les obligacions assumides. En cas contrari, es tractarien com abans, mitjançant la dotació sistemàtica d'una provisió durant tota la concessió.
- Les millors i ampliacions de capacitat, en la mesura que suposin la possibilitat d'obtenir majors ingressos a partir del moment en què es duguin a terme, un allargament del període de concessió, etc., es tractaran com a nous acords de concessió. En cas de que no suposin ingressos més elevats, s'hauran de comptabilitzar, a l'inici de la concessió, com a més valor de l'intangible amb contrapartida a una provisió, pel valor actual de l'obligació, de forma similar a les actuacions de desmantellament.

Pel que fa a les despeses financeres, en general es consideraran com a despesa, d'acord amb les normes generals del PGC, en especial si el model aplicable és el financer. Tanmateix, si el model aplicable és el de l'immobilitzat intangible, caldrà observar les regles següents:

- La valoració inicial de l'actiu intangible inclourà les despeses financeres meritades fins que la infraestructura estigui tècnicament en condicions d'explotació, encara que no s'hagin obtingut els permisos corresponents, sempre que corresponguin a finançament aliè atribuïble a la construcció, sigui genèric o específic.
- A partir del moment en què la infraestructura ja estigui en condicions d'explotació, també s'activaran les despeses financeres que es vagin meritant, si aquestes es poden identificar per separat, mesurar amb fiabilitat i existeix evidència de que es recuperaran amb els ingressos futurs, cosa que es considerarà acomplerta quan, a més a més d'estar contemplat al Pla Econòmic Financer, aquestes despeses s'incloguin específicament per a la determinació de la tarifa i estigui provat que la intenció del regulador era que aquestes despeses s'havien de recuperar amb les tarifes esmentades. En aquest punt, doncs, es manté pràcticament allò que es disposava en els

plans sectorials de la construcció i de les empreses d'aigua i sanejament, tot i que, ara, si es compleixen els requisits, s'haurà d'aplicar de forma obligatòria.

Norma Tercera: Criteris generals i Regles Particulars dels Sectors d'Activitat.

Sigui quin sigui el sector d'activitat on operi la concessionària, els cobraments percebuts per compte de tercers (taxes, impostos, cànon, arbitris, etc.) no tindran la consideració d'ingrés, per molt que els gestioni la concessionària; només es considerarà ingrés a l'efecte del compte de pèrdues i guanys la retribució percebuda per aquest servei.

Les revisions de preus o de tarifes que estiguin pendents, sobre les que no hi hagi dubtes raonables sobre llur aprovació futura, s'inclouran en el compte de pèrdues i guanys a l'efecte de determinar els ingressos de l'exercici, amb obligació de justificar-ho i detallar-ne la quantitat en la memòria.

Les despeses de licitació, realitzades per a l'obtenció de nous contractes de concessió, es consideraran despeses de l'exercici en què s'incorriu. Tanmateix, s'hauran de capitalitzar si compleixen les condicions següents:

- Que procedeixin d'activitats tècniques i no administratives.
- Que puguin identificar-se per separat i siguin mesurables amb fidelitat.
- Que es consideri probable l'obtenció de l'accord.

Si l'accord no s'arribés a formalitzar o quan existissin dubtes raonables sobre l'adjudicació, la quantitat capitalitzada s'hauria d'imputar immediatament al compte de pèrdues i guanys. En cas contrari, formarà part del cost de la infraestructura i s'imputaran linealment en el període de durada de l'obra.

Addicionalment, si l'empresa concessionària actua en el sector d'abastiment i sanejament d'aigües, haurà d'observar les prescripcions següents:

- Tan bon punt es produixin les circumstàncies que podrien portar a la interrupció del servei, la concessionària haurà de dotar la pèrdua per deteriorament de saldo, en funció de les probabilitats de cobrament, per molt que la normativa legal no permeti dur a terme la interrupció esmentada.
- Els consums d'aigua subministrats als clients i encara no facturats s'hauran d'estimar a l'efecte de registrar-ne el corresponent ingrés.
- Els ingressos per verificacions i lloguers de comptadors en comptabilitzaran en l'exercici en el qual es meritin.

Si l'empresa és una concessionària d'autopistes, túnels, ponts i d'altres vies de peatge, de cara a l'aplicació del criteri del percentatge de realització regulat en la norma 14a de registre i valoració del PGC, haurà de tenir en consideració que formaran part del cost del servei de construcció els conceptes següents:

- Estudis tècnics i econòmics.
- Projectes.
- Expropriacions, indemnitzacions i reposició de serveis.
- Construcció de les obres i de les instal·lacions.
- Despeses de Direcció i Administració de l'obra.

- Despeses financeres meritades durant la construcció, en els termes indicats en la norma segona.
- En general, totes les despeses necessàries per a la construcció, meritades abans de la posada en condicions d'explotació de la infraestructura.

Norma Quarta: Informació a incloure en la memòria.

A més a més de la informació exigida pel PGC amb caràcter general, les empreses concessionàries hauran de crear una nota addicional a la memòria dels Comptes Anuals, denominada “Acords de concessió”, en la que s’hi haurà d’incloure la informació següent:

- Una descripció dels acords i de la qualificació comptable (model aplicable) de les contraprestacions rebudes.
- Els termes rellevants dels acords que afectin els imports, els calendaris o els fluxos futurs (periode de concessió, dates de revisions de preus, etc.).
- La naturalesa i l’abast dels acords, cosa que inclou, entre d’altres conceptes, els drets d’ús, els serveis a prestar, les actuacions a realitzar sobre la infraestructura, les obligacions i les condicions de reversió al final de la concessió i les opcions de renovació i/o de rescissió anticipada.
- Les modificacions que hi hagi hagut sobre els contracte de concessió en vigor.
- La justificació, si s’escau, de l’activació de les despeses financeres un cop que la infraestructura ja és en condicions d’explotació.
- Els criteris rellevants per a la determinació de les magnituds del Pla Econòmic Financer o document similar, utilitzades per a la fixació de tarifes.

Aquesta informació s’haurà de donar individualitzada només per a aquells acords de concessió que siguin significatius; en un altre cas, s’indicaran de forma agregada per a cada classe d’acord. Es considerarà una classe diferent cada conjunt d’acords amb serveis de naturalesa similar com, per exemple, cobrament de peatges, subministrament d’aigua, tractament d'aigües, etc.

Norma cinquena: Comptes Anuals.

En relació amb el Balanç de Situació, quan la contraprestació rebuda o a rebre a canvi de la infraestructura sigui qualificada d’immobilitzat intangible, durant la fase de construcció el cost acumulat lluirà sota la rúbrica “Acomptes per acord de concessió, actius regulats” dintre de l’epígraf de l’immobilitzat intangible; quan s’acabin les obres, o quan el concedent cedeixi l'accés a la infraestructura, es mostrerà en la rúbrica “Acords de concessió, actiu regulat” del mateix epígraf. Les despeses financeres activades s’hauran de recollir en una altra rúbrica, denominada “Acords de concessió, activació financera” i figurarà just a continuació de la indicada anteriorment.

Si la contraprestació és qualificada d’actiu financer, s’inclourà en la rúbrica “Acords de concessió, drets de cobrament” dintre de l’epígraf “Deutors comercials no corrents”, si el cobrament es preveu a llarg termini, o de l’epígraf “Deutors comercials i altres comptes per cobrar”, si és a curt termini.

Sigui quina sigui la qualificació de la contraprestació, les provisions derivades de les actuacions a fer sobre la infraestructura durant el termini de l'acord s'hauran de mostrar en la rúbrica “Provisions per actuacions sobre la infraestructura” dels epígrafs “Provisions a llarg termini” o “Provisions a curt termini”, segons s'escaigu. D'altra banda, les despeses de licitació activades s'inclouran en la rúbrica “Altre immobilitzat intangible” de l'epígraf “Immobilitzat intangible”-

Quant al Compte de Pèrdues i Guanys, si la contraprestació es comptabilitza com a dret de cobrament, els ingressos financers derivats d'aquest dret de cobrament es mostraran formant part de l'import net de la xifra de negocis, tot i que en una rúbrica específica denominada “Ingrés financer, acord de concessió”. Igualment, sigui quin sigui el model utilitzat, les penalitzacions per incompliments associats amb el risc d'operació (terminis, qualitat, eficiència, etc.) es comptabilitzarán com a despesa però lluiran amb signe negatiu en la partida “Import net de la xifra de negocis”.

Norma sisena: Comptes a utilitzar

En aquesta darrera norma s'hi proposen nous comptes i subcomptes utilitzables per a la comptabilització de les diverses operacions descrites anteriorment. Per a no sobrecarregar el contingut d'aquesta nota tècnica, donat que l'aplicació estricta de la codificació i nomenclatura és voluntària, no s'hi inclouen els desenvolupaments de 5 xifres.

Taula 1: Comptes a utilitzar

138	Accés a la infraestructura sense contraprestació
148	Provisió per a actuacions relacionades amb la infraestructura
1480	Provisió per a actuacions necessàries per a revertir la infraestructura
1481	Provisió per al desmantellament, retirament o rehabilitació de la infraestructura afecta a un acord de concessió
1482	Provisió por actuacions de reposició i gran reparació
1483	Provisió por actuacions de millora o ampliació de capacitat
1730	Entitats públiques, creditors por cànon de concessió
207	Despeses de licitació
2080	Actiu intangible, acord de concessió
2081	Activació financer, acord de concessió
2090	Acomptes per a immobilitzacions intangibles, acords de concessió
2520	Dret de cobrament a llarg termini, dret de concessió
415	Cànons amb caràcter finalista
4305	Clients per cànons i taxes
4759	Hisenda Pública creditor per altres conceptes
5230	Entitats Públiques creditors en concepte de cànon de concessió
5420	Dret de cobrament a curt termini, acord de concessió
7050	Prestacions de serveis, actuacions de construcció o millora
7051	Prestacions de serveis, explotació de la infraestructura, “peatge a l'ombra”
7052	Prestacions de serveis, explotació de la infraestructura, tarifes abonades pels usuaris
7085	Penalització por incompliment en la qualitat o la disponibilitat del servei públic
748	Ingressos transferits al resultat de l'exercici per cessió d'infraestructura sense contraprestació
756	Ingressos per explotació de zones comercials
759	Ingressos per serveis diversos
843	Transferència d'ingrés per cessió d'infraestructura
943	Ingrés per cessió d'infraestructura

DISPOSICIÓ TRANSITÒRIA ÚNICA

Conté les regles d'aplicació d'aquestes normes d'adaptació en el primer exercici d'aplicació. Amb caràcter preferent, la transició s'haurà de fer a l'inici de l'exercici en el qual s'apliquin per primera vegada, d'acord amb les regles següents:

- Es reclassificaran els elements patrimonials derivats dels acords ja formalitzats, a l'immobilitzat intangible o a l'immobilitzat financer, d'acord amb allò que disposen les normes.
- Es valoraran aquests elements reclassificats per llur valor net en llibres.
- Es comprovarà si, en aquesta data, s'ha produït algun deteriorament de valor.

Tanmateix, s'admet un criteri alternatiu consistent a valorar aquests elements per les quantitats que els correspondria si aquestes normes s'haguessin aplicat retrospectivament. Igualment, també seria d'aplicació la Disposició Transitòria 6a del Reial Decret 1514/2007, pel qual va ser aprovat el PGC, a les societats integrades en Grups Mercantils que estiguessin aplicant les normes IFRS en llurs comptes consolidats, de manera que podrien valorar-los pel mateix import que tinguessin en els esmentats comptes consolidats, a condició de que ho apliquin a tots els elements afectats i de que prenguin com a data de transició la del balanç d'obertura de l'exercici immediat anterior.

Les despeses financeres diferides, que estiguessin comptabilitzades d'acord amb allò que es disposava en els Plans Sectorials derogats, es comptabilitzaran formant part del valor en llibres dels actius financers o immobilitzats intangibles que els correspongui.

Els comptes anuals del primer exercici podran presentar-se amb la informació comparativa de l'any anterior sense adaptar, de manera que serien qualificats de comptes inicials a l'efecte de l'aplicació del principi d'uniformitat, o bé amb la informació comparativa adaptada als nous criteris. En aquest darrer cas, la data de transició seria la de l'inici de l'exercici comparatiu anterior.

La memòria del primer exercici en què s'hagin aplicat aquestes normes haurà de contenir, en qualsevol cas, un apartat amb la denominació “Aspectes derivats de la transició a les noves normes comptables”, on s'hi explicaran les principals diferències i s'hi quantificarà l'impacte que hagi produït la variació dels criteris comptables en el patrimoni net de l'empresa.

DISPOSICIÓ ADDICIONAL ÚNICA

Aquesta disposició regula el tractament comptable que cal donar als actius que siguin objecte de renovació i que hagin de revertir a l'entitat concedent, de manera que en l'última de les renovacions previstes els resti un termini residual d'ús inferior a llur vida econòmica, quan l'accord de concessió que els empara quedí fora de l'àmbit d'aplicació d'aquestes normes.

En aquests casos es preveu la comptabilització, a l'inici de la concessió, d'un immobilitzat intangible pel valor actual de la quantitat neta que figuraria en els llibres en el moment de la reversió, si aquests actius s'amortitzessin d'acord amb

llur vida econòmica, i amb contrapartida en un compte de provisió. Aquest intangible s'ha d'amortitzar linealment, o bé d'acord amb el seu patró d'ús si és fiable, durant tot el període de concessió. La provisió s'haurà d'actualitzar financerament, al mateix tipus utilitzat per al descompte, fins al moment de realitzar la darrera renovació. En aquest moment, la diferència entre la quantitat desemborsada i la provisió existent es comptabilitzarà com a immobilitzat material i s'amortitzarà el període restant fins al final de la concessió.

CONCLUSIONS

Les normes d'adaptació del PGC a les empreses concessionàries, correlacionades amb els postulats internacionals en la matèria, suposaran un canvi significatiu en la cultura comptable d'aquestes entitats ja que aquest nou marc conceptual suposa trencar amb una llarga tradició i, sobre tot, per què suposen una separació del marc jurídic on es mouen, donat que els actuals postulats comptables, des de l'any 2008, fan prevaldre els fons econòmic de les transaccions per damunt dels aspectes tècnics, jurídics o administratius. Així i tot, en el cas del tractament comptable del cost financer meritat en la fase d'explotació, s'ha optat per no seguir les directrius conceptuais del PGC, cosa que ha provocat que algun sector econòmic afectat hagi presentat un recurs davant els Tribunals de Justícia, que encara està pendent de resolució.

Cal tenir present, però, que no totes les empreses concessionàries es veuran afectades per aquesta normativa. La manca d'actius que siguin considerats com a infraestructura i també l'existència de concessions indefinides o sense reversió dels actius en una data concreta n'evitaran l'aplicació llevat, si de cas, de la disposició addicional.

REFERÈNCIES

- Codi de Comerç: Reial Decret de 22 d'agost de 1885-
Llei de Societats Anònimes: Reial Decret Legislatiu 1564/1989, de 22 de desembre.
Llei de Societats de Capital: Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol.
PGC 1973: Decret 530/1973, de 22 de febrer.
PGC 1990: Reial Decret 1643/1990, de 20 de desembre.
PGC 2008: Reial Decret 1514/2007, de 16 de novembre.
Adaptació del PGC a empreses concessionàries: Ordre EHA/3362/2010, de 23 de desembre.
IFRIC 12: International Financial Reporting Standards (IFRSs), including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations as approved at 1 january 2010, publicat pel International Accounting Board (IASB), Londres.