ACCID

Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció

COMISSIÓ DE RELACIONS COMPTABILITAT/FISCALITAT

Notes tècniques 2013-2014

Relació de membres de la Comissió (desembre 2014):

- Josep C. Balaguer
- Jordi Baqués
- Antoni Bru
- Joan Casals (coordinador)
- Anselm Constans (enllaç amb Junta ACCID)
- Santiago Doce (president)
- Marcel·lí Eixarch
- José Luís Galipienso
- Josep Mª Garcia Martín
- Martí Garcia Pons
- Francesc Gómez
- Fracisco J. Guerra Martínez
- Deogracias Izquierdo
- Jose Manuel Lizanda
- Andreu Muñoz
- Josep Mª Noguera
- Xavier Osés
- Gemma Palet
- Domingo Palos
- Joaquim Pallarès
- Carlos Ramírez
- Ferran Rodríguez
- Miquel Sans
- Juan J. Sotelo
- Josep Torras
- Guillermo Vidal

- 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.
- La Comissió fa unes sis reunions anuals. A les Notes tècniques només es transcriuen els temes tractats (o els documents relacionats amb aquests temes) que es consideren d'interès general

ÍNDEX DE NOTES 2013-2014

Data: data d'aprovació del document per la Comissió

14/1/2013	Guia actualització balanços - Publicada separadament per l'Accid al web de la Comissió
4/3/2013	Diversos aspectes i exemples de la Llei d'actualització de balanços
29/4/2013	Remuneració dels administradors
25/11/2013 20/1/2014 6/1/2014	Resolució ICAC sobre immobilitzat • Pagaments contingents • Presentació general
20/1/2014 10/3/2014 28/4/2014	Llei d'Emprenedoria (Ley 14/2013 de 27 setembre) • Resum en PDF • Aspectes comptables • Aspectes mercantils
20/1/2014	Comentaris sobre diverses consultes de l'ICAC: • Consulta 1 BOICAC 89: Segregació empresa • Consulta 3 BOICAC 89: Dret de separació de socis • Consulta 4 BOICAC 89: Ampliació de capital per compensació de pèrdues
10/3/2014	• IVA: aplicació criteri de caixa. Aspectes rellevants i comptabilització • Consulta 5 BOICAC 89: Impost diferit por vendes intragrup • Consulta 3 BOICAC: Eliminació resultats venda intragrup • Consulta 1 BOICAC 90: Crèditos amb garantia hipotecària • Consulta 5 BOICAC 90: Aportació no dinerària a fundacions
28-4-2014	• Consulta 3 BOICAC 91: baixa d'immoble aportat a entitat grup • Consulta 3 BOICAC 92 – Compravenda participacions sotmesa a arbitratge
16-6-2014	• Consulta 91 BOICAC 2: Aportació de persona física a una empresa del grup • Consulta 4 BOICAC 92: Consideració de grup en societats participades per persones físiques • Consulta 7 BOICAC 94: Tractament de concessions en la concedent
24-11-2014	• Notes sobre la reforma fiscal: Andreu Muñoz i Josep Mª Noguera • Notes de José M. Lizanda i Josep Sotelo

Reunió 4-3-2013*: Punts controvertits actualització balanços*

1. **Comentaris sobre exemples proposats per José Manuel Lizanda, en relació amb l'Actualització de Balanços Llei 16/2012. Discussió d'aspectes controvertits en l'aplicació d'aquesta norma.**

De la discussió tant sobre aquests exemples concrets com sobre la normativa general de l'actualització se n'han extret les conclusions següents:

- Prescripció de les operacions d'actualització: Si, passats els 3 anys, no s'ha produït la inspecció, aquesta, amb posterioritat, ja no podrà atacar les operacions de l'actualització en ocasió de la inspecció de l'IS dels exercicis 2012 o 2013. Malgrat tot, aquesta mena de prescripció als 3 anys, en lloc dels 4 de prescripció general, no seria aplicable en determinats casos d'errades materials prèvies. Per exemple, si un edifici que s'ha actualitzat, no es pot considerar ni immobilitzat material ni inversió immobiliària, sinó que, per exemple, s'havia d'haver qualificat com a Existències, el major valor fiscal derivat de l'actualització podria no ser acceptat en una eventual venda o en relació amb les amortitzacions posteriors, encara que l'actualització no hagi estat objecte d'inspecció. En un altre exemple, si hi ha una errada en la distribució del cost d'un immoble, entre terreny i edifici, una eventual inspecció de les operacions d'actualització dintre dels 3 anys posteriors, podria comportar una rectificació de la classificació de l'immobilitzat i les conseqüents modificacions de les amortitzacions practicades i un eventual increment o disminució de la reserva d'actualització (i de la quota del 5%) pel defecte o excés d'amortitzacions prèvies detectades. Per contra, si la inspecció es produeix fora del termini dels 3 anys, aquesta podrà modificar la classificació de l'immobilitzat i de les amortitzacions practicades, però no podrà modificar les operacions d'actualització i, en conseqüència, la quota pagada o la reserva d'actualització.
- Còmput dels 10 anys d'indisponiblitat de la Reserva d'actualització: Hi ha consens en que el període dels 10 anys ha de començar, o bé el 31-12-2012 (per a empreses amb exercici coincident amb l'any natural), data del balanç fiscal "ad hoc", o bé el dia 1-1-2013, data de retroacció comptable de les operacions d'actualització. En cap cas s'hauria de pretendre que el còmput s'iniciés el 31-12-2013. Per tant, caldria esperar fins al 2-1-2023 per a un eventual traspàs a reserves de lliure disposició. Addicionalment, per a la distribució com a dividend, caldria esperar a que l'element actualitzat estigui donat de baixa del balanç o completament amortitzat. En aquest darrer cas, hi ha consens en que es tracta de l'amortització comptable i no de la fiscal.
- Venda posterior d'un element actualitzat, amb pèrdua: La norma diu que les pèrdues derivades de la venda o el deteriorament d'un element actualitzat, s'hauran de disminuir en l'import del saldo de la reserva de cara a la integració en la base imposable. En contrapartida aquest saldo passarà a ser disponible. Hi ha consens en que el límit d'aquesta disminució de pèrdues és l'import net de la reserva, descomptat el 5% pagat, i en que la part compensada podrà

distribuir-se lliurement, encara que no hagin passat els 10 anys d'indisponiblitat; però només la part que ha compensat pèrdues comptables, no l'excés de reserva. Per exemple, un element amb cost de 200 i valor actualitzat de 300, haurà tributat per 5 i tindrà una reserva de 95. En cas de venda per 280, amb pèrdua de 20, haurà de compensar la totalitat d'aquesta pèrdua (20), equivalent a tributar sobre una part (20) de la reserva d'actualització, i a canvi, tindrà lliure disposició sobre aquests 20, però no sobre el saldo restant de 75, que haurà d'esperar a la finalització del termini de 10 anys. Si la venda es fes per 202, per tant amb una pèrdua de 98, hauria de compensar la totalitat de la reserva (95), quedant una base imposable negativa de 3, i podent disposar lliurement de la totalitat de la reserva compensada (95). Posat a debat el tema de si, en aquests casos de venda amb pèrdua, aquesta s'ha de compensar comptablement amb la reserva, la posició dels membres de la Comissió és que no. En el mateix sentit, hi ha consens en que l'Impost corresponent a l'ajust de 20 (6, si es tributa al 30%), s'ha de considerar impost corrent, sense corregir-lo amb un càrrec a reserves.

- Deteriorament fiscal del valor comptable de la inversió en una dependent: En el sí d'un grup, de cara a avaluar la conveniència o no de fer l'actualització, cal tenir present que, donat que fer aquesta operació en una participada suposa un increment dels fons propis d'aquesta, la matriu podria veure's obligada a retrocedir fiscalment un eventual deteriorament reconegut en un exercici anterior.
- Significat de la indicació que la reserva no pot tenir saldo deutor: Malgrat que va ser difícil trobar casos en què pugui donar-se aquesta circumstància, fora d'elements que ja hagin estat actualitzats l'any 1996, s'ha arribat a la conclusió que, si es donés aquest cas, l'element o elements afectats per aquesta circumstància no es podrien actualitzar, sense que això suposi trencar la norma de que les operacions s'han de practicar sobre tots els elements que no siguin terrenys o edificis.
- Coeficients correctors: La norma obliga a reduir l'impacte de l'actualització en els casos en què l'endeutament net sigui molt elevat respecte del patrimoni net. Per als elements adquirits en exercicis anteriors a 2008, es permet optar entre aplicar el coeficient corresponent a l'any d'adquisició, o bé el corresponent a l'any 2008. S'arriba a la conclusió que aquesta opció no vincula la totalitat dels elements adquirits un mateix any, sinó que es pot fer element a element
- L'actualització en empreses amb Patrimoni negatiu: S'arriba a la conclusió que aquestes empreses poden arribar a no poder acollir-se a l'actualització, totalment o només per als elements adquirits en determinats exercicis, en la mesura que l'aplicació de la fórmula del coeficient corrector doni un valor negatiu.

Els Annexos són exemples preparats per José M. Lizanda

ANNEX I: EXEMPLE DE VENDA D'ACTIU ACTUALITZAT DINTRE DEL PERÍODE DE 10 ANYS I AMB PÈRDUES

Una empresa té només un terreny valorat, abans de l'actualització, en 1.000 euros.
La revaloració del terreny s/llei 16/2012 suposa un increment de 500 euros.
El nou valor, ja revalorat, serà de 1.500 euros.
El gravamen únic del 5%, sobre els 500 euros d'augment de valor, és de 25 euros
La reserva de revaloració serà de 500 - 25 = 475 euros.

L'any 2017, l'empresa ven el terreny per 1.200 euros. La pèrdua és de 300 euros.
A més a més, ha fet altres operacions, que li han donat un benefici de 500 euros.

Després de l'actualització, el balanç de l'empresa a 31-12-12, seria:

ACTIU			**PASSIU**	
Terrenys		1.500	Capital	1.000
			Reserva revaloració L16/2012	475
			Total Patrimoni	*1.475*
			Hisenda Pública creditora	25
	TOTAL	**1.500**	**TOTAL**	**1.500**

Un cop feta la venda, el balanç i compte de resultats de l'empresa, a 31-12-2017, serien:

ACTIU			**PASSIU**	
Tresoreria	*-25*	1.675	Capital	1.000
	1.200		Resultats de l'exercici	50
	500		Reserves lliure disposició	300
	1675		Reserva revaloració L16/2012	175
			Total Patrimoni	*1.525*
			Hisenda Pública creditora	150
	TOTAL	**1.675**	**TOTAL**	**1.675**

COMPTE DE RESULTATS		**CÀLCUL IMPOST SOCIETATS**	
Benefici operacions diverses	500	Resultat abans d'impostos	200
Pèrdua venda terreny	-300	Ajust per venda amb pèrdues	300
Resultat abans d'impostos	*200*	Base Imposable	500
Impost sobre societats	-150		
Resultat net	**50**	**Quota 30%**	**150**

ANNEX II: Aplicació de les *Reserves de Revaloració Llei 16/2012, de 27 de desembre*

a) La sociedad ADSA tiene un saldo de *Reservas de Revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre* de 100.000€ correspondiente al inmueble "A".

La declaración en la que consta el balance actualizado se presentó el 25 de julio de 2013.

A 25 de julio se 2016 no se ha comprobado el saldo de esta cuenta

En septiembre de 2016 se decide capitalizar este saldo.

Efecto fiscal: En ADSA no hay impacto fiscal alguno.

b) La sociedad ADSA tiene un saldo de *Reservas de Revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre* de 50.000€ correspondiente al inmueble "B".

El año 2015 se procede a comprobar el saldo de esta cuenta aceptando dicho importe.

El 2 de enero de 2023 (transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance del año 2012 en el que se reflejaron las operaciones de actualización) se traspasa este saldo a reservas de libre disposición.

El inmueble "B" se transmite a terceros el año 2018.

Efecto fiscal: En ADSA no hay impacto fiscal alguno.

c) La sociedad ADSA tiene un saldo de *Reservas de Revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre* de 30.000€ correspondiente al inmueble "C".

A 25 de julio se 2016 no se ha comprobado el saldo de esta cuenta.

El 2 de enero de 2017 se traspasa este cuenta a reservas voluntarias.

Efecto fiscal: En ADSA, El saldo de 30.000€ se integra en la base imponible de 2017, no pudiendo compensar dicho saldo con bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. Sí podria compensarse en la Base imponible del propio ejercicio.

d) La sociedad ADSA tiene un saldo de *Reservas de Revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre* de 20.000€ correspondiente al inmueble "D".

A 25 de julio se 2016 no se ha comprobado el saldo de esta cuenta.

El 2 de enero de 2023 se traspasa este saldo a reservas de libre disposición y se distribuye a los socios.

En 2023, el inmueble "D" no ha sido totalmente amortizado, ni ha sido transmitido a terceros.

Efecto fiscal: En ADSA, El saldo de 20.000€ se integra en la base imponible de 2023, no pudiendo compensar dicho saldo con bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. Para los socios personas jurídicas serán ingresos por dividendos con derecho a la deducción por doble imposición interna.

e) La sociedad ADSA tiene un saldo de *Reservas de Revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre* de 25.000€ correspondiente al inmueble "E".

A 25 de julio se 2016 no se ha comprobado el saldo de esta cuenta.

El 2 de enero de 2023 se traspasa este saldo a reservas de libre disposición y se distribuyen a los socios.

El inmueble "D" ha transmitido a terceros en 2020.

Efecto fiscal:

Año 2023: En ADSA no hay impacto fiscal. Los ingresos por dividendos correspondientes a la distrbución de estas reservas voluntarias a los socios personas juridicas dan derecho a la deducción por doble imposición de dividendos.

ANNEX III: Deducció per doble imposició de dividends en transmissió de participacions en una societat acollida a l'actualització Llei 16/2012.

El socio de ADSA, que tiene un saldo de *Reservas de Revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre* por importe de 100.000€ transmite su participación a terceros:

1) En 2017.

2) En 2015

¿Cabe considerar como base de deducción por doble imposición del artículo 30.5 del TRLIS el saldo de la *Reservas de Revalorización Ley 16/2012?*

La consulta de la DGT 0388-97 de 03/03/1997 establece lo siguiente:

"El Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la actualización de balances regulada en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, y en la disposición adicional primera de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, establece en su artículo 4 que la cuenta de "Reserva de revalorización Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio" forma parte de los fondos propios de la entidad. Asimismo, el artículo 15 de dicho Real Decreto 2607/1996 establece que la distribución de las reservas de libre disposición constituidas por la aplicación de aquella cuenta, dará derecho a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 28 (actual 30) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. (.....) ***la cuenta de reserva de revalorización tendrá la consideración de beneficio no distribuido al efecto de determinar la base de deducción en la aplicación del mencionado artículo 28 (actual 30) de la LIS***."

1) E*n la transmisión realizada en 2017, dentro de la base de deducción cabe considerar el saldo de la Reservas de Revalorización Ley 16/2012.*

2) En cuanto a la transmisión realizada en 2015, dado que todavía no se ha comprobado el saldo de dicha cuenta y, por tanto, es susceptible de ser modificado, caben dos alternativas: la primera es no incluirla dentro de la base de deducción, traspasando al adquirente el derecho a la deducción en caso de distribución posterior, y la segunda consiste en incluirla en la base de deducción y presentar una declaración complementaria en caso de modificación de su importe debido a comprobación inspectora posterior.

La Comissió entén que la posició més plausible és la indicada com a segona alternativa. En cas d'optar per la primera alternativa, cal tenir present que la distribució de reserves generades abans de l'adquisició de la participació no suposaria ingrés, ni comptable ni fiscal, per a l'adquirent i, per tant, no donaria dret a cap deducció per doble imposició de dividends, de manera que l'adquirent difícilment podria recuperar el benefici fiscal no aplicat pel transmitent, com no fos per la via de l'art. 30.4.e del TRLIS, de manera que es podria aplicar la DDID, encara que no hi hagi ingrés, ni comptable, ni fiscal, quan es pugui acreditar que "un import equivalent a aquest dividend o participació en beneficis s'ha integrat a la base imposable de les persones o entitats propietàries anteriors de la participació"; o també, deduint fiscalment un eventual deteriorament de la participació derivat de la distribució de dividends.

29-4-2013 Remuneració dels administradors
Diversos comentaris, a propòsit d'un document de la Comissió Fiscal del Col.legi de Censors de Catalunya

a) En relació amb les propostes de clàusules retributives, l'escrit reprodueix, entre d'altres, el text de l'article 217 (Remuneració dels administradors) de la Llei de Societats de Capital. Es fa constar que l'apartat 2 d'aquest article *("2. Quan la retribució no tingui com a base una participació en els beneficis, la remuneració dels administradors s'ha de fixar per a cada exercici per acord de la junta general de conformitat amb el que preveuen els estatuts.")* va ser modificat mitjançant una correcció d'errades, de manera que només resulta d'aplicació a les SL.
b) En aquest mateix tema, malgrat que potser no s'ha de considerar contrari a la Llei que la retribució s'acordi en qualsevol moment abans d'acabar l'exercici a què faci referència, semblaria més adient que aquest acord es prengui abans de començar el període a retribuir, ja que no sembla gaire coherent que algú accepti el càrrec i comenci les seves funcions sense saber quina serà la retribució que haurà de rebre per aquestes.
c) Donada la vinculació des del punt de vista fiscal existent entre una societat i els seus administradors, es fa avinent l'existència d'una base de dades de retribucions d'empreses que formen part de l'IBEX-35. En opinió dels assistents, qualsevol retribució més enllà de la xifra màxima entre aquestes societats, podria ser considerada fora de preu de mercat en una eventual inspecció i, per tant, l'excés podria ser considerat com a no deduïble per a l'empresa pagadora, malgrat que es continués considerant un ingrés gravable per al perceptor.
d) Al BOE de 23 d'abril de 2013, s'hi publica una Resolució de la Direcció General dels Registres i del Notariat (DGRN), del 3 d'abril, com a resposta al recurs presentat contra el refús a la inscripció d'uns acords socials relatius a la remuneració dels Administradors, que contempla que aquests puguin també rebre el pagament d'honoraris professionals o salaris, en la mesura que facin funcions diferents de les inherents al càrrec d'administrador. La DGRN, revoca el refús de la registradora a la inscripció, malgrat insistir en que no es podria inscriure una clàusula estatutària que permetés als administradors de rebre una altra retribució per llurs serveis addicional a la retribució descrita als estatuts, ja que aquesta clàusula es limita a contemplar l'eventualitat de que l'administrador faci altres activitats alienes a l'exercici de les facultats de gestió i representació, inherents al càrrec d'administrador, cas en què sí que seria lícit de percebre la remuneració corresponent. Podria ser el cas, per exemple, d'un administrador que, al mateix temps tingués el càrrec de Director Tècnic o Comercial, o hagués fet, com a professional independent, un estudi de mercat sobre la competència, el disseny d'una màquina, o una prospecció comercial demanats per la Direcció de la companyia.

25-11-2013: Resolució ICAC sobre immobilitzat material

Pagaments contingents

S'inicia una àmplia discussió sobre un aspecte inclòs al paràgraf 1.4 de la norma primera: la incorporació al cost dels pagaments contingents: *"En aquellos casos en que el precio acordado incluya un importe contingente, la valoración inicial del inmovilizado material incluirá la mejor estimación del valor actual de la citada contraprestación. No obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, como la cifra de ventas o el resultado del ejercicio, en todo caso se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran".*

Es posa de manifest l'alt grau de subjectivitat aplicable a la determinació de si els pagaments contingents són activables o no. Hi ha un consens general entorn de la idea que ho són quan els beneficis addicionals que determinarien el pagament contingent deriven directament de la funcionalitat o productivitat del mateix actiu. En canvi, si deriven de l'evolució general de l'entitat i, encara més, del mercat, l'element contingent no seria activable.

Costa d'entendre la lògica interna de la norma, i més quan es compara amb altres normes de naturalesa semblant, però de tractament diferent:

- La NRV 8.1.1.2 sobre arrendaments financers indica que en la determinació del cost del bé adquirit mitjançant arrendament per part de l'arrendatari *"se excluyen las cuotas de carácter contingente*", independentment de l'origen del benefici addicional que determina la materialització del contingent.

- En canvi, la NRV 19.2.3, quan es refereix a la determinació del cost d'una combinació de negocis, indica taxativament que inclourà *"el valor razonable de cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones".* En aquest cas, no hi ha més restriccions que les generals per al reconeixement d'un actiu.

Es conclou que, en una propera reunió, caldrà aprofundir una mica més sobre aquest aspecte, sobre la base d'una nova recerca que farà el mateix Domingo Palos, la qual inclourà la normativa NIIF, apart d'uns exemples.

Presentació per D. Palos sobre diversos aspectes de la Resolució

Vegi's power point adjunt Resolucio ICC Immob Material - Casos pràctics (6-10-14).ppt

2-1-2014 - Llei d'Emprenedoria (Llei 14/2013 de 27 de setembre)

1. Vegi's document adjunt en PDF
   http://www.accid.org/documents/Resum_llei_emprenedoria_(20-1-14)_(1).pdf

2. Aspectes comptables de la Llei

L'objectiu de la Llei és facilitar l'activitat emprenedora, tant si es tracta d'un emprenedor individual com societari. La Llei és prou extensa i introdueix tota una sèrie de mesures, com ara:

- Regulació de l'empresari de responsabilitat limitada. A partir d'ara, la limitació de la responsabilitat, consubstancial a l'activitat emprenedora, ja no es reduirà només a l'àmbit societari sinó que inclourà l'empresari individual.
- Regulació de la societat limitada de formació successiva. No caldrà aportar de cop, com fins ara, el capital mínim requerit.
- Legalització telemàtica dels llibres obligatoris.
- Acords extrajudicials de pagaments. Simplifica la Llei Concursal en determinats supòsits.
- Simplificació de determinades càrregues administratives.
- Mesures fiscals. Una d'elles és el règim fiscal de criteri de caixa en l'IVA (pel que sembla, però, ha tingut fins ara poca incidència pràctica)

Aquesta nota es refereix concretament a tres articles de la Llei:

- Article 11: Comptes anuals de l'emprenedor individual
- Article 48: Comptabilitat de determinades empreses
- Article 49: Formulació de Comptes anuals abreujats

L'entrada en vigor dels articles esmentats ha estat el dia següent a la publicació de la Llei al BOE, és a dir, el 29 de setembre de 2013.

Comptes anuals de l'emprenedor individual

La possibilitat de limitar la seva responsabilitat té, com a contrapartida lògica, l'assumpció per part de l'empresari individual de noves obligacions, semblants a les que tenen les societats de responsabilitat limitada, entre les quals:

- Formulació i, eventualment, auditoria dels comptes anuals corresponents a la seva activitat empresarial o professional, de conformitat amb allò previst per a les societats unipersonals de responsabilitat limitada.
- Dipòsit dels Comptes al Registre Mercantil.

Comptabilitat de determinades empreses

Es modifica l'article 28 del Codi de Comerç a fi d'ampliar la possibilitat d'anotació conjunta de les operacions del diari, que passa d'un mes a tres mesos, mentre el detall figuri en altres registres.

Formulació de Comptes anuals abreujats

Es modifica l'article 257 de la Llei de Societats de Capital a fi d'incrementar sensiblement els paràmetres per a la seva formulació, d'acord amb allò establert a la nova Directiva Comunitària de Comptabilitat (Directiva 2013/34/UE del Parlament i del Consell, de 26 de juny de 2013).

Tanmateix, de moment no es modifiquen els paràmetres que determinen l'obligatorietat de l'auditoria que hi havia fins ara, i que, a partir d'ara, figuraran a l'article 263 de la Llei de Societats de capital.

Després de la modificació esmentada, els paràmetres de referència seran els següents:

	Formulació comptes abreujats	Obligació d'auditoria
Actius (€)	4.000.000	2.850.000
Xifra anual negoci (€)	8.000.000	5.700.000
Nombre mitjà d'empleats	50	50

Com fins ara, per a canviar de status d'empresa petita a mitjana (i a l'inrevés), cal que dos dels tres paràmetres esmentats es mantinguin durant dos exercicis consecutius (no aplicable a l'any de constitució).

La conseqüència d'això indicat és que s'incrementarà sensiblement el nombre d'empreses que podran formular comptes abreujats, però no les que deixaran de tenir auditoria obligatòria.

Sobre aquest tema, poden ser útils les precisions següents:

- No s'han modificat –sorprenentment- els paràmetres per a poder aplicar el PGC per a Pimes, que són els mateixos que determinen l'obligatorietat de l'auditoria.
- La Consulta 1 d'Auditoria publicada recentment per l'ICAC (BOICAC 96) precisa, tal com era d'esperar, que, per al còmput per a determinar si es poden formular comptes abreujats, els nous paràmetres s'aplicaran retroactivament a les xifres comparatives de l'exercici anterior.
- La Consulta 7 de Comptabilitat publicada recentment per l'ICAC (BOICAC 96) confirma que el que determina la no obligatorietat de formular informe de gestió és que l'entitat formuli comptes abreujats, i no pas el fet que s'hagi de

sotmetre a auditoria obligatòria. En conseqüència, hi haurà empreses que, malgrat que hauran pogut formular comptes anuals abreujats, i sense informe de gestió, hauran de continuar estant sotmesos a auditoria, amb els problemes que això pot suposar en l'emissió de l'informe.

Ponent: Anselm Constans.

3. Aspectes comptables i mercantils de la Llei

   Vegi`s resum en PDF
   http://www.accid.org/documents/Llei_demprenedoria__Aspectes_diversos.pdf

24-1-2014 Comentaris sobre diferents consultes de l'ICAC

- Consulta 1 BOICAC 89: segregació empresa

  Vegi's PDF adjunt BOICAC 89 consulta 1 Segregació empresa.pdf

- Consulta 3 BOICAC 89: dret de separació de socis

  Vegi's PDF adjunt BOICAC 89 consulta 3 dret separació socis.pdf

- Consulta 4 BOICAC 89: ampliació de capital per compensació de pèrdues

  Vegi's PDF adjunt BOICAC 89 consulta 4 Ampliació capital compensació pèrdues.pdf

10-3-2014. IVA: aplicació criteri de caixa

Aspectes rellevants i comptabilitació

La Llei de suport a emprenedors crea, amb efectes fiscals 01/01/2014, la possibilitat d'optar per un nou règim especial relatiu a l'Impost sobre el Valor Afegit, tot desenvolupant la directiva 2006/112/CE de 28 de novembre de 2006. Aquesta regulació permet als Estats Membres establir un règim optatiu, denominat criteri de caixa doble, que com a norma general podran aplicar els subjectes passius amb un volum d'operacions durant l'any natural anterior inferiors a 2.000.000 d'euros. Quan el subjecte passiu interessat en aquest règim especial no hagués iniciat la realització d'activitats empresarials o professionals en l'any natural anterior, podrà aplicar aquest règim en l'any en curs. (Art .163 decies LIVA, Art.61 nonies RIVA).

El Règim Especial del Criteri de Caixa (en endavant RECC) permet a l'empresari o professional acollit en aquest criteri no ingressar les quotes d'IVA repercutit fins que no les cobra, i no deduir-ne les quotes d'IVA suportat fins que no les paga.

Es consideren a efectes del càlcul del barem per a l'aplicació del RECC totes aquelles operacions realitzades, sense IVA ni recàrrec d'equivalència ni compensacions a mà alçada, de les entregues i prestacions de serveis efectuades pel subjecte passiu durant l'any natural anterior, incloses les exemptes.

No seran considerades a efectes del càlcul del barem:

- Les adquisicions intracomunitàries, les importacions i altres operacions assimilades a les importacions.
- Les entregues excepcionals de béns immobles.
- Les entregues de béns d'inversió.
- Les operacions financeres i operacions exemptes relatives a l'or d'inversions no habituals.
- Les operacions acollides a altres règims especials: règim simplificat, règim especial d'agricultura, ramaderia i pesca (REAGP), recàrrec d'equivalència, etc.

Queden exclosos del RECC aquells subjectes passius que:

- Havent-hi optat, rebin cobraments en efectiu d'un mateix destinatari durant l'any natural per més de 100.000 euros. L'exclusió produirà efecte en l'any immediatament posterior a la meritació del fet.

El RECC afecta principalment:

- Els subjectes passius podran optar per tributar en aquest règim de forma voluntària, i s'entendrà que l'opció queda prorrogada cada any, exceptuant renúncia expressa, amb una validesa mínima de 3 anys.
- Els destinataris de les operacions realitzades pels subjectes passius acollits al RECC, independentment que aquests tercers estiguin o no estiguin

acollits al RECC. Aquests tercers tampoc no podran deduir les quotes d'IVA suportat en les adquisicions de béns o prestacions de serveis rebudes dels subjectes passius acollits al règim especial, fins que no hagin efectuat el pagament de les operacions, o com a màxim, el 31 de desembre de l'any immediatament posterior al de la meritació de l'operació, si en aquesta data encara no haguessin estat pagats.

Funcionament pràctic del RECC:

- L'Impost s'entén meritat en el moment del cobrament total o parcial de l'import percebut, i si no s'ha produït, en l'any immediatament posterior, a 31 de desembre. Caldrà acreditar el moment del cobrament i el preu de l'operació.
- Caldrà fer constar l'IVA en les operacions a què els sigui d'aplicació el RECC de formulació de la factura.
- Els subjectes passius a qui els sigui d'aplicació aquest règim especial es podran deduir les quotes suportades relatives a la seva activitat, en el moment del pagament total o parcial, o bé en l'any immediatament posterior a 31 de desembre, amb independència del moment en què s'entengui realitzat el fet imposable. Caldrà acreditar el moment del pagament i el preu de l'operació. L'aplicació del dret de deducció s'exercitarà en la declaració-liquidació relativa al període en què hagi nascut el dret a deducció de les quotes suportades, sempre que no s'hagin esgotat els 4 anys a partir de la data de naixement del fet. Si no s'exerceix el dret a deducció dintre del termini fixat, caducarà.

Obligacions registrals i específiques de facturació:

- El llibre de factures emeses haurà d'estar degudament completat amb la data del cobrament total o parcial, correctament desglossat si és el cas, de l'operació i indicant el mitjà de pagament i compte bancari corresponent.
- Al llibre de factures rebudes, tant els subjectes passius inclosos en el RECC, com els perceptors de factures de tercers inclosos en el RECC (proveïdors i professionals), caldrà que complementin la reglamentació establerta en l'Art.64 del RIVA amb les dates de cobrament total o parcial de l'operació, correctament desglossades si és el cas, i el mitjà de pagament acreditatiu.
- Cal menció expressa en les factures emeses pels subjectes passius inclosos en aquest règim especial que digui: "règim especial del criteri de caixa". Art.61 undecies RIVA.

Exemple:

Societat A, acollida al RECC, ven i factura a 10/06/2014 béns per 10.000 Euros a Societat B, acollida al règim general d'IVA. El 10/09/2014 la Societat B paga 5.000 Euros, la meitat de l'import facturat. A 31/12/2015 encara no se n'ha cobrat l'altra meitat. Comptabilització:

SOCIETAT A:	**10/06/2014**
12.100	**430. Clients**

	700. Vendes	**10.000**
	477x. HP IVA repercutit i no meritat RCC	**2.100**
	10/09/2014	
6.050	**572. Bancs**	
	430. Clients	**6.050**
1.050	**477x HP IVA repercutit i no meritat RCC**	
	477 HP IVA repercutit	**1.050**
	31/12/2015	
1.050	**477x HP IVA repercutit i no meritat RCC**	
	477 HP IVA repercutit	**1.050**

SOCIETAT B:	**10/06/2014**	
10.000	**600. Compres**	
2.100	**472x HP IVA suportat no deduïble de RCC**	
	400. Proveïdors	**12.100**
	10/09/2014	
	572. Bancs	**6.050**
6.050	**400. Proveïdors**	
	472x HP IVA suportat no deduïble de RCC	**1.050**
1.050	**472 HP IVA suportat**	
	31/12/2015	
	472x HP IVA suportat no deduïble de RCC	**1.050**
1.050	**472 HP IVA suportat**	

Exemple: Societat A acollida al règim general d'IVA ven i factura a 10/06/2014 béns per 10.000 Euros a Societat B acollida al RECC. El 10/09/2014 la Societat B paga la totalitat de la factura. Comptabilització:

SOCIETAT A:	**10/06/2014**	
12.100	**430. Clients**	
	700. Vendes	**10.000**

	477 HP IVA repercutit	**2.100**
	10/09/2014	
12.100	**572. Bancs**	
	430. Clients	**12.100**
SOCIETAT B:	**10/06/2014**	
10.000	**600. Compres**	
2.100	**472x HP IVA suportat no deduïble de RCC**	
	400. Proveïdors	**12.100**
	10/09/2014	
	572. Bancs	**12.100**
12.100	**400. Proveïdors**	
	472x HP IVA suportat no deduïble de RCC	**2.100**
2.100	**472 HP IVA suportat**	

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID.
Ponents: Gemma Palet i José Manuel Lizanda

10-3-2014 Consulta 5 BOICAC 89

SOBRE EL TRACTAMENT COMPTABLE DE L'IMPOST DIFERIT SORGIT D'UNA OPERACIO DE COMPRAVENDA D'UN IMMOBILITZAT ENTRE EMRPESES DEL GRUP QUE TRIBUTEN EN REGIM DE CONSOLIDACIO FISCAL

Ponents: Francesc Gómez i Santiago Doce

Aquesta consulta es realitza per establir quina empresa ha de registrar un passiu per impost diferit vinculat al diferiment d'un benefici per venda d'immobilitzat entre dues empreses del grup. En concret es pregunta, en el cas d'una venda internat de la societat dependent a la societat dominant, quina empresa ha de reconèixer en els comptes individuals el passiu per impost diferit.

En aquest sentit cal tenir en compte que la consolidació estableix que el resultat d'una operació d'immobilitzats entre empreses del grup s'ha de diferir fins que l'actiu surti (es vengui o es doni de baixa) del grup (ja sigui per venda o baixa de l'actiu).

Cal afegir en aquest context que les dues societats tributen en règim de tributació consolidada i, per tant, el resultat a liquidar per la dominant és el que es deriva del resultat consolidat (en aquest resultat s'ha diferit el benefici per venda d'immobilitzat).

La consulta ens ve a dir que es la DEPENDENT (és a dir la venedora interna) la que ha de registrar l'efecte impositiu en els seus comptes consolidats. Els arguments són:

- Tot i que l'actiu està en el balanç de la societat DOMINANT i la societat aquesta haurà reconegut un immobilitzat en llibres aparentment superior a la seva base fiscal és la societat DEPENDENT (la venedora interna) la que ha de reconèixer el passiu per impost diferit.
- S'argumenta que des d'una perspectiva econòmica racional serà la societat DEPENDENT la que en un futur haurà d'assumir el cost fiscal ajornat (fins que l'actiu es doni de baixa del grup)
- La societat DEPENDENT que no té l'actiu en llibres tindrà una base fiscal negativa que anirà disminuint a mesura que s'incorpori la renda a la base imposable del grup, circumstància que posarà de manifest la diferència temporària imposable i, per això, el corresponent passiu per impost diferit.

Fem un exemple: SUPOSEM ANY 2012 venda interna

- La societat dependent ha venut un terreny a la dominant amb un benefici de 100 u.m.
- El resultat individual de la dominant és de 1.500 u.m.
- El resultat individual de la dependent és de 400 u.m.

ELIMINACIO DE CONSOLIDACIO

2012

		D	H
Balanç	PiG (Dependent)	100	
	Terreny		100

		D	H
PiG	Bfs. Venda immobilitzat	100	
	Saldo PiG (Dependent)		100

Resultat de la societat DOMINANT a efectes consolidats: 1.500

Resultat de la societat DEPENDENT a efectes consolidats: 400 – 100 = 300

BASE IMPOSABLE DEL GRUP: 1.500 + 300 = 1.800

X 30% = 540

Que haurà de fer la societat DOMINANT:

	D	H
Despesa per IS (630) 30% de 1.500	450	
Crèdit a empreses del grup 30% de 300	90	
HP creditora		540

Que haurà de fer la societat DEPENDENT:

	D	H
Despesa per IS (630) **30% de 400**	120	
Deutes a empreses del grup 30% de 300		90
Passiu per impost diferit 30% de 100		30

I finalment s'ha de completar el tema de la consolidació eliminant (a efectes consolidats) la despesa per impost de societats vinculada a l'impost diferit que apareix en els comptes individuals de la societat DEPENDENT ja que, al tributar de forma conjunta, aquest diferiment no existeix a efectes consolidats

Per finalitzar el procés de consolidació també s'ha d'eliminar el crèdit i deutes entre empreses del grup. Aquests no poden aparèixer en els comptes consolidats

ELIMINACIO DE CONSOLIDACIO (eliminació de l'efecte fiscal del resultat a diferir)

2012

		D	H
Balanç	Passiu per impost diferit 30% de 100	30	
	PiG (Dependent)		30

		D	H
PiG	Impost societats		30
	Saldo PiG (Dependent)	30	

ELIMINACIO DE CONSOLIDACIO (Crèdit i deute que figura en els comptes individuals de les dues societats)

20152

		D	H
Balanç	Crèdit a empreses del grup 30% de 300		90
	Deutes a empreses del grup 30% de 300	90	

		D	H
PiG			

I acabem l'exemple suposant que l'actiu es ven a tercers l'any 2015

- El resultat individual de la dominant és de 1.000 u.m.
- El resultat individual de la dependent és de 20 u.m.

ELIMINACIO DE CONSOLIDACIO (del resultat a diferir)

2015

		D	H
Ba lan			

		D	H
Pi			

	PiG (Dependent)		100
	Reserves (dependent)	100	

	Bfs. Venda immobilitzat		100
	Saldo PiG (Dependent)	100	

Resultat de la societat DOMINANT a efectes consolidats: 1.000

Resultat de la societat DEPENDENT a efectes consolidats: 20 + 100 = 120

BASE IMPOSABLE DEL GRUP: 1.000 + 120 = 1.120

X 30% = 336

Que haurà de fer la societat DOMINANT:

	D	H
Despesa per IS (630) 30% de 1.000	300	
Crèdit a empreses del grup 30% de 120	36	
HP creditora		336

Que haurà de fer la societat DEPENDENT:

	D	H
Despesa per IS (630) **30% de 20**	6	
Passiu per impost diferit 30% de 100	30	
Deutes a empreses del grup 30% de 120		36

Per finalitzar el procés de consolidació, igual que l'any anterior, també s'ha d'eliminar el crèdit i deutes entre empreses del grup. Aquests no poden aparèixer en els comptes consolidats

ELIMINACIO DE CONSOLIDACIO (Crèdit i deute que figura en els comptes individuals de les dues societats)

2015

		D	H
Balanç	Crèdit a empreses del grup 30% de 120		36
	Deutes a empreses del grup 30% de 120	36	

		D	H
PiG			

CONSULTA 3 DEL BOICAC 90 SOBRE EL TRACTAMENT COMPTABLE DELS RESULTATS ELIMINATS PER LA VENDA D'ACTIUS ENTRE FILIALS (FILIAL ESPANYOLA VEN A UNA FILIAL ESTRANGERA), AL PRODUIR-SE EN UN EXERCICI POSTERIOR LA VENDA DE LA SOCIETAT QUE VA ADQUIRIR ELS ACTIUS.

PONENT: Francesc Gomez

Aquesta consulta es realitza per establir on s'han de presentar en el compte de PiG consolidat el resultat que estava pendent de realitzar front a tercers. En concret es pregunta si el resultat ha de mostrar-se com un benefici de l'immobilitzat material o si pel contrari ha de figurar com un resultat d'operacions interrumpudes.

La resposta donada per l'ICAC indica que en principi el resultat pendent de realitzar en la data en que es produeix la venda de la societat dependent es mostrarà formant part del marge d'explotació, com un resultat per la venda d'immobilitzat.+

Tot i això, considerant l'aplicació de l'article 31, lletra a) de les NOFACAC, a efectes exclusiu de consolidació, el benefici o pèrdua que subsisteixi després de practicar els ajustaments que es descriuen en la citada lletra hauran de mostrar-se en el compte de PiG, dins de la partida *Resultat per la pèrdua de control de participacions consolidades*. En el cas que ens ocupa la resposta indica que s'hauria d'arribar a la mateixa conclusió i, en conseqüència, el resultat pendent de realitzar per la venda hauria d'anar en aquesta partida.

Compte de PiG consolidad

.....

11. Deteriorament i resultat per alienacions de l'immobilitzat.

a) Deterioraments i pèrdues.

b) Resultats per alienacions i altres.

12. Resultat per la pèrdua de control de participacions consolidades.

a) Resultat per la pèrdua de control d'una dependent.

b) Resultat atribuït a la participació retinguda. **1**

3. Diferència negativa en combinacions de negocis.

A.1) RESULTAT D'EXPLOTACIÓ (1+2+3+4+5+6+7+8+9+

En canvi si l'activitat desenvolupada per la filial ha de considerar-se una operació *interrompuda*, els ingressos i les despeses del negoci a l'estranger, inclòs el resultat

pendent de realitzar, es presentarien en el compte de PiG consolidada, en un sol import net de l'efecte impositiu, en sintonia amb el que estableix l'article 79 de les NOFCAC

Article 79. *Compte de pèrdues i guanys consolidat.*

1. El compte de pèrdues i guanys consolidat comprèn, amb la deguda separació, els ingressos i les despeses de la societat dominant i de les societats dependents, excepte quan sigui procedent la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat, sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que escaiguin, i el resultat consolidat, amb distinció de la part atribuïda en la societat dominant i als socis externs al grup.

A més, s'han d'integrar en el compte de pèrdues i guanys consolidat els ingressos i les despeses de les societats multigrup a què s'apliqui el mètode d'integració proporcional, en el percentatge que representi la participació del grup en el seu capital social, excepte quan sigui procedent la seva imputació directa al patrimoni net d'acord amb el que preveuen les normes de registre i valoració del Pla general de comptabilitat, i sense perjudici dels ajustos i les eliminacions que escaiguin.

2. En el compte de pèrdues i guanys consolidat també hi han de figurar les partides específiques derivades de l'aplicació dels diferents mètodes de consolidació i del procediment de posada en equivalència.

3. Els ingressos i les despeses derivats de transaccions amb societats incloses en la consolidació pel procediment de posada en equivalència, o pel mètode d'integració proporcional en la part no eliminada, han de figurar separadament en les rúbriques corresponents d'ingressos o despeses.

4. El compte de pèrdues i guanys consolidat s'ha de formular tenint en compte el que estableixen els apartats 1 a 12 de la norma d'elaboració dels comptes anuals 7a Compte de pèrdues i guanys del Pla general de comptabilitat.

Fem un exemple:

Suposem que en l'exercici 2012 (després de 3 anys de formar grup) es ven la participació que es tenia d'una societat filial estrangera de la qual es tenia el 70%.

Dades a tenir en compte:

Benefici pendent d'imputar d'anys anterior per operació interna(per venda d'immobilitzat) : 20 u.m.

- Cost de la inversió: 600 euros.
- Reserves en societats consolidades (que figuren en el darrer balanç consolidat): 70

Suposem que el preu de venda és de 695 u.m.

Comptabilitat individual:

695	Bancs (572)	a	Inversió en F	600
		a	Benef. en actius financers (7x)	95

Eliminació de consolidació:

S'ha de tenir en compte que falta afegir al benefici l'import de 20 (benefici diferit)

Així mateix del benefici obtingut per l'operació de venda de la filial s'ha de tenir en compte que, a efectes consolidats, s'ha descomptar les reserves en societats consolidades generades mentre aquesta societat filial ha format part del grup. En el nostre cas és de 70 u.m.

Per tant el benefici que subsisteix és de 25 u.m. (a part dels 20 que vénen del reconeixement de l'operació interna d'anys anteriors).

		D	H
Balanç	PiG (venedora interna)		20
	Reserves (venedora interna)	20	

		D	H
PiG	Resultats per pèrdua de control		20
	Saldo PiG (venedora interna)	20	

		D	H
Balanç	PiG (venedora interna)	70	
	Reserves (venedora interna)		70

		D	H
PiG	Benef. en actius financers	70	
	Saldo PiG (venedora interna)		70
	Benef. en actius financers	25	

	Resultats per pèrdua de control		25

10-3-2014 Consulta 1 BOICAC 90

Reconocimiento y valoración de un crédito con garantía hipotecaria cuyo deudor y garante se encuentran declarados en concurso de acreedores"

Ponents: Joaquim Pallarès i Anselm Constans

Antecedents

L'empresa A (creditora) va fer un préstec a l'entitat B (deutora) amb garantia hipotecària prestada per l'entitat C (garant).

Com que l'entitat B no va fer front a les seves obligacions respecte a A, A va declarar el venciment anticipat i va requerir el pagament a B durant l'exercici 2011, com a pas previ a la demanda d'execució hipotecària contra C.

Posteriorment, durant el 2011, tant B com C van ser declarats en concurs de creditors.

Es considera que la garantia hipotecària, d'acord amb la seva taxació, és suficient per a cobrir la totalitat del principal i dels interessos (remuneratoris i moratoris).

Consultes

Les presenta l'entitat A (creditora): com ha de comptabilitzar el crèdit i els interessos abans i després del venciment anticipat, *"a la espera de que la administración concursal de la garante pueda tomar eventuales acciones de reintegración de la garantía hipotecaria al amparo de lo previsto en el artículo 71 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuya virtud: "*Declarado el concurso, serán rescindibles los actos perjudiciales para la masa activa realizados por el deudor dentro de los dos años anteriores a la fecha de la declaración, aunque no hubiese existido intención fraudulenta." "

En particular, es formulen quatre preguntes:

"1.- ¿Si debe contabilizarse una pérdida por deterioro en el ejercicio 2011, en relación con los intereses remuneratorios y moratorios devengados hasta la fecha en que se declaró el vencimiento anticipado de la deuda?
2.- ¿Si debe contabilizarse una pérdida por deterioro en relación con las cuotas pendientes de cobro del principal de la deuda hasta la fecha en que se dio por vencido el crédito?
3.- ¿Si debe contabilizarse una pérdida por deterioro en relación con las cantidades no vencidas del principal de la deuda, en la fecha en que se da por cancelado el préstamo?
4.- ¿Si deben contabilizarse, de acuerdo con el principio de devengo, los intereses moratorios acordados en la escritura del préstamo desde la fecha en que se declaró el vencimiento de la operación, o si por el contrario dicho reconocimiento ha de posponerse hasta que, en su caso, se produzca la ejecución de la garantía hipotecaria?"

Resposta

L'ICAC reivindica l'autonomia de la normativa comptable. En un punt de la Consulta indica que "*la declaración de concurso no interrumpe la aplicación de los principios de empresa en funcionamiento y devengo".* Podem resumir la resposta en dos apartats:

Interessos

- Cal continuar reconeixent com ingrés els interessos a mesura que es meriten, "*hasta que se llegue a una solución de convenio o se declare la apertura de la fase de liquidación, y, en su caso, contabilizará el oportuno deterioro"*

- No es pot considerar d'entrada que hi hagi una suspensió dels interessos moratoris *" siempre que sea probable la obtención de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y se pueda valorar con fiabilidad*". Un cop reconeguts, caldrà registrar eventualment el deteriorament que correspongui.

Principal

- Si hi ha evidència objectiva d'un deteriorament dels crèdits, cal registrar les correccions valoratives. *"La corrección será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales".*

- Tal com s'indica a la Consulta 5 del BOICAC 72, dins dels fluxos d'efectiu caldrà considerar els que resultarien de l'execució de les garanties hipotecàries (valor de mercat, menys despeses d'execució i venda, a valor actual).

Comentaris de tipus comptable

L'ICAC posa de relleu que, siguin quines siguin les circumstàncies concretes, la normativa comptable pel que fa als principis comptables i a les normes de reconeixement i valoració és l´única a tenir en compte. No hi ha, per tant, en aquest punt, interferències d'altres normatives. Una altra qüestió (que queda fora de l'abast de la Consulta) és si aquestes altres normatives (concursal, fiscal o d'altres) indiquin que la memòria del comptes anuals ha d'incloure determinades informacions: en aquest punt sí que tenen efectes comptables.

Al llarg de la Consulta se citen algunes normes de reconeixement i valoració, i els següents principis comptables: meritació, no compensació, prudència (amb un èmfasi especial) i empresa en funcionament.

Comentaris de tipus fiscal

Es genera dos qüestions, que són les següents:

a) El deteriorament del crèdit és una despesa deduïble?

L'article 12.2 del real decret legislatiu 4/2004 estableix que:

2. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.

b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.

c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.

d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

1. Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.

2. Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.

3. Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.

4. Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.

5. Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.
No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

De la primera lectura podríem pensar que s'aplica el paràgraf b), es a dir, com B està en situació concursal, el deteriorament del crèdit és deduïble pel creditor, A.
No obstant, com aquest deute està garantit per una hipoteca aportada per C, hauríem d'aplicar el paràgraf 3. I de conformitat amb aquest, el deteriorament seria deduïble només en el cas de pèrdua o enviliment de la garantia. Segons la consultant, la

garantia hipotecària és suficient per cobrir la totalitat del deute i els interessos (remuneratoris i moratoris), per la qual cosa no sembla que hi hagi enviliment.
Però la consultant no aclareix si la situació de concurs de C podria ocasionar la pèrdua de la garantia hipotecària a favor de B, a causa per exemple, de la existència d'altres creditors preferencials. Es pot concloure doncs, que el deteriorament només seria deduïble fiscalment si es pot demostrar la pèrdua de la garantia hipotecària.

Cal remarcar també que el fet que B estigui immers en un procediment judicial de concurs no significa que existeixi un procediment judicial que qüestioni l'existència o la quantia del deute de B envers A.

b) El reconeixement dels ingressos per interessos remuneratoris i moratoris, meritats i no cobrats, es poden considerar com ingressos fiscals?

La normativa fiscal no regula en especial aquests tipus d'interessos, per la qual cosa, s'aplica la normativa comptable. Si aquesta considera els interessos remuneratoris i moratoris com ingressos meritats, s'han de considerar també com ingressos fiscals.

10-3-2014 Consulta 2 BOICAC 91: aportació no dinerària a fundacions

Vegi's Consulta_90_5_Aportacion_a_fundaciones.pdf

Ponent: José Luis Galipienso

28-4-2014 Consulta 3 BOICAC 91: baixa d'immoble aportat a entitat grup

Ponent: Jordi Baqués

Pregunta: Reconocimiento contable de la baja de un inmueble aportado a una empresa del grupo.

 Respuesta:
Una sociedad Z del sector inmobiliario, realiza una aportación no dineraria de un inmueble que tiene entre sus EXISTENCIAS, a la sociedad W y ambas están participadas por la sociedad M (75% y 60% respectivamente).
Se pregunta qué valor tiene que dar Z a las participaciones recibidas de W, y si la baja del inmueble en Z origina un ingreso que forma parte de la cifra de negocio de esta empresa.
Es evidente que si el inmueble aportado es un negocio, hay que estar a lo que dice la NRV 21.2, y por tanto, se debe valorar según el importe que figure en las cuentas anuales consolidadas o en su defecto, por el valor contable que figure en las cuentas individuales de la aportante. No hacerlo así, supondría originar un Fondo de Comercio que prohíbe la norma. El ICAC además, considera que en tanto está dentro de existencias, difícilmente puede considerarse como "negocio", puesto que no ha de considerarse como tal, cuando sólo se expone al "riesgo o beneficio del precio" de venta.
Si no es un negocio, se está a lo que hace referencia a las permutas, es decir si es NO comercial se aplica valor contable y si es comercial, debe utilizarse el valor razonable.
Si el inmueble forma parte de la actividad ordinaria de la sociedad y es una permuta comercial, se debe de reconocer un ingreso en PYG, comportando por tanto un posible resultado y registrándose como más cifra de negocio.

 Sin embargo, lo realmente importante de esta consulta, es que a pesar de que el activo forma parte de las existencias de la sociedad aportante, el ICAC resuelve que si bien, en general:
"Las entregas de mercancías o productos destinados a la venta y prestaciones de servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella, formarán parte de la cifra anual de negocios y se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados, o por el valor de mercado de lo recibido si es menor que aquel"
(es decir, que parece debería considerarse permuta comercial y reflejarse un resultado por aplicación del valor razonable) en este caso, en la medida que la permuta realizada

por la sociedad constituya en esencia, una mera reorganización jurídica del patrimonio del grupo, debe llegarse a la conclusión de que seria del tipo NO comercial y en consecuencia, no procedería reconocer cifra de negocios y no aparecería resultado alguno, siguiendo el criterio que ya aplicó el ICAC para aportaciones no dinerarias de inmuebles.(BOICAC 84 -12/2010- consulta 9) porque estamos ante lo previsto en la NRV14 : *"No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor".*

En consecuencia, los apuntes contables será:
…..€ (2403) a (300..)…..€, por el mismo valor contable que tenía registrado la compañía.
Si por el contrario, la permuta pudiera finalmente considerarse, que tiene el carácter de "comercial", entonces cabría reflejar el correspondiente ingreso y por tanto, se generaría el resultado correspondiente, por la aplicación del valor razonable.

28-4-2014 Consulta 3 BOICAC 92 – Compravenda participacions sotmesa a arbitratge

Ponent: José M. Lizanda

Esta consulta trata un caso en que hay discrepancias entre parte compradora y vendedora en una parte del precio de transmisión, concluyendo que se imputará el ingreso correspondiente a esta parte cuando sea firme. No se plantea el caso de una parte contingente del precio de venta cuando no existe dicha discrepancia.

En el caso no tratado por la consulta, de que una parte del precio venta sea contingente y que sea probable que se va a percibir, ésta debería considerarse como un mayor beneficio en el momento de la transmisión, en la medida que el crédito cumple la definición de activo, es decir, es probable obtener los beneficios o rendimientos del mismo.

Si la parte contingente es sólo posible, no debería incluirse dentro del valor de transmisión, será un ingreso cuando posteriormente se materialice o sea probable su cobro y no exista discrepancia con el comprador respecto a su determinación y realización.

Desde el punto de vista del comprador, la parte contingente del precio que está en función de resultados de la sociedad de la que se transmiten las participaciones, aplicando el criterio establecido en la Resolución del ICAC del Inmovilizado material, entiendo que no será un mayor precio de adquisición, sino que será un gasto cuando se materialice.

La sociedad compradora abonó a la vendedora la estimación inicial del precio, en la fecha en la que se firmó el contrato de compraventa (ejercicio 2006).
No obstante, posteriormente, respecto a la determinación del resultado que debía tomarse como referencia para cuantificar el tramo contingente de la contraprestación, surgieron divergencias entre las partes y se acordó, tal y como preveía el contrato, someter las mismas a un Tribunal de Arbitraje.

En el ejercicio 2011, la Corte de Arbitraje resolvió las diferencias surgidas a favor de la sociedad vendedora, fijando un importe adicional, que debía abonar la compradora, así como los intereses devengados hasta la fecha de la resolución del arbitraje.
Al cierre del citado ejercicio, la sociedad compradora procedió a efectuar el pago resultante del Laudo arbitral.

A la vista de estos antecedentes, la consulta versa sobre la fecha en que se produce el devengo del importe cobrado en el ejercicio 2011.

La operación descrita se desarrolla entre los años 2006 y 2011 por lo que será preciso analizar los distintos marcos normativos aplicables en el tiempo.

Hasta los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, al amparo del principio de prudencia disponía que: "Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles".

En desarrollo de este principio y del resto de principios contables recogidos en la primera parte del PGC, este Instituto emitió una interpretación que es preciso traer a colación por analogía para resolver el caso que ahora nos ocupa, publicada en la consulta 4 del BOICAC nº 68, de diciembre de 2006, sobre el tratamiento contable de un procedimiento de expropiación forzosa de un inmueble donde una parte del precio, un tramo contingente, se recibía después de resolverse un procedimiento judicial que venía a resolver las diferentes estimaciones que las partes en conflicto habían realizado sobre el precio final del bien enajenado.

La citada consulta aclara que la contabilización del crédito por la estimación del justiprecio tendrá como límite máximo el valor por el que el inmueble figure en contabilidad minorado en el importe recibido, sin que proceda, en consecuencia, el registro del citado crédito ni de beneficio alguno (por el tramo contingente de la contraprestación) cuando el importe recibido supera el valor en libros del activo que se da de baja.

A raíz de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad (PGC 2007) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, cabría plantearse si los hechos descritos en la consulta debieron tener alguna implicación en la fecha de transición. Pues bien, dicho impacto solo se hubiera producido en el supuesto de que la operación objeto de consulta tuviese un distinto tratamiento en el nuevo PGC 2007, circunstancia que como se indica a continuación no acontece.

En este sentido, en la **consulta 3 del BOICAC nº 78, de junio de 2009**, este Instituto se ha vuelto a pronunciar "sobre el **tratamiento contable de un proceso de expropiación**, en el **supuesto de que se recurriese en la jurisdicción ordinaria el importe inicialmente fijado"**, en cuya respuesta se concluye que "**para considerar que la empresa expropiada tiene un activo que controla económicamente, debe ser prácticamente cierta la entrada de beneficios o rendimientos económicos en la empresa procedentes de dicho activo**, circunstancia que con carácter general se entenderá **producida en la fijación de un precio en el acta de consignación del precio y ocupación, así como en la existencia de un nuevo precio por sentencia firme.**"

De conformidad con los antecedentes y fundamentos que se han reproducido, se informa que **el ingreso que trae causa del tramo contingente se devenga en el ejercicio en que la Corte de Arbitraje resuelve el litigio.**
En todo caso, **hasta que desaparezca la incertidumbre** asociada a la resolución del proceso arbitral, en la **memoria** de las cuentas anuales se deberá incluir toda la información significativa sobre la operación descrita en la consulta, para que aquellas,

en su conjunto, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

ANNEX IV

Supuesto consulta 3 BOICAC 92

La sociedad A vende a la sociedad B las participaciones en la sociedad C.
La participación tiene un valor contable en la transmitente de 100.
El valor de transmisión de las participaciones tiene dos componentes:
Uno fijo por importe de 120 y otro variable que está en función del EBITDA de los 2 años siguientes por un importe contingente máximo de 50.
En cuanto a la evolución del EBITDA, un primer tramo, que supone un importe variable adicional de 30, se basa en una estimación del mismo en base a resultados de años anteriores y el plan de negocio de la sociedad partiendo de las previsiones más probables.
Por el importe contingente de 20, las estimaciones del vendedor se basan en un escenario muy optimista que se estima como posible.
El tipo de actualización estimado es del 2%.

Propuesta de solución

PGC, Normas de valoración

5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.

*"**Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad**."*

14. Ingresos por ventas y prestación de servicios.

"Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios…."

2. **Ingresos por ventas**

Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.
Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la empresa, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.
La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.
El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
***Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción**, y*
Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad."

La Consulta nº 3 BOICAC 92 contempla el tratamiento contable de un determinado contrato de compraventa de participaciones en el que se estipuló el precio, entre otras circunstancias, en función de los resultados de la sociedad objeto de la compraventa:
La sociedad compradora abonó a la vendedora la estimación inicial del precio, en la fecha en la que se firmó el contrato de compraventa (ejercicio 2006). No obstante, posteriormente, respecto a la determinación del resultado que debía tomarse como referencia para cuantificar el tramo contingente de la contraprestación, surgieron divergencias entre las partes y se acordó, tal y como preveía el contrato, someter las mismas a un Tribunal de Arbitraje.
En el ejercicio 2011, la Corte de Arbitraje resolvió las diferencias surgidas a favor de la sociedad vendedora, fijando un importe adicional, que debía abonar la compradora, así como los intereses devengados hasta la fecha de la resolución del arbitraje. Al cierre del citado ejercicio, la sociedad compradora procedió a efectuar el pago resultante del Laudo arbitral.
A la vista de estos antecedentes, la consulta versa sobre la fecha en que se produce el devengo del importe cobrado en el ejercicio 2011.
"De conformidad con los antecedentes y fundamentos que se han reproducido, se informa que el ingreso que trae causa del tramo contingente se devenga en el ejercicio en que la Corte de Arbitraje resuelve el litigio.

En todo caso, hasta que desaparezca la incertidumbre asociada a la resolución del proceso arbitral, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incluir toda la información significativa sobre la operación descrita en la consulta, para que aquellas, en su conjunto, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa."
Por tanto, la sociedad vendedora debe contabilizar un mayor beneficio de la venta de las participaciones por el tramo contingente en que no existe discrepancia con el comprador e ingresos financieros por los intereses devengados.
DGT 0170-05:
Una sociedad limitada realiza una cesión de posición contractual de una finca sobre la que ostentaba una reserva previa hasta la formalización de la compraventa o cesión a terceros. Dicha operación está sujeta a una condición suspensiva: en la operación se ha acordado además del precio satisfecho en el ejercicio 2003, un complemento de precio cuando se obtenga del Ayuntamiento el certificado de aprovechamiento urbanístico. Dicho complemento de precio se hace efectivo mediante la entrega de pagarés con vencimiento en 2004, en el plazo de los treinta días a partir de la fecha en que la cedente presente a la cesionaria el certificado. Además, deberán cumplirse otras dos condiciones, relativas a la inscripción de las fincas.
La diferencia entre el precio inicial y el definitivo deberá integrarse en la base imponible del ejercicio en que se determine aquél definitivamente**, lo que tendrá lugar cuando las condiciones se cumplan, con independencia de cuando se produzca la entrega de los pagarés o tenga lugar el vencimiento de los mismos, **siempre que una valoración razonable de dichas condiciones en el momento de realizarse la operación, determine una mayor probabilidad de que las mismas no se cumplirían.
Contabilización del vendedor
a) En el momento de realizar la operación, al inicio del año 1, se transmiten los derechos económicos y políticos de las participaciones.

Precio de venta
Importe fijo 120
Parte variable en función del EBITDA probable, a percibir a final del año 2 30
Parte variable en función del EBITDA posible, a percibir a final del año 2 20
Actualización 1,0404
Valor actual parte contingente probable 28,84
Contabilización del vendedor
Inicio año 1

Participaciones 100
120 Bancos
28,84 Crédito a largo plazo por venta de participaciones

Beneficio por enajenación de participaciones 48,84

Final año 1
0,58 Crédito a largo plazo por venta de participaciones

Ingresos de actualización 0,58
Crédito a largo plazo por venta de participaciones 29,41

29,41 Crédito a corto plazo por venta de participaciones

Si se confirman las muy optimistas estimaciones del vendedor, por la parte contingente 20 adicionales: 30+20;50)
Final año 2
0,59 Crédito a corto plazo por venta de participaciones

Ingresos de actualización 0,59
50 Bancos

Crédito a corto plazo por venta de participaciones 30
Beneficio por enajenación de participaciones 20

Si sólo se confirman las estimaciones probables del vendedor (parte contingente sólo 30)
30 Bancos

Crédito a corto plazo por venta de participaciones 30

Si no se confirman las estimaciones probables, por la parte contingente
30 Gastos

Crédito a corto plazo por venta de participaciones 30

Fiscalmente, el beneficio por enajenación de participaciones por importe de 48,84 puede imputarse de dos maneras:
1) En el momento de la venta, año 1 por el importe total, criterio coincidente con el contable.
2) En función de los cobros, tal como establece el artículo 19.4 del TRLIS, que supone la realización de un ajuste extracontable negativo de 48,84-39,37: 9,47, el año 1 y positivo el año 2 por el mismo importe.

3) En todo caso, los ingresos por actualización se imputan contable y fiscalmente en función del devengo.
Imputación fiscal del resultado de la venta en función de los cobros. artículo 19.4 del TRLIS
"4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.
Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.
En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.
Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubiere contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas."
La parte contingente posible será, en su caso, ingreso del año 2.
Por el resultado correspondiente a la parte fija y parte contingente probable: imputación fiscal del resultado de la venta en función de los cobro aplazado, cobro año 1: 120, cobro año 2, 28,84, neto de intereses
Valor contable 100
Precio de venta actualizado 148,84
Resultado 48,84
Imputación año 1: (48,84/(120+28,84))x120 39,37
Imputación año 2 (48,84/(120+28,84))x28,84 9,47

b) Se aplica condición suspensiva, no se transmiten los riesgos y beneficios inherentes a la condición de socio, derechos económicos y políticos, hasta el pago final año 2.
DGT, Consulta nº V2676/2010 de 13 diciembre 2010:
Durante el período de suspensión el transmitente conserva la cualidad de socio a efectos de los derechos económicos y políticos, la ganancia o la pérdida se contabilizará cuando se hayan transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes.
El ingreso o gasto se imputará en su totalidad en el período impositivo en el que se produzca la transmisión de la propiedad de las acciones objeto del contrato formalizado por la consultante, al comprador de los bienes. Es decir, se establece la necesidad de que se hayan transmitido los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, para poder registrar el correspondiente ingreso, así como la necesidad de que la empresa vendedora no retenga el control ni la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad.
En el presente caso, la compraventa celebrada y formalizada en escritura pública queda supeditada al cumplimiento de una condición suspensiva, de acuerdo con los datos que se derivan de la consulta, no se devengará el ingreso hasta que se cumpla la condición suspensiva, es decir, dentro de 30 meses desde la firma del contrato. En efecto, la compraventa no se realizará con la mera formalización del contrato, sino que es necesario que haya una transmisión de los elementos patrimoniales objeto del contrato, en este caso de las acciones al comprador de los mismos. En consecuencia,

no puede considerarse como ingreso los pagos realizados antes de cumplirse la condición suspensiva que tendrán la consideración de anticipo, no siendo de aplicación por tanto, la imputación como una operación a plazos.

Año 1
120 Bancos
Ingresos anticipados por venta de participaciones 120
Final del año 2
Si se cobra 170
50 Bancos
120 Ingresos anticipados por venta de participaciones
Participaciones 100
Beneficio por enajenación de participaciones 70
Si se cobra 150
30 Bancos
120 Ingresos anticipados por venta de participaciones
Participaciones 100
Beneficio por enajenación de participaciones 50

Contabilidad del comprador
a) En el momento de realizar la operación, al inicio del año 1, se transmiten los derechos económicos y políticos de las participaciones.
Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias
"Los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, como la cifra de ventas o el resultado del ejercicio, se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran."

Inicio del año 1
120 Participaciones
Bancos 120

Final del año 2
Por el pago de la parte contingente, si sólo es 30
Bancos 30
30 Gastos por pago parte contingente
Por el pago de la parte contingente, si son 50
Bancos 50
50 Gastos por pago parte contingente

b) Se aplica una condición suspensiva, no se transmiten los riesgos y beneficios inherentes a la condición de socio, derechos económicos y políticos, hasta el pago final año 2.
Inicio año 1
Bancos 120
120 Pagos anticipados
Final año 2

Si paga 170

	Bancos 50
	Pagos anticipados 120
170 Participaciones	

Si paga 150

	Bancos 30
	Pagos anticipados 120
150 Participaciones	

Nota: Los importes contabilizados en el comprador y el vendedor tendrán en general pleno impacto fiscal, salvo casos como operación realizada entre entidades vinculadas y los importes acordados no coincidan con los valores de mercado.

16-6-2014: Consulta 91 BOICAC 2: Aportació de persona física a una empresa del grup

Vegi's: Consulta_91_2_Aportacion_no_dineraria_por_persona_fisica.pdf

Ponent: José L. Galipienso

Consulta 4 BOICAC 92: Consideració de grup en societats participades per persones físiques

Ponent: Anselm Constans

Consulta 92.4 Text literal i comentari

- *"Sobre si determinadas sociedades participadas mayoritariamente por personas físicas vinculadas por una relación de parentesco, constituyen un grupo de sociedades de los previstos en el artículo 42 del Código de Comercio (CdC)".*
- Consulta anterior: 83.1. Molt semblant. Concluïa que no s'inferia que hi hagués grup de subordinació (segons article 42 del CdC), però que amb tota seguretat es produïda una situació d'actuació conjunta (o grup de coordinació). Per tant, calia tenir en compte el que estableix la NECA 13 sobre aquests grups en termes de :
  - Classificació dels saldos
  - Informació a la memòria per part de l'entitat que tingui més actius,

  però no hi havia obligació de consolidar

Bases doctrinals

- Article 42 del CdC segons la nova redacció que li dóna la Llei 16/2007:
  - Perquè hi hagi grup hi ha d'haver una **societat** dominant (domini expressat en termes de control, materialitzat en el poder dins l'òrgan d'administració): es tracta de grups de subordinació
  - No constitueixen grup comptable els grups de coordinació basats en la unitat de decisió, que se sol materialitzar en la participació de diferents persones físiques
  - Hi ha la possibilitat de grup de subordinació sense participació formal o sense majoria formal en l'òrgan d'administració): *entitats de propòsit especial*, definides més precisament al PGC de grups (norma 2.2)
- NECA 13: ja esmentada, referent als grups de coordinació

Aspectes fiscals

- Encara que no hi hagi obligació de consolidar comptablement, l'administració tributària procura anar a la substància de l'estructura, si hi ha indici de control:
  - Evidentment, exigint la documentació pertinent en les transaccions entre part relacionades
  - Considerant la dimensió real del grup (encara que no es consolidi) a fi de determinar si l'entitat té o no té escassa dimensió…

Conclusions

Es decir, las sociedades integradas en lo que podríamos denominar un grupo "familiar", como regla general, constituyen grupos sometidos a la misma unidad de decisión, que pueden reconocerse a la vista de la coincidencia de las personas que componen los órganos de administración de las empresas, y de las propias relaciones económicas cruzadas que la unidad de decisión teje entre las sociedades titulares de los activos y pasivos que "administran" directa o indirectamente las personas que la conforman, como por ejemplo, mediante el otorgamiento de asistencia financiera mutua o la presencia de estas sociedades en las sucesivas etapas de un determinado proceso productivo.

Sin embargo, no es menos cierto que identificar relaciones de subordinación entre ellas puede llevar a un resultado arbitrario o infundado (porque la unidad económica puede adoptar diferentes estructuras jurídicas, en función de los intereses en liza en cada momento), como se puede colegir de la solución legal que se ha seguido para designar a la sociedad que debe informar en la memoria de las cuentas anuales individuales del grupo "ampliado" (la sociedad de mayor activo, ante la imposibilidad de hacer recaer dicha obligación en las personas físicas que ejercen el control de todas ellas).

En resum: mateixa conclusió que la consulta 83.1

Consulta 7 BOICAC 94: Tractament de concessions en la concedent

Ponent: Carme Coll

BOICAC Nº 94/2013 Consulta 7

Sobre el tratamiento contable que la entidad concedente de una concesión administrativa tiene que dar a las infraestructuras construidas por la empresa concesionaria, cuando la entidad concedente es una empresa pública que aplica el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre

Orden EHA/3362/210 Plan General Concesionarias

AMBITO DE APLICACIÓN	Empresas concesionarias que formalicen acuerdos de concesión con una entidad concedente. El criterio aplicable a la entidad concedente no se incluye en la Orden.
ACUERDO DE CONCESIÓN - DEFINICIÓN	La entidad concedente encomienda a una empresa concesionaria la construcción, incluida la mejora, y explotación, o solamente la explotación de infraestructuras que están destinadas a la prestación de servicios públicos de naturaleza económica durante el periodo de tiempo previsto en el acuerdo, obteniendo a cambio el derecho a percibir una retribución

Orden EHA/3362/210
Plan General Concesionarias

REQUISITOS	a) La entidad concedente controla y regula • Servicios • A quien • Precios b) La entidad concedente controla la infraestructura al final del acuerdo. Si la vida útil de la infraestructura coincide con el periodo de concesión, el requisito a) es suficiente.
INFRAESTRUCTURA – DEFINICIÓN	Obras e instalaciones construidas por la empresa concesionaria, adquiridas o cedidas por la entidad concedente para prestar el servicio público objeto del acuerdo. *Las obras e instalaciones, cuyo uso ceda la entidad concedente a la empresa concesionaria, con o sin contraprestación, y que no se destinen a la prestación del servicio público objeto del acuerdo, quedan fuera de la norma.

Orden EHA/3362/210
Plan General Concesionarias

CONSECUENCIAS	El hecho de que la entidad concedente controle el uso físico que se debe dar a la infraestructura, a quién y a qué precio, conlleva que la empresa concesionaria no registre la infraestructura como un inmovilizado material, sino como un inmovilizado intangible (o activo financiero), ya que ésta última sólo controla el derecho a explotar un servicio y a cobrar por ello (licencia)
MARCO CONCEPTUAL CONTABILIDAD	ACTIVO: Bienes y derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro. REGISTRO: El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos, se cumplan los criterios de probabilidad y su valor pueda determinarse con fiabilidad (estimaciones razonables). PARTICULARIDAD DE LOS ACTIVOS: Se reconocerán en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. *"El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso y otros incrementos en el patrimonio neto"*

Respuesta a la consulta
Aplicación análoga de la Orden

ENTIDAD CONCEDENTE		
REGISTRO DE LAS INFRAESTRUCTURAS	La entidad concedente es la que controla o regula los servicios que debe prestar la infraestructura, a quién debe prestarlos y a qué precios; será ésta la que registrará la Infraestructura como INMOVILIZADO MATERIAL.	
CONTRAPARTIDA	MODELO DEL ACTIVO FINANCIERO La empresa concesionaria tiene un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero, o bien se garantice a la concesionaria la recuperación del déficit y la cedente no tiene capacidad para evitar el pago de dicha retribución.	CONCESIONARIA: Ingresos por ventas y prestación de servicios. CONCEDENTE: Pasivo financiero.
	MODELO DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE La empresa concesionaria tiene derecho al cobro de tarifas en función de la utilización del servicio	CONCESIONARIA: Ingresos por ventas y prestación de servicios. CONCEDENTE: Ingreso diferido ("181 – Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo"). Dicho ingreso se traspasará a resultados en el periodo de la concesión.
	MODELO MIXTO Parte ACTIVO FINANCIERO / Parte INMOVILIZADO INTANGIBLE	CONCESIONARIA: Ingresos por ventas y prestación de servicios. CONCEDENTE: Parte Pasivo financiero /Parte Ingreso diferido

24-11-2014 Sobre la reforma fiscal en curs

IMPOST S/. SOCIETATS – NOVA LLEI – ENTRADA EN VIGOR 1 DE GENER DE 2015 – PRINCIPALS NOVETATS.

Autors: Andreu Muñoz i Josep Mª Noguera (Associació Professional de Tècnics Tributaris de Catalunya i Balears).

1.- CONCEPTO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

Se incorpora en la ley la definición de actividad económica; y, en concreto, para la actividad de arrendamiento de inmuebles:

1.- Se realice al menos a través de una persona empleada con contrato laboral a jornada completa, determinándose teniendo en cuenta todas las entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

2.- Ya no se requiere el local exclusivo afecto a la actividad de arrendamiento.

El concepto de actividad económica tiene especial relevancia puesto que de su existencia depende la posibilidad de la aplicación de la exención para evitar la doble imposición, el tipo de gravamen o, específicamente, la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión.

Asimismo se recoge el concepto de "entidad patrimonial" como la que no realiza actividad económica alguna, y que más de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. La definición es similar a la que se hace en el Impuesto sobre el Patrimonio, aunque restringiendo la afectación a actividades económicas de tesorería y derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos o valores afectos en los dos años anteriores.

2.- SOCIEDADES CIVILES

Las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. Se incorpora como sujeto pasivo del impuesto a las Sociedades civiles con personalidad jurídica propia y objeto mercantil. Y ello se producirá a partir de 2016. Ha de entenderse que las C.B. que realicen una actividad mercantil quedarán asimismo adscritas a este criterio.

Se establece un régimen fiscal especial para la disolución y liquidación de sociedades civiles (DT 32ª) en las que concurran circunstancias como que con anterioridad a 1 de Enero de 2016, les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas o que a partir de 1 de Enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

El citado régimen fiscal especial supondrá a la práctica la exención o diferimiento de impuestos, tanto en el IRPF, en el IS, en el IRNR respecto de los socios, estableciendo un régimen similar al que hubo respecto de la disolución de las sociedades patrimoniales.

3.- BASE IMPONIBLE

2.1.- PRINCIPIO DEL DEVENGO – IMPUTACION TEMPORAL

Se actualiza el principio del devengo de acuerdo al que se recoge en el ámbito del PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007. Se indica de forma expresa la no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.

Se difiere en el tiempo la integración en la base imponible de las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores de deuda, cuando dicha transmisión se realiza en el ámbito de un grupo de sociedades. Serán deducibles cuando los elementos transmitidos sean dados de baja en la entidad adquirente, sean transmitidos a una entidad tercera o bien la entidad adquirente y/o transmitente dejen de formar parte del grupo.

Se modifica el criterio de imputación en la base imponible de operaciones con pago aplazado en cuanto a que se imputarán por exigibilidad y no por cobro, regulándose específicamente cuando en su caso podrá dotarse deterioro de los importes no cobrados, haciéndose extensivo a cualquier operación.

2.2.- LIMITACION TEMPORAL A LA DEDUCCIÓN DE RENTAS NEGATIVAS INTRAGRUPO

No será posible la deducción de las pérdidas que se generen en las transmisiones intra-grupo de acciones o participaciones, de inmovilizado material, de inversiones no inmobiliarias, de inmovilizado intangible y de valores de deuda.

Si serán deducibles en el periodo en que sean transmitidos a terceros ajenos al grupo. En el caso de transmisión de acciones o participaciones o de establecimientos permanentes, las pérdidas se minorarán en el importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros, salvo que hayan tributado efectivamente al menos en un 10%.

2.3.- LIMITACION TEMPORAL A LA DEDUCCIÓN DE DETERIOROS DE ACTIVOS

IMPORTANTE !!:

No será deducible el deterioro que se pudiera producir la pérdida de valor de los elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluyendo el fondo de comercio, instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda (renta fija).

Obviamente si será deducible en el momento de transmisión o baja de estos elementos patrimoniales.

Se entiende que con las amortizaciones (se incluye una tabla para el inmovilizado material en el articulado) y las depreciaciones sistemáticas (se permite la deducción del precio de los activos intangibles de vida útil indefinida y del fondo de comercio).

Si serán deducibles las dotaciones por deterioro de créditos, con algunas condiciones y límites, así como el de las existencias.

2.4.- DOTACIONES POR DETERIORO DE LOS CRÉDITOS U OTROS ACTIVOS DERIVADOS DE LAS POSIBLES INSOLVENCIAS DE DEUDORES.

Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivados de las posibles insolvencias de deudores así como los correspondientes a dotaciones o aportaciones a

sistemas de previsión social, que hayan generado activos por impuestos diferidos (DTA), se integrarán en la base imponible con el límite del 60% de la base imponible previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas.

2.5.- AMORTIZACIONES

Se simplifica la tabla de amortización del inmovilizado material (DT 13ª). Se recogen los criterios de aplicación de las nuevas tablas de amortización para los elementos adquiridos con anterioridad a 31 de Enero de 2015.

Respecto al inmovilizado intangible con vida útil definida, se amortizará atendiendo a la duración de la misma – en la actualidad el plazo de amortización fiscal es de 10 años, permitiendo a los elementos con vida útil inferior a 10 años la amortización en función de la misma-. Se eliminan los requisitos para la deducción, la adquisición de estos elementos a título oneroso, y que la adquisición no se haya realizado a otra entidad del mismo grupo de sociedades.

Respecto al activo intangible de vida útil indefinida, así como el fondo de comercio, será deducible el precio de adquisición, en un plazo de 20 años (límite anual máximo del 5%). No está condicionada a su imputación contable en la cuenta de PyG, y asimismo se eliminan los mismos requisitos en la adquisición de estos elementos, que para los de vida útil definida. Y asimismo se elimina el requisito que se haya dotado una reserva indisponible de al menos el importe deducible.

Se establece un régimen transitorio aplicable exclusivamente para el período impositivo 2015, respecto de la amortización del fondo de comercio (financiero, de fusión o adquirido a terceros) con el límite del 1% de su importe y del 2% para la amortización del inmovilizado intangible de vida útil indefinida, para este mismo período.

Se mantiene la libertad de amortización para los elementos vinculados a la actividad de I+D+i y se incorpora un nuevo supuesto de libertad de amortización para elementos

del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 €, hasta el límite de 25.000 € por ejercicio.

Para los ejercicios impositivos iniciados en el ejercicio 2015, se mantiene el régimen transitorio establecido respecto de la libertad de amortización de elementos nuevos del activo material fijo (libertad de amortización con mantenimiento de empleo y libertad de amortización sin la condición de mantenimiento de plantilla). Para los períodos iniciados en 2016, podrá seguirse aplicando la libertad de amortización por dichas inversiones sin las limitaciones del régimen transitorio del 40% y 20% respectivamente.

2.6.- DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS

Se mantiene en términos parecidos "la regla del 30%" existente en la actual normativa respecto de la deducibilidad de los gastos financieros (exigiendo una inversión mínima para el cómputo de los dividendos recibidos como "beneficio operativo" de 50 millones de euros, en lugar de los 6 exigidos en la actualidad, cuando la participación es inferior al 5%).

La no deducibilidad de la retribución de los fondos propios alcanzará a todos aquellos que tengan tal naturaleza desde un punto de vista mercantil, con independencia de su tratamiento contable (p.ej.: acciones sin voto o acciones rescatables).

Se incluyen ahora en esta categoría a los préstamos participativos otorgados por entidades del mismo grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

Por consiguiente no serán deducibles los rendimientos de los préstamos participativos que tengan la consideración de retribución de los fondos propios.

La limitación de esa deducibilidad de los rendimientos de los préstamos participativos, no será de aplicación para los préstamos otorgados con anterioridad a 20 de Junio de 2014.

Se incorpora asimismo, una restricción en los casos de adquisición de participaciones en otras entidades cuando, con posterioridad, la adquirida es incorporada al grupo fiscal de la adquirente o bien, forma parte de una operación de reestructuración. En estos casos se evita que la actividad adquirida soporte el gasto financiero derivado de su adquisición.

2.7.- OTROS GASTOS DEDUCIBLES

GASTOS POR ATENCIÓN A CLIENTES O PROVEEDORES

Se establece un límite máximo para la deducción de gastos por atenciones a clientes o proveedores del 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio período impositivo.

RETRIBUCION ADMINISTRADORES

La consideración de la retribución de los administradores y sus particularidades y la controversia que ha acarreado estos últimos años han animado al legislador a, parece ser, a establecer mayor seguridad jurídica en establecer una regla para que no se entienda que el desempeño de funciones distintas a las correspondiente al cargo de administrador, serán deducibles, con independencia del carácter mercantil o laboral de su relación. De esa forma se supera la consideración de poder considerar dicha retribución como una “liberalidad”.

Acompañamos a continuación unas explicaciones, que intentan expresar las consideraciones en relación a la naturaleza de la retribución de los administradores, teniendo en cuenta las especificidades propias de las que se consideran funciones de representación y funciones propias como administrador, o ejerciendo funciones con

contratos de alta dirección, de las que se diferencian por ejercer trabajos en el seno de la sociedad:

Situación actual.

Las SSTS de 8 y 13 de noviembre de 2008 se hacen eco, a efectos tributarios, de la llamada "*teoría del vínculo*", en cuya virtud, cuando se simultanean las tareas de administrador y de personal de alta dirección, la relación es únicamente mercantil –que prevalece sobre la laboral-, al entenderse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de administrador. Por tanto, todas las retribuciones percibidas como personal de alta dirección deben entenderse comprendidas dentro de los rendimientos previstos en el art. 17.2.e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, precepto dedicado a la retribución percibida por administradores. Dicha doctrina fue acogida, igualmente, por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), pudiéndose citar, entre otras, la contestación a consulta, de 8 de junio de 2009 (núm. V1343-09).

De esta teoría se deduce que las retribuciones percibidas por el concepto de personal de alta dirección –gerentes, consejeros delegados, etc.- se les aplica el mismo régimen tributario que a las recibidas en concepto de administrador. Ello implica que si las funciones de este último son gratuitas, por disposición estatutaria, también lo debe ser el ejercicio del cargo directivo. Por tanto, si la sociedad paga algo en concepto de retribución de dicho cargo, constituye una liberalidad, no deducible, ex art. 14 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Todo lo anterior debe entenderse sin perjuicio de que el administrador preste otro tipo de servicios para la sociedad, distintos de los de alta dirección. Estos otros servicios no quedan subsumidos en el art. 17.2.e) de la LIRPF, que sólo afecta a las remuneraciones en concepto de administrador y de personal de alta dirección.

En esta materia, debemos acudir a las contestaciones a consultas de la DGT de 18 de julio de 2008 y 2 de febrero de 2009 (núms. V1492-08 y V0179-09). Con arreglo a las

mismas, el desempeño de la función de administrador no guarda ningún tipo de vinculación ni tiene influencia en la otra relación de prestación de servicios que pueda mantener el socio con la sociedad. De esta manera, la condición de administrador no constituye ningún tipo de indicio, ni positivo ni negativo, acerca del carácter laboral de esta segunda relación. Esta dará lugar a rendimientos del trabajo o de actividades económicas en función de que se den o no las notas de ajenidad y dependencia, que se contemplará atendiendo, exclusivamente, a la participación en el capital y a las facultades de organización del trabajo que despliegue.

Recapitulando, caben dos situaciones diferentes. De un lado, puede suceder que una persona que es socio y administrador, ejerza también funciones de alta dirección. En tal caso, si percibe alguna remuneración por este último concepto, la teoría del vínculo las asimila a las que se reciben en concepto de administrador. Si éstas no son deducibles por ser el cargo gratuito, tampoco lo serán las recibidas por desempeñar las funciones directivas de gerente o consejero delegado.

De otro lado, puede ocurrir que, además de ser administrador, el socio de la entidad preste servicios no directivos a la misma. En tal caso, las remuneraciones recibidas por dicho concepto no se asimilan a las de administrador, sino que son absolutamente independientes. Por ello, el problema que se plantea aquí no es el de su deducibilidad, que procede en todo caso, sino el de su calificación como rentas del trabajo o de actividades económicas.

Situación con el Proyecto de Ley.

El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades dota de un mayor margen de seguridad jurídica a las retribuciones percibidas por los administradores. Así su art. 15.e) nos dice que no son deducibles los "*donativos y liberalidades*". Y, a renglón seguido que no "*se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores, por el desempeño de funciones distintas a las correspondientes a su cargo, con independencia del carácter mercantil o laboral que se atribuya a su relación con la entidad*".

Esta previsión hay que ponerla en relación, de un lado, con la letra f) del precepto, que excluye del carácter deducible "*gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico"*. De otro, con el art. 18.2.b) que considera personas o entidades vinculadas, entre otras, *una "entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones".*

De estos preceptos cabe concluir:

- Cualquier retribución que perciba un administrador por el ejercicio de su cargo no prevista en los estatutos no es deducible, ya que es contraria al ordenamiento jurídico.
- Se admite que un administrador pueda percibir de la sociedad una retribución por el ejercicio de funciones distintas de su cargo.
- La retribución por la función de administrador queda al margen de la regla de operaciones vinculadas.

Ahora bien, ¿qué ocurre con las retribuciones por los contratos de alta dirección?, ¿sigue siendo aplicable la llamada "*teoría del vínculo*"? La respuesta la encontramos en la reforma del Texto refundido de la Ley de Sociedades de capital, también en fase de tramitación parlamentaria.

El art. 217.1 nos dice que el "*cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración"* y el art. 249.3 que cuando "*un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre éste y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros …*".

En definitiva, este precepto elimina la "*teoría del vínculo*", siempre que el contrato de alta dirección cumpla con los requisitos del art. 249. Si ello es así la retribución por dicho contrato sería deducible en virtud del art. 15.e) del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades.

GASTOS CON ENTIDADES VINCULADAS Y GASTOS DERIVADOS DE ACTUACIONES CONTRARIAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO

Se establece la no deducibilidad de los gastos con entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente, no generen ingresos o generes ingresos exentos o sometidos a un tipo de gravamen nominal inferior al 10% (caso de operaciones híbridas).

Asimismo se introduce la no deducibilidad de los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

REGLAS DE VALORACIÓN

En los supuestos de transmisión de inmuebles, se eliminan los coeficientes de corrección monetaria.

4.- OPERACIONES VINCULADAS

Se han producido modificaciones significativas en relación a las operaciones vinculadas:

En cuanto al perímetro de vinculación restringe el perímetro de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, quedando en el 25% de participación (actualmente era del 5% o del 1% para sociedades cotizadas). Se recupera el supuesto de vinculación "de hecho", es decir, que existirá vinculación cuando entre dos entidades una de ellas ejerza el poder de decisión sobre la otra. Se elimina asimismo la consideración de vinculación con respecto a la retribución percibida por los consejeros y administradores de sociedades por el ejercicio de sus funciones.

Se simplifica el actual el régimen de documentación para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, no siendo necesaria en relación con determinadas operaciones. Asimismo se eliminan determinados supuestos de obligación de documentación para transmisiones de negocios, valores e intangibles, eliminando la excepción en el caso de que el importe de la contraprestación cuya documentación se exigía no alcanzara los 250.000 €.

En cuanto a la metodología de valoración de las operaciones vinculadas, no se incluye una jerarquía de métodos, y se admite con carácter subsidiario, cualquier método y técnica de valoración de acuerdo con el principio de libre competencia.

En cuanto a la valoración de sociedades profesionales, se introducen reglas específicas de valoración para las operaciones de las sociedades profesionales con sus socios (regla "puerto seguro" pasa del 85% al 75%). Se suprime el requisito de ser empresa de reducida dimensión, a efectos de que el contribuyente considere que el valor convenido coincide con el de mercado en casos de prestación de servicios de un socio profesional a su entidad vinculada.

Regulación específica relativa a las rentas estimadas por operaciones con E.P. en el extranjero, aunque sujeto a lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación.

Se permite el alcance de efectos de acuerdos previos de valoración a períodos impositivos anteriores no prescritos.

Ajuste secundario: Respecto de la recalificación presunta de la diferencia de valor en los supuestos de la vinculación socio o partícipes-entidad (participación en beneficios o aportación a fondos propios), se contempla a partir de 2015 la posibilidad que no se tenga que practicar el ajuste, cuando se proceda a la restitución patrimonial de la diferencia de valor.

Y debe destacarse, el que se estipula respecto de la estanqueidad de valoración realizada conforme a la normativa de los precios de transferencia, en el sentido que deberá afectar de forma exclusiva al Impuesto sobre Sociedades, al IRPF y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Se rechaza la deducibilidad de los gastos con entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal *diferente*, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen inferior al 10% (operaciones híbridas).

Se modifica el régimen sancionador, estableciendo un régimen menos gravoso.

5.- COMPENSACION DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

1.- No se establece ningún límite temporal para su compensación.
2.- Se limita la compensación en un 60% de la base imponible, admitiéndose en todo caso la compensación hasta 1 millón de euros, y previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación.
3.- Se limita la posibilidad del aprovechamiento de la BIN's en los casos en los que se hayan adquirido sociedades con la finalidad de compensar sus BIN's.(es el caso de sociedades inactivas o con una actividad económica parcial).

Asimismo se amplia la prescripción respecto el derecho de la Administración a revisar las bases imponibles negativas a un plazo máximo de 10 años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del Impuesto donde se generaron esas bases imponibles negativas. Una vez transcurrido este plazo el contribuyente deberá acreditar que las BIN's cuya compensación pretenda, resultan procedentes, su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con la acreditación del depósito en el Registro Mercantil.

Para los períodos impositivos iniciados durante el ejercicio 2015, no será de aplicación el límite establecido del 60% de la base imponible previa, aunque para las grandes empresas, la compensación de BIN's de ejercicios anteriores tendrá los siguientes límites:

A) Para entidades cuya cifra de negocios esté entre 20 y 60 M € la compensación estará limitada al 50% de la B.I. previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a dicha compensación
B) Para entidades con un importe de cifra de negocios de, al menos, 60 millones €, la compensación estará limitada al 25% de la B.I. previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a dicha compensación.

6.- EXENCION PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION (NACIONAL E INTERNACIONAL)

6.1.- DIVIDENDOS Y RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES

Una de las novedades más interesantes es el establecimiento de un tratamiento uniforme para los dividendos y plusvalías derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes en territorio español basado en un régimen de exención para participaciones significativas, así se estarían extendiendo las líneas generales del régimen aplicable en la actualidad a las rentas provenientes de participaciones en el exterior (régimen de exención) a las entidades residentes en España.

Para la aplicación de la exención, será necesario que la participación sea de, al menos, un 5% o, alternativamente, tener un valor superior a 20 millones de euros; y que la entidad participada haya estado gravada a un tipo nominal de, al menos, el 10% por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio Impuesto sobre Sociedades, en caso de tratarse participaciones en entidades no residentes. Se considera cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en algún país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, o en su defecto tenga una clausula de intercambio de información.

Debe destacarse que el régimen de exención para evitar la doble imposición, no será aplicable a participaciones inferiores al 5%, que en la actualidad gozan de la deducción establecida en el artículo 30 TRLIS, por el 50% de la cuota íntegra correspondiente a los dividendos o rentas derivadas de la transmisión de la participación.

Se establece asimismo la aplicación del régimen de exención para evitar la doble imposición a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, y también en los casos de fusión, escisión total o parcial, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo, cumpliendo los requisitos establecidos.

Se introducen nuevos supuestos de no aplicación o limitación de la exención, como el caso de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, rentas derivadas de la transmisión de participaciones en una entidad patrimonial o dividendos procedentes de rentas previamente bonificadas.

Respecto a las entidades patrimoniales, se determina la no aplicación de la exención por doble imposición con respecto a aquella parte de la renta derivada de la transmisión de la participación en la entidad patrimonial que no se corresponda con un incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

6.2.- RENTAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO A TRAVÉS DE UN E.P.

No se integrarán en la B.I. del impuesto de las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de E.P., excepto en el caso de su transmisión o del cese de su actividad.

Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un E.P. sito en el extranjero y las rentas derivadas de su transmisión cuando el E.P. haya sido gravado por un impuesto análogo a un tipo nominal de, al menos, un 10%.

Importante !!: debe tenerse en cuenta que las rentas negativas puestas de manifiesto y que deriven de la transmisión de un E.P., su importe se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad que hayan tenido derecho a la exención o a la deducción por doble imposición (art. 21 y 31 respectivamente).

6.3.- DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA E INTERNACIONAL. IMPUESTO SOPORTADO POR EL CONTRIBUYENTE / DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS.

Como similitud al derecho a comprobar las B.I. negativas en un plazo de 10 años, se establece asimismo el derecho de la Administración a comprobar las deducciones por doble imposición que estén pendientes de aplicar a un plazo de 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo que se generó el derecho a su aplicación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, su cuantía, mediante exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, y el correspondiente depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Asimismo el plazo existente de 10 años como límite de compensación se elimina, y podrán practicarse las cantidades pendientes de deducción por insuficiencia de cuota sin límite temporal alguno.

Las deducciones por doble imposición generadas con anterioridad a 2015, pendientes de aplicar, a la entrada en vigor de la nueva Ley, podrán deducirse sin límite temporal, debiendo recalcularse los importes teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que ésta se aplique.

Respecto de las rentas obtenidas en el extranjero y sometidas a gravamen fuera del territorio español, se mantiene la deducción por doble imposición de la menor de dos cantidades: el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, o bien el impuesto que habría correspondido pagar en España si las rentas hubieran sido obtenidas en territorio español. Se considerará como gasto fiscalmente deducible, el exceso del impuesto satisfecho en el extranjero que no pueda ser deducido en la cuota íntegra en función de los límites y siempre que dichas rentas provengan de realización de actividades económicas en el extranjero.

Respecto a los dividendos y participaciones en benficios pagados por una entidad no residente, el contribuyente podrá optar por deducir en la cuota íntegra el impuesto efectivamente pagado por la entidad no residente respecto de los beneficios, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que se incluya en la B.I. del Impto. s/. Sociedades (y ello como alternativa a la exención por doble imposición).

Para la aplicación de esta deducción será necesario cumplir con los requisitos de participación: % participación > 5% o valor de adquisición < a 20 M €, y período de tenencia de participación de, al menos 1 año.

7.- RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

Se sustituye la deducción por reinversión de beneficios, instaurada por la Ley de Emprendedores, con el objetivo de incentivar la reinversión y la capitalización de las sociedades.

Reducción en la base imponible de un 10% del importe del incremento de los fondos propios en la medida que, este incremento (1) se mantenga durante un plazo de 5 años y se dote una reserva por el importe de la reducción, separada e indisponible durante ese período de 5 años.

La reducción no podrá superar el 10% de la base imponible positiva previa a la reducción, a la integración de los ajustes por DTA y a la compensación de bases imponibles negativas. Si hubiera insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los 2 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la del propio ejercicio con el mismo límite.

(1) *Reglas para la determinación del incremento de los fondos propios, que excluye las aportaciones de socios o variaciones por activos diferidos, que conduce a que el incremento de fondos propios provenga de beneficios del ejercicio no distribuidos – como regla general -.*

8.- TIPO DE GRAVAMEN

1.- El tipo general de gravamen general será del 25%.

2.- Las entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas tributarán al 15% durante los dos primeros periodos (salvo que deban tributar a un tipo inferior). No se aplicará este tipo a las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.- Se aplicará un tipo del 20% a las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por los resultados extra-cooperativos (tipo general).

4.- Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general (25%) excepto por los resultados extra-cooperativos (30%).

5.- Las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la explotación, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al 30% (manteniendo así las primeras el tipo aplicable actualmente).

9.- DEDUCCIÓN PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES (DEDUCCIONES CUOTA INTEGRA)

Solo se contemplan deducciones por actividades de I+D+i, incentivos al sector cinematográfico y deducciones por creación de empleo.

En relación con la primera de ellas, se mantienen los tipos pese a la baja el tipo general de gravamen y se incluyen pequeñas modificaciones puntuales respecto de la deducción tal y como está configurada actualmente. Los tipos de deducción serán del 25% de los gastos del período y 42% para el importe que exceda sobre la media. Se eleva de 3 a 5 millones de € el importe de la deducción anticipada.

En relación con la base de deducción, ésta se minorará por el importe global de las subvenciones recibidas para el fomento de estas actividades e imputables como ingreso en el ejercicio.

Se incluye en el concepto de innovación tecnológica las actividades de proyectos de demostración inicial o proyectos piloto con la animación y los videojuegos.

La deducción por inversiones en producciones cinematográficas se fija en un 20% para el primer millón de euros de base de la deducción y en un 18% para el resto, a fin de potenciar el desarrollo de una industria propia.

Se establece igualmente una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español para atraer a España la realización de grandes producciones internacionales.

Desaparece la deducción por reinversión de beneficios que solamente se mantiene a efectos de actividades económicas en el ámbito del IRPF, así como la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Se mantiene la deducción en los términos actualmente vigentes, incluida la correspondiente a los trabajadores con discapacidad.

10.- RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

En la consideración de no contemplar unos tipos impositivos reducidos como los que figuran en la actualidad (desaparece el 25% para los primeros 300.000 € de beneficio).

Sin embargo se establece la posibilidad de reducir la base imponible hasta el 10% con un límite máximo anual de 1 millón de €, por lo que el tipo efectivo de tributación se

sitúa en el 22,5% de tipo de gravamen, con la introducción de la reserva de nivelación de bases imponibles.

Se trata de la reserva de nivelación, de forma que actúa como anticipación en la base imponible del contribuyente del efecto de las bases imponibles negativas que pudieran generarse en los 5 ejercicios siguientes.

Deberá dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio en el que se realice la minoración una reserva indisponible, por el importe de la minoración en la base imponible derivada de esta reserva de nivelación, indisponible durante el período de 5 años.

Las cantidades destinadas a dotar esta reserva no podrán aplicarse, de forma simultánea, al cumplimiento de la reserva de capitalización ni de la reserva para inversiones en Canarias.

11.- RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Respecto de la regulación actual, una de las principales diferencias se centra en el perímetro del grupo de consolidación, en el que se pretende que entren, como regla general, todas las sociedades españolas sobre las que se tenga al menos el 75% de participación y los E.P. en España de las entidades no residentes del Grupo, sin que se vea con el condicionante de su configuración societaria.

Se prevé, asimismo, la integración en el mismo grupo de consolidación fiscal de entidades que tributan al tipo general del impuesto junto a entidades de crédito que tributen a un tipo impositivo diferente, siempre que así se opte para todas ellas. En tal caso el grupo tributará en su conjunto al tipo del 30%.

En cuanto a la determinación de la base imponible del grupo, que se obtiene a partir del sumatorio de las bases imponibles individuales de las entidades y establecimientos permanentes que forman parte del grupo, se incorporan cambios en el sentido de considerar el grupo como una única entidad.

12.- RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN (FUSIÓN, ESCISION, CANJE DE VALORES)

A partir de la reforma fiscal, se configura este régimen como el general para las operaciones de reestructuración, y desaparece, la necesidad de tener que optar por su aplicación, aunque se determina una obligación de carácter genérico de comunicación a la Administración tributaria respecto de las operaciones que aplican el régimen.

En la transmisión de participaciones de origen interno, desaparece como mecanismo para eliminar la doble imposición el régimen de deducibilidad fiscal del fondo de comercio de fusión. Y ello consecuencia necesaria de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones.

13.- MEDIDAS PARA LOS PERÍODOS 2014 Y 2015

Se incluyen algunas medidas que tienen efectos para los ejercicios iniciados en 2014 y en 2015. La nueva Ley establece, en general, sus efectos para 1 de Enero de 2016, y por tanto, con carácter general continuará siendo aplicable hasta esa fecha la normativa actual del IS.

a) Tipos impositivos: para 2015 se establece el tipo del 28%, hasta llegar al tipo general del gravamen del 25%.

b) Para las restantes entidades, seguirán siendo aplicables durante 2015, con carácter general, los tipos en vigor respecto del TRLIS actualmente vigente.

c) Adaptación de las deducciones por doble imposición interna correspondientes a ejercicios anteriores a 1 de Enero de 2015, que se podrán deducir en los ejercicios siguientes, debiendo recalcular su importe teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que se aplique.

d) Con carácter general, es de destacar que durante el período de 2015, continuarán siendo aplicables las medidas excepcionales introducidas con motivo de la crisis económica en ejercicios anteriores. Entre otras destacamos las siguientes:

   1.- Las limitaciones a la aplicación del régimen de libertad de amortización por los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias afectos a la actividad económica, adquiridos hasta el 31 de Marzo de 2012.

2.- Desaparece, desde 1 de Enero de 2015, la deducción fiscal del fondo de comercio financiero, aunque se establece un régimen transitorio permitiendo la deducción respecto de las inversiones realizadas antes de 1 de Enero de 2015 de acuerdo con lo establecido en la normativa en vigor actualmente, manteniéndose para 2015, como se ha indicado, la deducción con un límite máximo de la centésima parte.

3.- Se establece, asimismo, desde 1 de Enero de 2014, que la integración en base imponible de las dotaciones por deterioro o de créditos u otros activos derivados de insolvencias, así como los correspondientes a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferidos, se producirá con el límite del 60% de la B.I. positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas. Para 2015, se establece en su lugar, un límite similar al existente para la compensación de bases imponibles negativas para las grandes empresas.

4.- Se introduce una Disposición transitoria donde se establece un régimen de exención progresiva sobres rentas derivadas de la transmisión de participaciones en sociedades residentes en España, cuya entrada en vigor está prevista para los ejercicios iniciados a partir de 1 de Enero de 2016. Así se establece una exención progresiva sobre esas rentas: 30% en 2015 y del 60% en 2016 sobre la parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Por ello es importante a la finalización de este ejercicio 2014 y durante 2015, tener presente lo siguiente:

a) En el supuesto de estar inmersos en algún proceso de compra-venta de participaciones nacionales, valorar la conveniencia de realizar la operación después de la entrada en vigor de la Reforma a fin de aplicar el régimen de exención.

b) Analizar la participación en entidades residentes, por la tributación del posible reparto de dividendos, dado que a partir del ejercicio 2015 las participaciones inferiores al 5% no darán derecho a eliminación alguna de la doble imposición, por lo que deberían adoptarse medidas para minimizar dicho efecto, bien adquiriendo un mayor porcentaje de participación o, caso de que esta opción no sea viable, realizar un reparto de dividendos en el propio ejercicio 2014.

c) En cuanto a las participaciones en entidades no residentes, ya no es suficiente para aplicar la exención que la participada resida en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición

internacional, por cuanto se exige la existencia de tributación nominal por un impuesto extranjero en al menos un 10%.

d) Asimismo, tanto para entidades residentes como no residentes, las participadas no deben realizar actividades de meras holding, por lo que deberían revisarse las actividades de las mismas a fin de no caer en el supuesto de gestión mobiliario e inmobiliario previsto en el Impuesto sobre Patrimonio.

e) Se introduce una Disposición transitoria donde se establece un régimen de exención progresiva sobres rentas derivadas de la transmisión de participaciones en sociedades residentes en España, cuya entrada en vigor está prevista para los ejercicios iniciados a partir de 1 de Enero de 2016. Así se establece una exención progresiva sobre esas rentas: 30% en 2015 y del 60% en 2016 sobre la parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Por ello es importante a la finalización de este ejercicio 2014 y durante 2015, tener presente lo siguiente:

f) Régimen de consolidación fiscal: las nuevas reglas respecto de la configuración del grupo fiscal previstas en la reforma, serán aplicables en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de Enero de 2015. Podrán formar parte, por tanto, del grupo ya a partir de ese ejercicio entidades que con la normativa actual no podían hacerlo.

5.- Con efectos para el período 2015, se introducen las siguientes modificaciones en el régimen de las entidades sin fines lucrativos a las que resulta de aplicación la normativa de la Ley 49/2002:

a) se incrementa el porcentaje de deducción aplicable por las personas físicas, del 25% al 27,5%. A partir de 2016 será del 30%.

b) se estimula la fidelización de las donaciones, realizadas tanto para personas físicas como jurídicas. Durante 2015, las personas físicas podrán aplicar una deducción del 50% respecto de los primeros 150 € que sean objeto de donación, y un 32,5% por el exceso, siempre que se hayan efectuado donativos a la misma entidad en los últimos tres años. A partir de 2016 los porcentajes serán del 75% y del 35%, respectivamente.

c) las donaciones fidelizadas durante un mínimo de 3 años, realizadas por las personas jurídicas, tendrán derecho a una deducción del 37,50%. A partir de 2016 el porcentaje será del 40%.

ANÁLISI DE LA REFORMA DEL IMPOST SOBRE SOCIETATS

Text preparat per José M. Lizanda i Josep Sotelo Reforma_Fiscal_IS_2015_-_I_(24-11-14).pdf