

**ACCID**

Associació  
Catalana de  
Comptabilitat i  
Direcció

**DOCUMENTS ELABORATS PER LA**

**COMISSIÓ DE**

**COMPTABILITAT I FISCALITAT**

**DURANT L'EXERCICI**

**2015-2016**



## Índex

MEMBRES DE LA COMISSIÓ .....	5
CALENDARI DE REUNIONS .....	5
COMENTARI I DISCUSSIÓ DE CONSULTES .....	7
BOICAC 98 (juny-2014). Consulta 5.                    Programes de fidelització amb vals regal i punts .....	8
BOICAC 96 (desembre-2013). Consulta 2.            Condonació per la filial de crèdit a la dominant .....	10
BOICAC 96 (desembre-2013). Consulta 1.            Cost d'un terreny amb dret de superfície .....	12
BOICAC 94 (juny-2013). Consulta 8.                  Regularización de situaciones irregulares .....	14
BOICAC 96 (desembre-2013). Consulta 4.            Contractes de serveis energètics .....	16
BOICAC 98 (juny-2014). Consulta 3.                  Arrendament operatiu .....	18
BOICAC 99 (setembre-2014). Consulta 1.            Adquisición de un inmueble con condiciones .....	20
BOICAC 99 (setembre-2014). Consulta 7.            Indemnización por litigio sobre inmueble .....	21
BOICAC 97 (març-2014). Consulta 2.                 Pagos a empleados con instrumentos de patrimonio de la dominante .....	24
BOICAC 97 (març-2014). Consulta 3.                 Comptabilització d'un equity swap .....	27
BOICAC 97 (març-2014). Consulta 8.                 Cobertura de flux operatiu de caixa amb un swap d'inflació .....	30
BOICAC 100 (desembre-2014). Consulta 2.            Cessió gratuïta de actius lligats a una venda de mercaderies .....	34
BOICAC 100 (desembre-2014). Consulta 3.            Obligació de consolidar si es deixa de cotitzar .....	37
BOICAC 101 (març-2015). Consulta 1.                Operació financera per venda amb pacte de recompra .....	40
BOICAC 100 (desembre-2014). Consulta 5.            Tractament d'alguns actius financers al PGC-pimes .....	44
BOICAC 102 (juny-2015). Consulta 1.                Definició de algunes partides en l'àmbit concursal .....	45
BOICAC 102 (juny-2015). Consulta 2.                Data d'efectes comptables en una fusió .....	46
BOICAC 102 (juny-2015). Consulta 4.                Segregació de branca d'activitat amb adquisició de control .....	47
BOICAC 102 (juny-2015). Consulta 5.                Pèrdues a computar en reducció de capital o dissolució .....	49
BOICAC 100 (desembre-2014). Consulta 1.            Aplicació de nous paràmetres per comptes anyals abreujats .....	50
BOICAC 100 (desembre-2014). Consulta 4.            Correccions valoratives en inversions financeres d'una fundació .....	53
BOICAC 100 (desembre-2014). Consulta 6.            Comptabilització de llegats no reintegrables en una ESFL .....	55
BOICAC 101 (març-2015). Consulta 4.                Efectes comptables de la reducció de tipus impositius .....	60
BOICAC 102 (juny-2015). Consulta 6.                Conveni de creditors en un procediment concursal .....	61
BOICAC 101 (març-2015). Consulta 2.                Cessió de terreny a canvi de reserva d'aprofitament .....	63
BOICAC 104 (desembre-2015). Consulta 3.            Substitució de components d'una maquinaria en garantia .....	66
BOICAC 105 (març-2016). Consulta 4.                Ingressos d'un immobilitzat durant el període de prova .....	68
BOICAC 104 (desembre-2015). Consulta 1.            Establiment permanent a l'estranger .....	69
ALTRES DOCUMENTS DE LA COMISSIÓ .....	71
Comentarios a la nueva ley del impuesto sobre sociedades y al reglamento del impuesto sobre sociedades .....	72
La dificultat d'aplicar normes per a la millora de càrregues administratives i fiscals en un ambient poc "business friendly" .....	76
Comptabilització de l'impost sobre beneficis: Resolució de l'ICAC de 9 de febrer de 2016 .....	80
Presentació IV Jornada Comptabilitat i Direcció Lleida 2016. La conservació de la documentació comptable a efectes fiscals .....	83
Presentació VI Congrés ACCID, Universitat Abat Oliva CEU Barcelona 2015. Impuestos, Comptabilitat i Empresa: ...uns dies després de la reforma fiscal .....	87



## MEMBRES DE LA COMISSIÓ

A data de tancament de 2016, els membres de la Comissió són els següents

Balaguer, Josep C.	Lizanda Cuevas, José Manuel
Baqués, Jordi	Madrid, Anna Maria
Bru, Antoni	Muñoz i Lluch, Andreu
Casals Potrony, Joan	Noguera i Amiel, Josep Maria
Coll Capellan, Ma. del Carme	Osés Garcia, Xavier
Constans, Anselm	Palet Vilajoana, Gemma
Doce, Santiago	Palos, Domingo
Eixarch, Marcel·lí	Pallarès, Joaquim
Galipienso, José Luís	Ramírez Sánchez, Carlos
García Martin, Josep M.	Rodríguez García, Ferran
García Pons, Martí	Sans Villalonga, Miquel
Gómez Valls, Francesc	Sotelo Lopez, Juan José
Guerra Martínez, Fco. Javier	Torras, Josep
Izquierdo Martín, Deogracias	Vidal Wagner, Guillermo

A la sessió que va tenir lloc el 07 de març de 2016 es va aprovar la incorporació de Na Anna Maria Madrid

## CALENDARI DE REUNIONS

2014-2015	2015-2016	2016-2017
06/10/2014	05/10/2015	10/10/2016
	23/11/2015	21/11/2016
19/01/2015	25/01/2016	12/02/2018
09/03/2015	07/03/2016	13/03/2017
20/04/2015	25/04/2016	24/04/2017
15/06/2015	13/06/2016	12/06/2017



## COMENTARI I DISCUSSIÓ DE CONSULTES

- Si no s'indica el contrari, les 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)

## **BOICAC 98 (juny-2014). Consulta 5. Programes de fidelització amb vals regal i punts**

**Ponent: Santiago Doce**

[enlace al texto de la consulta](#)

### **Plantejament de la consulta**

La consulta fa referència al tractament comptable dels programes de fidelització basats en la entrega de vals regals o punts bescanviables en futures operacions.

Al marge del tractament comptable, aquestes pràctiques comercials donen lloc a una complexa fiscalitat indirecta.

### **Resposta**

Sobre la base de la norma de registre i valoració 14ª del PGC, l'ICAC s'aproxima a la qüestió matisant que quan un acord recull un conjunt de prestacions, com succeeix en aquest cas, com a pas previ l'empresa ha d'analitzar les obligacions que adquireix amb els seus clients.

Explicita que hi han dos lliuraments, el present i el futur, i que per tant s'haurà d'assignar l'import de la contraprestació rebuda en proporció al valor raonable dels béns lliurats o els serveis prestats per reconèixer els ingressos d'acord amb les normes de registre i valoració que els hi puguin ser aplicables.

Així, en aquest cas, es dona que els vals regal/punts bescanviables que l'empresa entrega en efectuar la venda del producte són per al client el mitjà de pagament de l'entrega del bé o la prestació del servei que es produirà en un futur. Això dona lloc al naixement d'un passiu en el moment inicial que es donarà de baixa quan el client faci ús del mateix i l'empresa compleixi amb la seva obligació.

Si els contractes contenen de manera implícita acords u obligacions a executar en diferents moments, l'empresa ha d'assignar l'import de la contraprestació rebuda en proporció al valor raonable de les diferents obligacions (entrega present d'un bé i l'acceptació del val regal com a document de pagament, en cas de la futura entrega de béns o prestacions de serveis).

Tanmateix, l'empresa ha de reconèixer el passiu adient en la mesura en que d'acord amb les normes de registre i valoració aplicables a les entregues de béns i les prestacions de serveis no es donessin els requisits per a comptabilitzar l'ingrés corresponent.

Adicionalment, si el venciment de l'obligació de compliment que es difereix es igual o inferior l'any i l'efecte financer no és rellevant, en la valoració del passiu no es tindrà que considerar cap tipus de descompte.

### **Altres referències normatives**

Fiscalment, respecte al tractament en IVA, la DGT en diverses consultes (per exemple V2470-14) considera:

- El descompte que suposa el val regal s'ha de entendre efectivament concedit quan es bescanviï aquest en el moment de la compra futura del bé o servei.

- El descompte té aquesta consideració respecte de la venda inicial de la qual porta causa.
- El descompte o val regal s'ha d'entendre IVA inclòs.
- L'empresa podrà minorar la base imposable de les vendes realitzades i per les quals el client va obtenir el val regal, treien la quota de l'IVA inclosa en el val regal.
- Només es pot modificar dita base imposable si s'ha produït efectivament la utilització del val regal.
- La modificació de la base imposable es fa mitjançant una factura rectificativa que s'expedirà sense donar còpia al client.
- Si el client és empresari o professional, es podrà deduir l'import resultant de minorar el impost meritat en la primera entrega en l'import de l'impost corresponent a la base imposable del descompte obtingut en el bescanvi del val regal.

#### Exemples de comptabilització

Es venen mercaderies per valor de 100 sense IVA i es dona un val regal per a futures compres a realitzar en un període d'un mes per valor de 10. En el moment de la venda es comptabilitzarà

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
430	Clients	121	
700	Vendes mercaderies		100
477	Hisenda Pública IVA repercutit		21
707 <sup>1</sup>	Descomptes per vals a bescanviar	8,26	
438	Val emesos a bescanviar		8,26

En el moment d'aplicar el val regal i per la regularització de l'IVA

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
438	Val emesos a bescanviar	10	
700	Vendes mercaderies		8,26
477	Hisenda Pública IVA repercutit		1,74
477	Hisenda Pública IVA repercutit	1,74	
438	Val emesos a bescanviar		1,74

<sup>1</sup> Tant el compte 707 com el 438 utilitzat a la partida següent són propostes, doncs en el text del PGC no hi ha cap referència a aquest tipus d'operacions

## **BOICAC 96 (desembre-2013). Consulta 2. Condonació per la filial de crèdit a la dominant**

**Ponent: Josep Torras**

[enllaç al  
text de la  
consulta](#)

### **Plantejament de la consulta**

Sobre el tractament comptable de la condonació d'un crèdit atorgat per una societat dependent, al cent per cent, a la societat dominant com ingrés o recuperació de la inversió.

A la consulta número 4 del BOICAC 79, de setembre de 2009, l'ICAC assenyala que una condonació realitzada en favor de la societat dominant per una de les seves societats dependents té la consideració de distribució de fons propis:

- La dependent donarà de baixa el dret de crèdit contra reserves.
- La dominant cancel·larà el deute amb abonament a un compte representatiu del fons econòmic de l'operació, que podrà ser, en funció de l'evolució dels fons propis de la societat des de la data d'adquisició:
  - Ingrés financer, derivat de la distribució d'un resultat.
  - La recuperació de part de la seva inversió en la societat.

Ara la consulta se centra en determinar quin tractament ha d'aplicar la societat dominant que va constituir una societat dependent per mitjà de l'aportació una branca d'activitat a valor comptable, que la dependent va registrar contra capital i prima d'emissió. La filial, acollida al règim especial de lloguer d'habitatges de l'IS, ha estat repartint dividendes i ha constituït una reserva voluntària "reserva voluntària procedent de beneficis bonificats".

### **Resposta**

Precisió prèvia: prevalença del fons econòmic i jurídic en el registre de les operacions. Màxima cautela en l'anàlisi de les operacions intragrup donada l'absència d'interessos contraposats.

Sobre la base de la precisió anterior, l'ICAC mostra la seva preferència per el reconeixement d'un ingrés en la societat dominant sempre que existeixin resultats acumulats en la societat dependent per un import equivalent al del crèdit condonat que hagin estat generats durant el temps de tinença de la participació en la filial per la societat dominant.

Amb independència de que, societàriament, la dependent hagi utilitzat la seva reserva per resultats d'exercicis anteriors per donar de baixa el dret de crèdit condonat.

L'ICAC arriba a aquesta conclusió fent una interpretació a "sensu contrario" del que es disposa en l'apartat 2.8 de la NRV 9ª:

"(...) si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión."

**Altres referències normatives**

La normativa de l'IS no estableix una regulació específica per les operacions de condonació de drets de crèdit entre empreses d'un mateix grup de societats. Per tant, l'impacte fiscal d'aquestes operacions dependrà del seu tractament comptable.

Així, l'entitat dominant tindrà:

- a) Un ingrés per dividendes, sense perjudici que li sigui d'aplicació el règim de deducció/exempció que correspongui.
- b) bé, la recuperació del valor de la seva inversió a la filial.

I l'entitat dependent reduirà les reserves a efectes comptables i fiscals. No es generarà, per tant, cap despesa comptable o fiscal.

La DGT avala aquesta conclusió a la seva consulta vinculant V0212-14, de 29 de gener.

A més, la DGT diu que pel Principi d'Especialitat: preval l'aplicació de l'article 15 TRLIS (actual article 17 Llei 27/2014), que disposa la valoració a mercat obligatòria dels elements patrimonials adquirits o transmesos a títol lucratiu, sobre l'article 16 TRLIS (actual article 18), per lo que no seran d'aplicació les obligacions de documentació.

## **BOICAC 96 (desembre-2013). Consulta 1. Cost d'un terreny amb dret de superfície**

**Ponent: Deogracias Izquierdo**

[enllaç al text de la consulta](#)

### **Plantejament de la consulta**

Sobre el tractament comptable dels costos d'urbanització d'un terreny sobre el que hi ha constituït un dret de superfície.

Fa la consulta l'empresa propietària del terreny, la qual ha constituït, per un període de 40 anys, un dret de superfície a favor de l'entitat superficiària, que hi vol construir un hotel.

Termes econòmics de l'acord:

- L'entitat consultant haurà de suportar les despeses de desenvolupament urbanístic del terreny (apart, està clar, de la renúncia al dret d'ús del terreny durant el període)
- L'entitat superficiària, en contrapartida, haurà de:
  - Satisfer un cànon mensual (revisable) durant el període de cessió
  - Revertir, al final del període, la propietat de la construcció a favor de l'entitat propietària (no s'indica en quines condicions)

Tot i que l'enunciat de la Consulta fa esment, només, al tractament comptable dels costos d'urbanització, l'ICAC estén la resposta també als ingressos per a l'entitat propietària

### **Resposta**

La norma bàsica de referència és la NRV 4 sobre inversions immobiliàries. Com que són d'aplicació a les inversions immobiliàries els mateixos criteris d'enregistrament i valoració que els aplicats a l'immobilitzat material, l'ICAC cita també com a referent normatiu la NRV 3 "Normes particulars sobre l'immobilitzat material", concretament, la norma 3(a) sobre solars sense edificar. Fa esment també a la Resolució de l'ICAC sobre l'immobilitzat material i les inversions immobiliàries d'1/3/2013.

L'ICAC constata que la norma esmentada no ha variat fonamentalment respecte al que s'establia al PGC 1990. Per tant, segueix tenint vigència la Consulta 2 del BOICAC 16 (Gastos de urbanización de un polígono industrial realizados por una empresa instalada con anterioridad a la urbanización del polígono) i la Consulta 6 del BOICAC 40 (Constitución de un derecho de superficie por parte de la sociedad propietaria de un terreno).

Els tractaments alternatius a la consideració de la inversió com a inversió immobiliària serien:

- Immobilitzat material, si es destinés a ús propi (no és el cas)
- Existències, si es construís per a la seva venda en el curs ordinari de les activitats de l'empresa (tampoc no és el cas)

El fons econòmic de la transacció respon a la definició d'inversió immobiliària: destinada a l'obtenció de rendes, en el context d'un contracte assimilable a un lloguer operatiu

Donat que la inversió recau sobre un terreny no construït, els criteris d'activació i amortització són els indicats per als terrenys a les normes citades. En principi, en no tenir un vida limitada, el valor dels terrenys no s'amortitza.

Les despeses d'urbanització es consideraran dintre d'inversions immobiliàries com a major valor del terreny (lògicament fins al límit del seu valor recuperable), atenent el que diu la Norma 2ª, apartat 3c) de la Resolució de l'ICAC abans esmentada:

“En particular, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del mismo si los costes en los que incurre la empresa cumplen alguno de los requisitos recogidos en la letra a), incluso con anterioridad al momento en que se inicien las actuaciones”.

El canon variable originarà el reconeixement d'un ingrés anual de conformitat amb el principi de meritació

Adicionalmente, en la medida que el inmueble construido en el terreno por cuenta de la sociedad superficiaria constituye una contraprestación más de la operación, la empresa deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo (derecho de crédito a recibir el inmueble) y el correspondiente ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero, sin perjuicio de la posible aplicación del principio de importancia relativa

A tal efecto, salvo mejor evidencia de lo contrario, el importe que debería lucir en el activo de la empresa propietaria del terreno al finalizar el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo. En su caso, al cierre de cada ejercicio se deberán efectuar las correcciones valorativas necesarias.

El citado activo se presentará en el epígrafe “Deudores comerciales no corrientes”.

### **Anàlisi**

Durant la reunió del 19/1/2015 es va comentar si el saldo deutor corresponent a l'obtenció per part del propietari del terreny de la propietat de la construcció s'havia de reconèixer inicialment per l'import brut, contra un compte de periodificació passiu per la part no meritada, o bé si s'havia d'anar reconeixent progressivament a mesura que s'anés meritant l'ingrés.

Es va concloure que l'única alternativa correcta és la segona, ja que es tracta d'un dret sobre tercers, i seria incorrecte registrar al balanç un import encara no meritat (encara no degut)

## **BOICAC 94 (juny-2013). Consulta 8. Regularización de situaciones irregulares**

**Ponent: Josep Sotelo**

enlace al  
texto de la  
consulta

### **Planteamiento de la consulta**

El ICAC analiza la contabilización de la regularización de la situación tributaria de una sociedad mercantil aprovechando la ocasión brindada por la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012. Las irregularidades cometidas por dicha entidad eran concretamente las siguientes:

- a) Existencia de un bien inmueble registrado en el balance el 31/12/08 por un valor de adquisición inferior al precio realmente satisfecho.
- b) Un ingreso no registrado en el año 2008 que se corresponde con la concesión de un préstamo a una empresa vinculada.

El ICAC acude a la NRV 22ª (Cambios de criterios contables, errores y estimaciones contables), llegando a la conclusión de que lo que debe hacer la entidad es subsanar los errores cometidos, de tal forma que en el ejercicio en que se efectúa la corrección (entendiéndose que el 2012), el importe por el que aparezcan registrados los activos, pasivos y cuentas de patrimonio neto coincida con el que habría resultado de su correcta contabilización desde el inicio, llevando el ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos directamente a reservas.

En cuanto al pago de la cuota resultante del Modelo 750 (10% de las rentas no declaradas oportunamente y materializadas en bienes o derechos), considera que debe contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio como un gasto por impuesto corriente (cta. 6300).

En mi opinión, la respuesta es excesivamente lacónica para abordar un asunto tan complejo y sin apenas precedentes en nuestro ordenamiento, ya que el ICAC, entre otros, no aclara los siguientes aspectos:

1º) Cuando dice que “El ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, se contabilizará en una partida de reservas”, ¿se está refiriendo exclusivamente al mayor valor pagado por el bien inmueble y al valor nominal del préstamo concedido a una empresa vinculada o también a la amortización del bien inmueble y el eventual deterioro de ambos?

2º) No parece tan evidente que un gasto por el impuesto sobre sociedades claramente devengado en ejercicios anteriores al 2012 deba contabilizarse como gasto por impuesto corriente en éste, cuando precisamente las rentas que pretende gravar manifestadas en el aumento del valor contable de un bien inmueble y en el alta en el activo de un préstamo a una empresa vinculada han sido registradas directamente en reservas, en otras palabras, que si consideramos que la contabilización de dichos elementos del activo fue en su momento errónea, probablemente, aunque sólo sea por coherencia, la carga fiscal asociada a dicha corrección debería registrarse igualmente en la misma cuenta de reservas utilizada para las rentas inicialmente ocultadas, ya que no parece lógico cargar el gasto por el impuesto en el propio ejercicio económico en el que tiene lugar la regularización, mientras que las rentas inicialmente ocultadas han sido imputadas a los ejercicios de su generación, cuyo resultado se hallará, de una u otra forma, dentro del patrimonio neto.

Además, aunque no tiene porqué ser objeto de comentario por parte del ICAC, el apartado 7 de la Disposición adicional primera introduce tres cautelas fiscales en relación con los bienes y derechos en los cuales se habían materializado las rentas inicialmente ocultadas, que pueden llegar a tener una gran trascendencia fiscal, a saber:

1. Si el elemento “aflorado” tiene un valor de adquisición superior al valor de mercado en la fecha de presentación del Modelo 750, las eventuales pérdida futuras derivadas de su transmisión sólo serán deducibles en el importe que exceda de dicha diferencia. Huelga decir que esta cautela legal obliga a determinar el valor de mercado de todos los bienes y derechos “aflorados” en la fecha de presentación del Modelo 750.
2. No son deducibles las pérdidas por deterioro ni las amortizaciones correspondientes a los bienes y derechos “aflorados”, así como tampoco las pérdidas derivadas de su transmisión a personas o entidades vinculadas.
3. Los bienes y derechos parcialmente financiados con rentas inicialmente ocultadas, mantendrán a efectos fiscales el valor que tuvieran previamente a la presentación de la declaración tributaria especial.

Huelga decir que estas excepciones fiscales darán lugar a diferencias temporarias de incierto momento de reversión, así como a los oportunos pasivos por impuestos diferidos.

## **BOICAC 96 (desembre-2013). Consulta 4. Contractes de serveis energètics**

**Ponent: Ferran Rodríguez**

[enllaç al  
text de la  
consulta](#)

### **Plantejament de la Consulta**

La consulta fa referència al tractament comptable dels contractes de serveis energètics (SE) per part d'una Empresa de Serveis Energètics (ESE). L'ICAC comença per definir aquests dos conceptes (SE i ESE) d'acord amb el RDL 6/2010, de 9/4. Així, segons aquesta norma:

“Se entiende por empresa de servicios energéticos a los efectos de este real decreto-ley aquella persona física o jurídica que pueda proporcionar servicios energéticos, en la forma definida en el párrafo siguiente, en las instalaciones o locales de un usuario y afronte cierto grado de riesgo económico al hacerlo. Todo ello, siempre que el pago de los servicios prestados se base, ya sea en parte o totalmente, en la obtención de ahorros de energía por introducción de mejoras de la eficiencia energética y en el cumplimiento de los demás requisitos de rendimiento convenidos.

El servicio energético prestado por la empresa de servicios energéticos consistirá en un conjunto de prestaciones incluyendo la realización de inversiones inmateriales, de obras o de suministros necesarios para optimizar la calidad y la reducción de los costes energéticos. Esta actuación podrá comprender además de la construcción, instalación o transformación de obras, equipos y sistemas, su mantenimiento, actualización o renovación, su explotación o su gestión derivados de la incorporación de tecnologías eficientes. El servicio energético así definido deberá prestarse basándose en un contrato que deberá llevar asociado un ahorro de energía verificable, medible o estimable (...)”

La consulta planteja si aquest tipus de contractes suposen un acord de prestació de serveis, o bé inclou diversos acords d'arrendaments d'elements d'immobilitzat en els quals l'ESE actua com arrendadora i el client com arrendatària.

I també, si s'escau, la qualificació que caldria donar a aquests hipotètics contractes d'arrendament com a financers o operatius d'acord amb el contingut de la NRV 8a del PGC.

### **Resposta**

L'ICAC comença recordant que les NRV sempre s'han d'interpretar considerant la prevalença del fons econòmic de les transaccions sobre la forma jurídica que se li doni a aquestes.

També deixa clar que “es necesario un análisis de todos los antecedentes y circunstancias de cada caso concreto, sin que en la presente contestación se pueda dar respuesta al régimen contable que corresponde aplicar a todos los contratos de servicios energéticos”.

A partir d'aquí l'ICAC analitza el cas plantejat amb les dades concretes de la consulta tot afirmant, amb bona lògica, que és possible que en un mateix acord existeixin un conjunt de prestacions i que, per tant, cal analitzar les diferents obligacions contractuals que assumeix l'ESE amb els seus clients per decidir si hi ha dos “objectes contractuals”:

- Actius cedits, i

- Serveis d'exploració en sentit estricte.

En aquest cas, segons l'ICAC, caldrà assignar l'import de la contraprestació rebuda per l'ESE dels seus clients en proporció al valor raonable relatiu dels elements lliurats i dels serveis prestats d'acord amb la NRV 14a "Ingressos per vendes i prestacions de serveis" del PGC que indica, entre altres qüestions, que: "Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos..."

Per tant, la qüestió rau en determinar si els contractes de SE contenen, o no, un o més acords d'arrendament implícits i, si és el cas, decidir si s'han de qualificar com financers o operatius d'acord amb el contingut de la NRV 8a del PGC, o sigui, si s'han transferit substancialment o no tots els riscos i beneficis inherents a la propietat dels elements cedits.

També recorda l'ICAC, per ser important en el context de la consulta en qüestió, el fet recollit a la pròpia NRV 8a, que un contracte d'arrendament ha de tenir per objecte un actiu determinat o identificable i identificat explícitament al contracte i, per tant, l'arrendador no pot lliurar una quantitat determinada qualsevol de bens o serveis inconcrets i indeterminats.

Finalment l'ICAC recorda que per tal que existeixi arrendament cal que existeixi la cessió del dret d'ús de l'actiu durant un període de temps determinat transferint al client el dret a controlar l'ús i l'exploració d'aquest actiu.

En forma de conclusió final l'ICAC estableix salomònicament que: "A la vista de estos antecedentes, en función de las estipulaciones acordadas en cada supuesto, los contratos de servicios energéticos se contabilizarán como contratos de servicios en sentido estricto, o por el contrario, además de un contrato de servicios podrán incluir uno o varios acuerdos de arrendamiento implícitos que será preciso calificar para otorgarles el adecuado tratamiento contable. "

En definitiva, que cal analitzar el contingut concret de cada contracte de SE per establir si únicament hi ha una prestació de servei o, a més, s'inclou l'arrendament (que caldrà qualificar com financer o operatiu d'acord amb les clàusules específiques del contracte) de determinats elements d'actiu que hauran de servir pels objectius concrets dels serveis prestats que, sintèticament, hauran de suposar la millora de l'eficiència energètica del client i el consegüent estalvi en el consum d'energia.

## **BOICAC 98 (juny-2014). Consulta 3. Arrendament operatiu**

**Ponent: Ferran Rodríguez**

enllaç al  
text de la  
consulta

### **Plantejament de la Consulta**

La consulta fa referència al tractament comptable d'una factura en un determinat contracte d'arrendament qualificat com operatiu. En aquest sentit, la factura inclou imports força normals o habituals corresponents a

- L'arrendament d'un mòdul d'oficina;
- Despeses satisfetes a compte del consum elèctric i la regularització del referit consum;
- IVA, i
- Retenció de l'arrendador.

### **Resposta**

L'ICAC indica, inicialment i amb bona lògica, que l'entitat consultant haurà d'enregistrar les despeses d'acord amb llur naturalesa segons que indica el Marc Conceptual.

Amb posterioritat però, fa referència als altres conceptes diferents de les despeses que s'inclouen a la factura. D'acord amb el contingut de la NRV 8a del PGC i segons indica l'ICAC,

“...los desembolsos derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo se contabilizarán como un gasto del ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se devenguen.”

Per tant, tot i que l'ICAC no es pronuncia, el compte a utilitzar hauria de ser el 621 “Arrendaments i cànons” i la part de la factura corresponent a la despesa per arrendament s'ha de reconèixer en funció del corrent real del servei incorregut.

Quant a les despeses satisfetes i la seva regularització s'hauran d'enregistrar, d'acord amb el fons econòmic de l'operació i tractant-se de despeses que ha de satisfer l'arrendatari tot i que hagin estat pagades inicialment per l'arrendador, d'acord amb la seva naturalesa i, per tant, entenem, com consum energètic al compte 628 “Subministraments”

Com hem indicat, l'ICAC tracta també els altres conceptes. Pel que Fa l'IVA remet a la NRV 12a del PGC tot indicant que, en el cas que l'IVA inclòs a la factura no sigui fiscalment deduïble, haurà de formar part del preu d'adquisició, en aquest cas, dels serveis facturats. Si és deduïble, caldrà enregistrar-lo al compte previst al PGC (aquí sí que l'ICAC indica el compte) 472 “Hisenda pública, IVA suportat” quin moviment és descrit a la cinquena part del PGC i que, recordem, fins que no es liquidi periòdicament l'impost, suposarà un actiu per l'empresa.

Finalment, pel que fa a la retenció practicada a l'arrendador suposarà un passiu per l'arrendatari i s'haurà d'enregistrar amb abonament al compte 4751 “Hisenda pública creditora per retencions practicades”.

L'ICAC també recorda el caràcter no estrictament vinculant dels comptes i els seus moviments inclosos a la quarta i cinquena parts del PGC llevat que continguin criteris d'enregistrament o valoració

En aquest cas, com a conclusió entenem que només cal oferir un esquema del corresponent assentament pels conceptes de la factura en qüestió que seria

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
621	Arrendaments i cànon	Xxx	
628	Subministraments	Xxx	
472	Hisenda Pública, IVA suportat	Xxx	
4751	Hisenda Pública, creditora per retencions practicades		Xxx
410	Creditors per prestacions de serveis		Xxx

## **BOICAC 99 (setembre-2014). Consulta 1. Adquisición de un inmueble con condiciones**

**Ponent: Miquel Sans**

[enlace al texto de la consulta](#)

### **Planteamiento de la Consulta**

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble sometido a una condición.

La cuestión planteada en la consulta es acerca el registro como compraventa de una transacción con un inmueble sujeta a una serie de condiciones que la resolverían, de darse.

Las condiciones resolutorias versan sobre ciertas restricciones para el comprador hasta que se cumpla la totalidad del pago:

- No puede enajenarse el inmueble sin el consentimiento de la parte vendedora.
- El impago de cualquier cifra aplazada dejará sin efecto la transmisión.

Por otro lado, el comprador sí dispone de los siguientes derechos y obligaciones:

- Los derechos y obligaciones derivados de los contratos de arrendamiento vigentes.
- Asunción de los gastos e ingresos derivados de la propiedad del inmueble.

### **Respuesta**

El ICAC concluye que la condición resolutoria no tiene por qué implicar que no se ha producido la transacción, en base a que el detonante de la venta no es su transmisión jurídica, sino que será determinada por la transmisión de los riesgos y beneficios asociados a su propiedad (control).

Desde el punto de vista del ICAC, las condiciones solamente son una protección al vendedor, y no un condicionante para considerar su transmisión, y que por tanto sí ha habido transmisión.

Para llegar a esta conclusión, el ICAC se basa en la Consulta 4 del Boicac 67:

“... con carácter general, se entiende que un bien se incorpora al patrimonio de una sociedad adquirente y, en consecuencia, debe ser dado de baja en la sociedad vendedora, cuando se produzca la transmisión de los riesgos y ventajas significativos asociados al mismo, sin perjuicio de que no se encuentre perfeccionada la transmisión jurídica, debiendo acudir al fondo económico para otorgar el adecuado tratamiento contable a la operación”.

De hecho, en la Resolución sobre el inmovilizado material de 1 de marzo de 2013 se determina que «los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía, o cuando no se espere obtener de los mismos beneficios o rendimientos económicos futuros». Por lo tanto, lo fundamental es la transmisión de los riesgos y beneficios asociados al activo. Como hemos visto anteriormente, de la consulta planteada se llega a la conclusión de que así es, por lo que la sociedad vendedora dará de baja el inmovilizado material, y la compradora lo dará de alta.

**BOICAC 99 (setembre-2014). Consulta 7. Indemnización por litigio sobre inmueble****Ponent: Miquel Sans**[enlace al texto de la consulta](#)**Planteamiento de la Consulta**

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble y una indemnización en efectivo tras la resolución de un litigio

La consulta versa sobre la indemnización a recibir parte mediante plazas de garaje parte en efectivo, como compensación a la construcción de un tercero en la propiedad del consultante. La consulta propone tratar por separado dos operaciones como si fueran totalmente separadas.

**Respuesta**

Por un lado debe contabilizarse las plazas de garaje recibidas sin contraprestación, es decir, se reciben las plazas de garaje que no han sido enajenadas a terceros. Por lo tanto, solamente se recibe coste de construcción, puesto que el terreno ya se mantenía.

Se concluye que dicha recepción debe regularse por la NRV 18ª «Subvenciones, donaciones y legados recibidos». En base a ello, su contabilización será:

- a) Recepción inicial por su valor razonable (NRV 3, apartado 1 de la resolución de 1 de marzo de 2013), con contrapartida en patrimonio neto, de la construcción recibida. El terreno se mantiene a su valor en libros. No se recibe puesto que ya se posee.
- b) Reconocimiento posterior como ingresos sobre una base sistemática y de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado. En este caso, dado que la construcción se amortizará en base a su vida útil, el traspaso a la cuenta de resultados del ingreso será ese mismo ritmo.

Por otro lado debe contabilizarse la indemnización recibida por las plazas de garaje ya enajenadas a terceros. Por lo tanto, sobre estas plazas se considera que la consultante deja de poseer el terreno.

Sin menoscabo de lo anterior, sí que para esta segunda parte de la respuesta la conclusión sobre su tratamiento sería equivalente, como se explica literalmente en la respuesta, a dar de baja los terrenos como si de una expropiación se tratara (tratamiento parecido a Boicac 77.5). En el apartado 2.2 de la Norma Cuarta de la Resolución sobre Inmovilizado material de 1 de marzo de 2013 se establece el siguiente tratamiento:

“Los elementos del inmovilizado material que sean objeto de un procedimiento de expropiación forzosa se darán de baja cuando se produzca su puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y ocupación, reconociéndose el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia, si la hubiere, entre el valor contable del bien expropiado y la contraprestación recibida”.

La norma establece que, en el caso de un cobro diferido, deberá registrarse la cuenta a cobrar por su coste amortizado, y reconocer «el correspondiente ingreso financiero de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo».

El importe del terreno a dar de baja será aquél correspondiente a la proporción que éste sea en relación con el valor global del terreno.

### Ejemplo de contabilización

Supongamos el valor contable total del terreno de 3.000 u.m. que tiene un valor global de mercado del terreno de 10.000 u.m., del cual corresponde 2.000 um. al terreno de las plazas de garaje recibidas y 1.500 um. al terreno de las plazas ya vendidas (“expropiadas”).

En el momento de la asignación de la indemnización el valor de mercado de las plazas de garaje recibidas es 12.000 um. y la indemnización 8.500 um. Las plazas de garaje tienen una vida útil de 50 años.

Consideremos un tipo impositivo del 25% y que la operación se realiza a 01-enero-N, cobrándose la indemnización en el mismo momento.

Al recibir las plazas de garaje, por su valor razonable.

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
211	Construcciones	12.000	
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		9.000
479	Pasivos por impuestos diferidos		3.000

Al recibir la indemnización se dará de baja el terreno por su valor contable que podemos calcular en proporción a los valores razonables de los terrenos, es decir,  $1.500/10.000 \times 3.000 = 450$  um. Por la diferencia entre el importe recibido y el valor contable que damos de baja se produce una plusvalía de 8.050 um. con su correspondiente efecto fiscal.

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
572	Bancos c/c euros	8.500	
210	Terrenos y bienes naturales		450
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		8.050
630	Impuesto sobre beneficios	2012	
475	Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades		2012

Al cierre del ejercicio N se amortizarán las construcciones en  $12.000 / 50 = 240$  m. (con su efecto fiscal)

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
681	Amortización de inmovilizado material	240	
281	Amortización acumulada de inmovilizado material		240
475	Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades	60	
630	Impuesto sobre beneficios		60

También se reconocerá en resultados del ejercicio la parte proporcional de la subvención recibida, en proporción a la amortización de las construcciones con las que se relaciona.

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	240	
746	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		240
630	Impuesto sobre beneficios	60	
475	Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades		60

El resumen de las partidas afectadas con estos asientos puede presentarse como en el siguiente cuadro.

(u.m.)	SITUACIÓN 31.12.N-1	Plazas garaje recibidas	Indemnización recibida	Amortización ejercicio	Traspaso a PL subvenciones	SITUACIÓN 31.12.N
Terrenos	3.000	-	(450) (1)	-	-	2.550
Construcciones	-	12.000	-	(240) (3)	-	11.760
Tesorería	-	-	8.500	-	-	8.500
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>3.000</b>	<b>12.000</b>	<b>8.050</b>	<b>(240)</b>	-	<b>22.810</b>
Capital social	3.000	-	-	-	-	3.000
Subvenciones	-	9.000	-	-	(180)	8.820
Resultado	-	-	6.038 (2)	(180) (3)	180	6.038
Pasivo I. Diferido	-	3.000	-	-	(60)	2.940
HP, IS a pagar	-	-	2.012 (2)	(60) (3)	60	2.012
<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>3.000</b>	<b>12.000.</b>	<b>8.050</b>	<b>(240)</b>	-	<b>22.810</b>

#### Otras referencias normativas

La única diferencia relevante bajo IFRS podría venir por la puerta que abre la normativa internacional a registrar la baja de la parte correspondiente al terreno sujeto a indemnización, si éste no estaba de forma previa individualmente separado, o es separable posteriormente, por un importe en función de cómo se haya estimado la indemnización (importe recibido):

“IAS 16

70. Si, de acuerdo con el principio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un elemento de inmovilizado material el coste derivado de la sustitución de una parte del elemento, entonces dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia de si esta parte se hubiera amortizado de forma independiente. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el coste de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el coste de la parte sustituida en el momento en que fue adquirida o construida”.

## BOICAC 97 (març-2014). Consulta 2. Pagos a empleados con instrumentos de patrimonio de la dominante

Ponent: Xavier Osés

[enllaç al text de la consulta](#)

### Plantejament de la Consulta

Sobre el tractament comptable dels pagaments a empleats d'una societat (filial) amb instruments de patrimoni concedits per la societat dominant.

La societat dominant d'un grup d'empreses instrumenta retribucions a través d'opcions de compra de les seves pròpies accions que es lliuran a determinats empleats de les empreses del grup que compleixen certes condicions (permanència, rendibilitat,...)

A més a més les filials han de compensar a la societat dominant per aquesta retribució que reben els seus empleats.

Es questiona si l'acord amb les societats filials de compensació a la societat dominant és una operació diferent del pla de retribució amb accions als empleats i, en conseqüència, la societat filial ha de comptabilitzar per separat el pla de retribució als empleats i el passiu per la compensació amb la societat dominant.

O si pel contrari l'operació és similar a suposar que la societat dependent assumeix el compromís de lliurar accions de la societat dominant als seus treballadors i, en conseqüència, l'operació s'ha de comptabilitzar com liquidada en efectiu en els termes de la NRV 17<sup>a</sup> del PGC.

### Resposta

Per desfer la seva resposta, l'ICAC entenc que l'element clau és ¿qui assumeix l'obligació davant dels treballadors?. En un primer cas, si la societat dominant és qui assumeix el compromís davant dels empleats de la filial de lliurar en el futur les accions s'entendrà que

1. la filial rep uns serveis laborals que ha de comptabilitzar de manera separada, valorant-los pel valor raonable de les opcions en el moment de la concessió com una aportació de la dominant (segons meritació)

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
645	Retribucions al personal	Xxx	
118	Aportacions de propietaris		Xxx
778	Ingressos excepcionals		Xxx

2. la compensació que la filial hagi de lliurar a la dominant s'entén com una operació societària de distribució de dividends o recuperació d'inversió (pel que remet a la consulta 7 del Boicac 75)

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
118	Aportacions de propietaris (o 113-Reserves Voluntàries )	Xxx	
678	Despeses excepcionals	Xxx	
163	Altres deutes amb empreses del grup		Xxx

3. D'altra banda la societat dominant registrarà la operació simètricament a la filial (remet a la consulta 7 del Boicac 75) que rep un servei el cost del qual és assumit per la dominant, que incrementa el valor de la inversió en la filial (o si hi ha participacions minoritàries en la filial la proporció corresponent serà despesa). La partida de patrimoni net no patirà cap ajustament posterior

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
240	Participacions en empreses del grup	Xxx	
678	Despeses excepcionals	Xxx	
111	Altres instruments de patrimoni net		Xxx

4. la compensació que la filial hagi de lliurar a la dominant s'entén com una operació societària de distribució de dividends o recuperació d'inversió

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
242	Crèdits a empreses del grup	Xxx	
240	Participacions en empreses del grup		Xxx
778	Ingressos excepcionals		Xxx

Altrament, si la societat filial assumeix les obligacions davant dels treballadors i paga una contraprestació a la dominant per causa directa de les accions lliurades als empleats s'entén que la filial paga als treballadores "en efectiu" fent la dominant el paper d'intermediari. Es pregunta per dos tipus de compensacions diferents:

- La compensació és el valor raonable de les opcions a la data de concessió
- La compensació és el valor intrínsec de l'acord a la data de liquidació

La comptabilització per la filial s'afectarà de les dues variants no tant en l'estructura dels assentaments com en la valoració.

1. la filial rep uns serveis laborals que ha de comptabilitzar, valorant-los pel valor raonable de les opcions en el moment de la concessió contra el corresponent passiu a liquidar (segons meritació)

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
645	Retribucions al personal	Xxx	
163	Altres deutes amb empreses del grup		Xxx

2. la filial liquidarà amb la dominant a la data de venciment acordada. L'import liquidar en la primera de les opcions no haurà canviat en tot el període, doncs és el valor raonable de les opcions a la data de concessió. En el segon dels casos l'import pel que es liquida amb la dominant serà diferent de l'inicialment reconegut. Els ajustos de valor d'aquest passiu s'imputaran a resultats financers.

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
163	Altres deutes amb empreses del grup	Xxx	
572	Bancs, c/c euros		Xxx

Per la dominant hi hauran dues possibles variants. En el primer dels casos, és a dir, la compensació és el valor raonable de les opcions a la data de concessió

3. Comptabilitzarà un patrimoni net pel valor de les opcions, esperant que es liquidi en efectiu i mentrestant no es liquidi la compensació de la filial figurarà l'import pendent com menor patrimoni net

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
196	Opcions emeses	Xxx	
111	Altres instruments de patrimoni net		Xxx

4. Liquidarà amb la filial a la data de venciment acordada

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
572	Bancs, c/c euros	Xxx	
196	Opcions emeses		Xxx

En el segon dels casos, és a dir, la compensació és el valor intrínsec de les opcions a la data de liquidació

3. la dominant rebrà a la data de liquidació un import procedent de l'adquisició de les accions pels empleats i una compensació de la filial fins el valor raonable en aquella data. Mentrestant no comptabilitzarà rés.

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
572	Bancs, c/c euros	Xxx	
242	Crèdits a empreses del grup	Xxx	
118	Accions pròpies en situacions especials		Xxx
100	Capital (o Reserves)		Xxx

#### Altres referències normatives

La NIIF 2 recull un apartat especial per les transaccions amb pagaments basats en accions entre entitats del grup i comenta els següents particulars:

- La societat que rebí els serveis valorarà els serveis com una transacció amb pagaments basats en accions a liquidar en instruments de patrimoni o en efectiu
- No té perquè haver simetria en el reconeixement amb altra entitat del grup
  - Serà transacció liquidada en instruments de patrimoni quan atorgui instruments propis o quan no tingui obligació de liquidar en pagaments
  - En la resta de casos serà liquidació en efectiu
- Si la entitat que rep el servei no té obligació de liquidar la transacció, reconeixerà un abonament a una participació d'accionistes i la entitat que liquida el pagament reconeix un augment del valor de la inversió.
- En els casos en que hi hagin transaccions intragrup per reemborsar els pagaments basats en accions, la societat que rep els serveis ha de comptabilitzar la transacció amb independència de que existeixin aquests acords de reemborsament-

### BOICAC 97 (març-2014). Consulta 3. Comptabilització d'un equity swap

Ponent: Xavier Osés

[enllaç al text de la consulta](#)

#### Plantejament de la Consulta

Sobre el tratamiento contable de un contrato denominado por el consultante como Equity Swap.

La consultante participa en un contrato en el que se obliga a pagar un interés fijo a cambio de recibir el dividendo que se distribuya a ciertas acciones que son propiedad de la otra entidad participante del contrato. Las acciones de referencia fueron emitidas por una tercera entidad no participante en el contrato. Además el contrato incluye la liquidación por diferencias de la variación de valor razonable de las acciones en la fecha de liquidación respecto de un precio de ejercicio prefijado.

¿Cuál es el adecuado tratamiento contable de este contrato por la consultante?

Si alcanzado el vencimiento se decidiera novar el contrato modificando la condición de liquidación de las diferencias de valor en efectivo por la de entrega de las acciones...

¿Cuál es el adecuado tratamiento contable de este contrato por la consultante?

¿Afectaría a la contabilización inicial?

#### Resposta

Esquema de l'operació



Quan el contracte es liquida per diferències: és un derivat, es valorarà a valor raonable amb diferències en compte de pèrdues i guanys

En altre cas, s'ha d'analitzar el conjunt de l'operació i el fons econòmic de la mateixa

## Anàlisi

L'ICAC enraona els següents termes

El contracte descrit compleix la definició de derivat (instrument el preu del qual canvia segons variables com els tipus d'interès..., tenen una inversió inicial baixa o nul·la i es liquida a data futura)

El contracte és un derivat "genuí", la qual cosa vol dir que

- No és un contracte de garantia financera (no serveix per reemborsar de les pèrdues provocades per que un deutor incompleixi pagaments)
- No és designat com instrument de cobertura
- No forma part d'una operació més complexa en la que un conjunt de contractes conformin una realitat econòmica diferent de la que resulta de cadascun dels contractes analitzats per separat

Podem prendre per exemple el cas en que la consultant hagués fet un seguit d'operacions com la següent:

- Ven una cartera d'accions a l'altre part
- Contracta amb l'altre part en equity swap en els termes descrits

En aquest cas caldria pensar que potser no s'han complert els requeriments per donar de baixa les accions en la venda prèvia al swap (comptabilitzant l'import rebut com un passiu financer. Llavors els fluxos del swap s'haurien de comptabilitzar en consonància amb els actius i passius del conjunt de l'operació :

- Els interessos pagats seran despesa financera i cost del passiu
- Els dividendes rebuts seran ingressos financers de la cartera d'accions
- Les variacions de valor raonable liquidades per diferències en el swap seran les variacions de valor raonable de la cartera d'accions

Recordem que per donar de baixa total o parcialment un actiu financer s'ha de complir que

- La entitat ja no té drets sobre els fluxos d'efectiu de l'actiu (o a assumit obligacions de pagaments dels fluxos)
- S'han transmès els riscos i beneficis inherents a la propietat de l'actiu o no s'han retingut els riscos i beneficis però s'ha cedit el control

Si la entitat hagués fet l'operació descrita, hauria retingut els drets de dividendes, de variació de valor raonable (drets econòmics) però no el risc d'insolvència o liquidació de la entitat emissora de les accions ni tampoc els drets polítics (de vot, separació, oposició,...). No coneixem si s'ha transmès el control (la capacitat de vendre o cedir les accions a un altre actor.

ICAC considera que mentre el contracte es liquida per diferències, s'ha de comptabilitzar el contracte com derivat (valoració a valor raonable amb diferències en compte de pèrdues i guanys)

Si després hi ha una novació amb possible liquidació per lliurament, s'ha d'analitzar el conjunt de l'operació i el fons econòmic de la mateixa.

Si el swap és un pas previ a la definitiva adquisició dels títols al venciment, o aquesta solució és probable (vist el preu d'exercici, venciment i demés condicions del contracte), s'hauria de comptabilitzar una compravenda d'accions amb pagament diferit, manifesta l'ICAC, perquè es posa de manifest que "la sociedad asume desde la novación del equity swap, los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la titularidad de esos instrumentos de patrimonio"

Caldria enraonar amb una mica més de calma el reconeixement directe de la compra d'accions per haver contractat un equity swap, encara que s'esperés raonablement que el derivat es liquidi amb el lliurament de les accions, perquè pel fet d'haver aquest derivat no s'han transmès tots els riscos i beneficis inherents a la propietat (només s'han transmès dos d'econòmics: els dividends i la variació de valor, però cap de polític ni tampoc el de liquidació que podria ser un risc remot) i sobre tot no s'ha transmès clarament el control de l'actiu (si dels fluxos principals però no de la capacitat de disposar o transmetre les accions).

## BOICAC 97 (març-2014). Consulta 8. Cobertura de flux operatiu de caixa amb un swap d'inflació

Ponent: Xavier Osés

[enllaç al text de la consulta](#)

### Plantejament de la Consulta

Sobre la probabilitat de calificar, a efectes contables, el "flujo operativo de caja" generado por un negocio como partida cubierta en una operación de cobertura realizada a través de un swap de inflación.

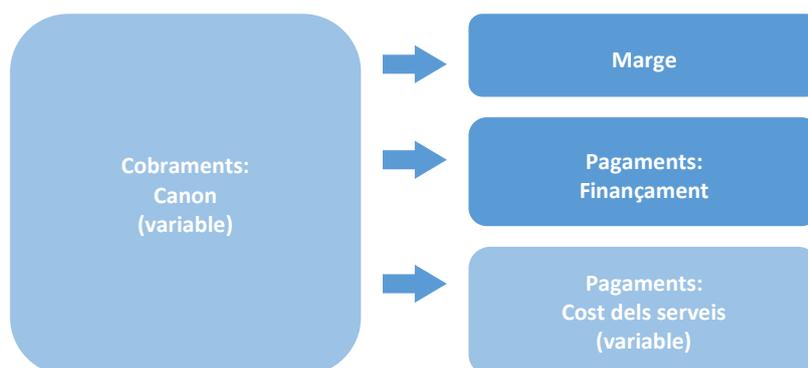
La consultante es una empresa que recibe la concesión pública para la construcción de un hospital y la prestación durante 30 años de unos servicios no asistenciales a cambio de lo cual recibirá un canon que se ajustará periódicamente de acuerdo a la inflación anual.

La consultante ha determinado inicialmente unas presunciones de futuro entre las cuales está la evolución de la inflación anual (inflación media prevista de 2,7% anual). Con estas presunciones elabora su proyecto de empresa y consigue financiación bancaria.

Para la prestación de los servicios la consultante subcontrata el servicio a terceras compañías cuya remuneración también dependerá de la inflación futura

El diferencial de flujo de caja (el canon menos los costes subcontratados) está expuesto a riesgo de inflación y podría no ser suficiente para pagar los préstamos contraídos. Para cubrir el riesgo de la evolución de la inflación, la consultante ha contratado un swap de inflación.

¿El swap de inflación puede ser tratado contablemente como instrumento de cobertura?



### Resposta

A la resposta es pren la següent posició per part de l'ICAC

Si la consultant aplica el model d'actiu financer en el reconeixement del contracte de concessió, el swap podria tenir com partida coberta una part dels fluxos financers.

Per poder ser designada de cobertura la part dels fluxos en qüestió haurà de ser identificable i mesurable amb fiabilitat, el que es complirà si està especificada al contracte de concessió (sembla que el que vol dir l'ICAC és que el suplement a cobrar per l'evolució de la inflació estigui identificat per separat i sigui independent dels altres fluxos, com si fora un pagament diferencial).

Si el swap no es pot considerar de cobertura haurà de comptabilitzar-se pel criteri general (valor raonable i diferències en compte de pèrdues i guanys). Això serà quan:

- No es puguin identificar els fluxos de cada servei que presta la empresa
- No es pot identificar la partida coberta segons s'ha explicat

#### **Anàlisi**

D'una banda l'acord de concessió s'ha de comptabilitzar alternativament:

- Com un dret de cobrament (equivalent al valor raonable del servei de construcció). Els fluxos de cobrament suposen la recuperació de l'actiu a més d'una remuneració financera; o bé
- Com un actiu intangible que s'amortitza. Els fluxes de cobrament suposen ingressos per la concessionària.

En ambdós casos si el cànon que es rep inclou una part de remuneració de serveis, aquesta part s'ha de considerar separatament (com ingrès quan es meriti)

D'altra banda, els instruments derivats s'han de valorar comptablement al valor raonable i les diferències imputar-se a compte de pèrdues i guanys, tret que siguin de cobertura. Quan els derivats són de cobertura les variacions s'han d'imputar a resultats:

- Seguint la partida coberta (si és cobertura de valor raonable)
- Seguint l'instrument de cobertura (si és cobertura de fluxes d'efectiu) que atrau la comptabilització de la partida coberta

D'una banda l'acord de concessió s'ha de comptabilitzar alternativament:

- Com un dret de cobrament (equivalent al valor raonable del servei de construcció). Els fluxos de cobrament suposen la recuperació de l'actiu a més d'una remuneració financera; o bé
- Com un actiu intangible que s'amortitza. Els fluxes de cobrament suposen ingressos per la concessionària.

En ambdós casos si el cànon que es rep inclou una part de remuneració de serveis, aquesta part s'ha de considerar separatament (com ingrès quan es meriti)

D'altra banda, els instruments derivats s'han de valorar comptablement al valor raonable i les diferències imputar-se a compte de pèrdues i guanys, tret que siguin de cobertura. Quan els derivats són de cobertura les variacions s'han d'imputar a resultats:

- Seguint la partida coberta (si és cobertura de valor raonable)

- Seguint l'instrument de cobertura (si és cobertura de fluxos d'efectiu) que atrau la comptabilització de la partida coberta
- Podran tenir la qualificació de partides cobertes, els actius i passius reconeguts, els compromisos en ferm no reconeguts, les transaccions previstes altament probables i les inversions netes en un negoci a l'estranger, que exposin la empresa a riscos específicament identificats de variacions en el valor raonable o en els fluxos d'efectiu. En cap cas es podrà considerar partida coberta una posició neta d'actius i passius.
- La partida coberta ha de ser clarament identificable i poder-se mesurar amb fiabilitat.
- En el PGC no es menciona que els fluxos d'efectiu puguin ser una partida coberta (tampoc el prohibeix)
- Remarquem però dues coses: riscos específicament identificats i partides cobertes clarament identificables i mesurables amb fiabilitat
- Addicionalment la cobertura s'ha de designar formalment a l'inici de la mateixa i ha de ser altament eficaç en la reducció de les variacions tant prospectivament com retrospectiva.

A la NIC 39 paràgraf GA99F tenim un parell de mencions adjents a aquest cas:

“Per complir els requeriments de la comptabilitat de cobertures, els riscos designats i les porcions han de ser components identificables per separat de l'instrument financer i els canvis als fluxos d'efectiu s'han de poder valorar amb fiabilitat. Per exemple:

- b) La inflació no és identificable per separat, ni susceptible de valoració amb fiabilitat i no pot designar-se com un risc o una porció d'un instrument financer, tret que sigui el cas següent
- c) Una porció d'inflació especificada contractualment dels fluxos d'efectiu d'un bonus comptabilitzat lligat a l'índex d'inflació és identificable per separat i susceptible de valoració amb fiabilitat, en la mida en que els altres fluxos d'efectiu de l'instrument no es veuen afectats per aquest porció d'inflació”

Sembla que la NIC no veu la inflació com un risc objecte de cobertura. Cal considerar que s'està referint a la cobertura d'actius financers com les accions o els títols de renda fixa i que seria per aquests actius que la inflació no seria risc a cobrir.

A la NIC 39 paràgraf GA101 es menciona:

“La cobertura d'una posició global neta, en lloc d'una partida coberta específica, no compleix amb els requeriments per comptabilitat de cobertures. No obstant, es pot aconseguir el mateix efecte designant com partida coberta part dels elements subjacents. Per exemple si un banc té 100 um d'actius i 90 um de passius amb riscos de naturalesa similar i cobreix la posició neta de 10 um, pot designar com partida coberta 10 um d'aquells actius.”

D'aquesta manera es deixa la porta oberta a la empresa consultant a aplicar el swap d'inflació només a una porció dels fluxos de la concessió.

S'ha enraonat seguint les normatives comptables (PGC i NIC), donant resposta a la consulta. Ara bé segueixen en peu alguns dubtes:

- Un swap pot ser cobertura d'un flux net d'efectiu (no es menciona ni es prohibeix a la norma). Cal pensar que si pot.
- Un swap pot ser cobertura parcial d'un flux d'efectiu, d'una porció. Cal pensar que si mentre s'identifiqui formalment i es pugui valorar l'eficàcia
- La inflació pot ser un risc cobert (tot i les expressions de la NIC). Cal pensar que si quan sigui identificable com podria ser el cas d'aquesta empresa consultant

La resposta de l'ICAC no es manifesta sobre l'altra alternativa de comptabilització dels contractes de concessió (el model de actiu intangible). En aquest cas el cànon s'enregistraria com ingrés a mida que es merita. Llavors la partida coberta seria aquest cànon que per l'empresa és un compromís ferm o una transacció altament probable. Els enraonaments a seguir per reconèixer la cobertura del swap serien similars als exposats fins ara.

## **BOICAC 100 (desembre-2014). Consulta 2. Cessió gratuïta de actius lligats a una venda de mercaderies**

**Ponent: Domingo Palos**

[enllaç al text de la consulta](#)

### **Plantejament de la Consulta**

L'empresa es dedica a la venda de reactius i cedeix gratuïtament instruments d'anàlisi clínic a centres sanitaris per un període de temps determinat a canvi del compromís formalitzat per contracte de compra de reactius segons un mínim establert. La consultant entén que amb la venda de reactius es recompensa el cost de la cessió dels instruments i, cas de no assolir el consum mínim, els aparells poden ser retirats abans del termini pactat.

Finalitzat el contracte, que acostuma a ser de una durada de tres anys, l'empresa recupera la possessió dels instruments, oferint al centre sanitari la compra. A la finalització del contracte els aparells tenen un valor de mercat significatiu.

Els aparells figuren a l'epígraf del Balanç com a Existències que poden ser cedides o venudes.

La consultant vol saber:

1. Comptabilització de la cessió dels aparells i les successives operacions de venda de reactius.
2. Si durant la cessió dels instruments poden ser classificats com a existències (com un dipòsit, aplicant una de depreciació equivalent a la amortització) o han de ser considerats com immobilitzats.

### **Resposta**

El registre comptable de les operacions ha de mostrar la substància econòmica i no tan sols la forma jurídica, segons exigeix l'article 34.2 del Codi de Comerç i el Marc Conceptual de la Comptabilitat recollit a la Primera Part del NPGC.

Quan analitzem les obligacions que assumeix l'empresa amb els seus clients ens trobem dues:

- Els actius cedits
- Bens a vendre en el futur

D'acord amb això, s'hauria d'assignar el import de la contraprestació rebuda en proporció al valor raonable relatiu dels elements lliurats i procedir al reconeixement dels ingressos de lloguer d'actius (N.R.V. 8 "Arrendaments i d'altres operacions de naturalesa similar) i de subministrament de bens (N.R.V. 14 "Ingressos per vendes i prestacions de serveis")

En conclusió, el contracte signat recull una venda de bens i un lloguer operatiu implícit i que la contraprestació rebuda retribueix tan a la venda de reactius com al esmentat lloguer.

En quant a la classificació com a existències dels actius cedits, l'ICAC diu que han de ser inclosos com a immobilitzats. A diferència, explica que són les Existències (actius per ser venuts en curs normal de l'explotació, en procés de producció o en forma de materials o subministraments per ser consumits en el procés de producció o en la prestació de serveis).

Una de les possibilitats és que l'empresa recuperi aquests actius i una altra és que aquests siguin venuts al clients. En aquest cas, s'haurà d'aplicar el criteri establert en l'apartat 2.4 de la Norma Quarta, Baixa en comptes, de la Resolució 1 de Març de 2013, sobre les normes de registre i valoració del Immobilitzat Material i de les inversions immobiliàries, adquirits pel seu arrendament temporal i posterior venda en el curs ordinari de les operacions.

“2.4 Elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.

Quando una entidad, en el curso ordinario de sus actividades, ceda en uso elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, en régimen de arrendamiento operativo, para su posterior enajenación, reclasificará estos elementos patrimoniales a las existencias en la fecha en que se acuerde el cambio de destino, y, en consecuencia, el ingreso derivado de la baja se presentará formando parte del importe neto de la cifra anual de negocios.”

#### Exemples de comptabilització

Suposem el cas de l'empresa consultant. Ha signat un contracte amb un client per 5 anys, cedint instruments d'anàlisi clínic que hi figuren a la seva comptabilitat per un valor de 500.000 euros. El valor de mercat d'aquests actius en cas de lloguer és de 60.000 euros per any. El client signa un compromís de compra de 200.000 euros anuals.

El client fa les següents compres a la Consultant:

Any 1:	250.000 euros
Any 2:	200.000 euros
Any 3:	450.000 euros

La vida útil dels Instruments és de 10 anys.

A l'any 0 no es produeix cap registre comptable, així si s'haurà d'informar a la Memòria si els imports són significatius.

A l'any 1 s'enregistrarà el següent assentament:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
430	Clients	190.000	
700	Vendes reactius		190.000
752	Ingressos per lloguers		60.000
477	Hisenda Pública IVA repercutit		52.500
681	Amortització immobilitzat material	50.000	
281	Amortització acumulada d'immobilitzat material		50.000

A l'any 2 s'enregistrarà el següent assentament:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
430	Clients	242.000	
700	Vendes reactius		140.000
752	Ingressos per lloguers		60.000
477	Hisenda Pública IVA repercutit		42.000
681	Amortització immobilitzat material	50.000	
281	Amortització acumulada d'immobilitzat material		50.000

A l'any 3 s'enregistrà el següent assentament:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
430	Clients	544.500	
700	Vendes reactius		390.000
752	Ingressos per lloguers		60.000
477	Hisenda Pública IVA repercutit		94.500
681	Amortització immobilitzat material	50.000	
281	Amortització acumulada d'immobilitzat material		50.000

**BOICAC 100 (desembre-2014). Consulta 3. Obligació de consolidar si es deixa de cotitzar****Ponent: Anselm Constans**[enllaç al text de la consulta](#)**Plantejament de la Consulta**

“Sobre la obligació de formulació de cuentas anuales consolidadas cuando una de las sociedades dependientes del grupo ha dejado de cotizar en un mercado regulado de la Unión Europea”.

La dominant consolidava segons normes NIIF-UE perquè una dependent havia emès deute subordinat en un mercat regulat dintre de la UE.

El deute s’amortitza abans del tancament. La pregunta és si en aquest tancament s’haurà de continuar consolidant. Encara que no s’expliciti en la Consulta, també hi ha la qüestió de quina normativa comptable s’haurà d’aplicar (NIIF-UE o NFCAC) en el cas que s’hagi de consolidar.

No se sap si era aplicable l’exempció de l’obligació de consolidar per dimensió. Per això, dues respostes.

**Resposta**

Primer supòsit: el Grup no es podia acollir, l’exercici anterior, a l’exempció per raó de la dimensió, però sí al final d’aquest exercici.

Article 8.1 NFCAC: “Una sociedad no estará obligada a formular cuentas anuales consolidadas cuando, durante dos ejercicios consecutivos en la fecha de cierre de su ejercicio, el conjunto de las sociedades del grupo no sobrepase dos de los límites relativos al total de las partidas del activo del balance, al importe neto de la cifra anual de negocios y al número medio de trabajadores, señalados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada”

Segons l’article 8.3, si els paràmetres es calculen per simple agregació sense practicar ajustos i eliminacions de consolidació, els paràmetres relatius a actius i xifra de vendes s’incrementaran en un 20%.

Com que els paràmetres que permetrien l’exempció per dimensió només es donen en aquest exercici i no es van donar a l’anterior, no es compleix una de les condicions de l’Article 8 de les NFCAC. Per tant, la dominant estarà obligada a formular comptes consolidats al final de l’exercici. L’exempció es produirà al final de l’exercici següent, si els paràmetres es mantenen per sota dels establerts.

Segon supòsit. el Grup es podia acollir, l’exercici anterior, a l’exempció per raó de la dimensió.

Com que els paràmetres que permetrien l’exempció per dimensió només es donen en aquest exercici i no es van donar a l’anterior, no es compleix una de les condicions de l’Article 8 de les NFCAC. Per tant, la dominant estarà obligada a formular comptes consolidats al final de l’exercici. L’exempció es produirà al final de l’exercici següent, si els paràmetres es mantenen per sota dels establerts.

Quina normativa s’ha d’aplicar, NIIF-UE o NFCAC?

L'ICAC opina que la condició perquè sigui obligatòria l'aplicació de NIIF-UE és un fet puntual que s'ha de produir al moment del tancament: la cotització d'alguns instruments financers del grup en un mercat regulat de la UE. Com que aquesta circumstància no es dona, l'entitat podrà aplicar les NFCAC, a no ser que decideixi voluntàriament aplicar NIIF-UE (decisió irreversible).

Modificació de l'article 43 del CCo per part de la LAC

El text vigent quan es va emetre la Consulta deia que l'exempció per dimensió és aplicable "salvo que alguna de las sociedades del grupo haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea".

El text aprovat per la LAC diu que l'exempció per dimensió és aplicable "salvo que alguna de las sociedades del grupo tenga la consideración de entidad de interés público según la definición establecida en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas".

Per tant, el fons de la Consulta segueix essent aplicable després de la LAC, simplement substituint "negociació en un mercat regulat" per "entitat d'interès públic". L'ampliació que fa la LAC dels supòsits d'exempció no afecta el fons de la Consulta. S'adjunten a efectes de recordatori:

"4.ª Cuando todas las sociedades dependientes puedan excluirse de la consolidación por alguna de las causas siguientes:

- a) En casos extremadamente raros en que la información necesaria para elaborar los estados financieros consolidados no puedan obtenerse por razones debidamente justificadas.
- b) Que la tenencia de las acciones o participaciones de esta sociedad tenga exclusivamente por objetivo su cesión posterior.
- c) Que restricciones severas y duraderas obstaculicen el ejercicio del control de la sociedad dominante sobre esta dependiente.

2. Una sociedad no será incluida en la consolidación cuando concurra una de las circunstancias señalada en la indicación 4.ª anterior.»

Informació a la memòria

La Consulta fa un breu recordatori de la informació que les entitats del grup han de fer sobre el mateix en els seus comptes individuals:

- La dominant ha d'informar de l'existència dels comptes consolidats o de l'exempció per la qual no es formulen
- Les dependents identificaran la dominant (encara que estigui domiciliada fora del territori espanyol)
- "En el caso de pertenecer a un grupo de empresas, se describirá la estructura financiera del grupo"
- Les despeses d'urbanització es consideraran dintre d'inversions immobiliàries com a major valor del terreny (lògicament fins al límit del seu valor recuperable)
- En principi, en no tenir un vida limitada, el valor dels terrenys no s'amortitza
- El canon variable originarà el reconeixement d'un ingrés anual de conformitat amb el principi de meritació

- Adicionalmente, en la medida que el inmueble construido en el terreno por cuenta de la sociedad superficiaria constituye una contraprestación más de la operación, la empresa deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo (derecho de crédito a recibir el inmueble) y el correspondiente ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero, sin perjuicio de la posible aplicación del principio de importancia relativa
- A tal efecto, salvo mejor evidencia de lo contrario, el importe que debería lucir en el activo de la empresa propietaria del terreno al finalizar el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo. En su caso, al cierre de cada ejercicio se deberán efectuar las correcciones valorativas necesarias.
- El citado activo se presentará en el epígrafe “Deudores comerciales no corrientes

## **BOICAC 101 (març-2015). Consulta 1. Operació financera per venda amb pacte de recompra**

**Ponent: José Manuel Lizanda**

[enlace al  
texto de la  
consulta](#)

### **Plantejament de la consulta**

Se cuestiona el tratamiento contable de una operación de venta de mercancía a un cliente extranjero, y la firma de un contrato con una financiera extranjera de venta con pacto de recompra de dicha mercancía.

La empresa A fabrica un producto y su cliente, para financiar la operación, le propone emplear el siguiente procedimiento.

Cuando la mercancía está terminada se la vende con pacto de recompra a una entidad financiera extranjera que pasa a obtener la titularidad del activo junto con “todos los riesgos y derechos que deriven de tal condición” y, además, es la beneficiaria de la póliza del seguro.

Como contrapartida, la financiera extranjera paga a la empresa A el importe pactado en el contrato con el cliente, que también está radicado en el extranjero. No obstante la mercancía físicamente sigue en el almacén de la empresa vendedora A.

Posteriormente, cuando el cliente extranjero reclama la mercancía para su consumo, la empresa A envía la solicitud de recompra a la financiera, por el importe inicial más los intereses devengados.

Simultáneamente, la empresa A vende la mercancía al cliente extranjero y en la factura incluye el precio de venta más el coste por transporte.

En la factura se incluirán los datos de la financiera extranjera para que el cliente le abone el importe correspondiente.

La financiera recibe el importe del cliente extranjero facturado por la empresa A.

La liquidación que finalmente realiza la financiera a la empresa consultante será la diferencia e Esto es, desde una perspectiva general, antes de reconocer un ingreso por ventas, la empresa deberá llevar a cabo un análisis sobre el cumplimiento de los citados requisitos, circunstancia que originaría un estudio individualizado de las condiciones contractuales de la operación.

Esto es, desde una perspectiva general, antes de reconocer un ingreso por ventas, la empresa deberá llevar a cabo un análisis sobre el cumplimiento de los citados requisitos, circunstancia que originaría un estudio individualizado de las condiciones contractuales de la operación.

No obstante, si la venta a la empresa financiera se acompaña de un compromiso de recompra por el precio de venta inicial más un interés, cabe concluir que la operación no debe contabilizarse como una venta y posterior compra sino como una operación financiera.

La cuestión a dilucidar es si la venta al cliente extranjero se produce en el momento en que se firma acuerdo de venta con pacto de recompra con la entidad financiera, produciéndose simultáneamente una operación de financiación de dicha venta, o bien, si la venta se produce en un momento posterior, esto es, con la puesta a disposición de los bienes al cliente extranjero, habiéndose producido la operación financiera previamente entre los intereses acordados y el gasto de transporte.

Pues bien, la empresa tendrá que analizar si a la vista de los acuerdos suscritos ha transferido al cliente los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica, y no retiene el control efectivo de los mismos.

La circunstancia de que las mercancías sigan en el almacén de la empresa no impediría calificar la operación como una venta y reconocer el correspondiente ingreso en la medida que las mercancías estén identificadas de forma adecuada.

En consecuencia, si después del citado análisis se concluye que procede el reconocimiento de la venta, en principio, la empresa vendedora mantendrá en su balance un derecho de cobro frente al cliente y un pasivo frente a la entidad financiera, salvo que la empresa haya cedido el derecho de cobro frente al cliente a la entidad financiera y en aplicación de los criterios sobre baja de activos financieros pueda llegarse a la conclusión de que procede la baja del activo financiero por tratarse de una cesión plena o completa.

En todo caso, en el momento en que se reciba la liquidación de la entidad financiera por diferencia entre los intereses devengados y el coste del transporte repercutido al cliente extranjero, ambos conceptos se deberán mostrar de acuerdo con su naturaleza en la cuenta de pérdidas y ganancias sin que por lo tanto proceda contabilizar el importe neto resultante

### Resposta

Sobre el tema de plans de remuneració als empleats amb instruments de patrimoni l'ICAC ja s'ha pronunciat en dues consultes prèvies, la 7 del Boicac 75 i la 2 del Boicac 97.

### Exemples de comptabilització

A vende a C y para financiar la operación: vende a la entidad financiera B por 100 um, la mercancía no se entrega pero se transfieren los riesgos y derechos inherentes a la propiedad de los bienes. Se pacta la recompra de la mercancía con B por importe de 100 um + intereses. El importe pactado es el mismo que el acordado con el cliente final de A.

Cuando el cliente reclama la mercancía, A la recompra a la entidad financiera B por 100 um más los intereses devengados (supongamos supone que 10 um).

A vende al cliente final por 100 um más transporte (supongamos 2 um). El cliente final C paga a la financiera B la factura de compra. La financiera B liquida a la empresa A los 10 um de intereses menos el transporte:  $10 - 2 = 8$ .

El tratamiento contable es coincidente con el fiscal

Contabilicemos primero desde el punto de vista de la empresa A. En el momento de la venta con pacto de recompra a la entidad financiera B

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
572	Bancos, c/c euros	100	
521	Deudas a corto plazo		100

Cuando se entiende realizada la venta al cliente final C,

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
430	Clientes	100	
700	Ventas de mercaderías		100

Cuando la empresa A recompra la mercadería a B, por los gastos de transporte

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
430	Clientes	2	
705	Ingresos por prestaciones de servicios		2

Por el devengo de los gastos financieros

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	10	
521	Deudas a corto plazo		10

Al liquidar con la empresa financiera B por la cancelación del crédito y el cobro del saldo de cliente (liquidando por diferencias)

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
430	Clientes		102
521	Deudas a corto plazo	110	
572	Bancos c/c, euros		8

La contabilización desde el punto de vista de la empresa financiera B sería al inicio

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	100	
572	Bancos c/c, euros		100

Por el devengo de intereses

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	10	
762	Ingresos de créditos		10

Al percibir el importe de la venta desde la sociedad C

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
572	Bancos c/c, euros	102	
542	Créditos a corto plazo		102

Por la liquidación con la empresa A

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
572	Bancos c/c, euros	8	
542	Créditos a corto plazo		8

También podemos ver el punto de vista de la sociedad C, que es el último cliente de la operación. En el momento en que decide comprar las mercaderías a A

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	100	
400	Proveedores		100

Por los gastos de transporte

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	2	
400	Proveedores		2

En el momento de la liquidación, pagando a la empresa B

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
400	Proveedores	102	
572	Bancos c/c, euros		102

## **BOICAC 100 (desembre-2014). Consulta 5. Tractament d'alguns actius financers al PGC-pimes**

**Ponent: Domingo Palos**

[enllaç al text de la consulta](#)

### **Plantejament de la consulta**

La consulta planteja quin és el tractament que s'ha de donar a determinats Actius Financers (accions, fons d'inversió i d'altres participacions en institucions d'inversió col·lectiva) per empreses que apliquin el PGC de Pimes.

Es vol saber la classificació comptable i els criteris que són d'aplicació en la valoració de:

- Inversió en el capital social d'una SICAV
- Participacions de Fons d'Inversió
- Accions

### **Resposta**

Comptablement, el tractament d'aquest actius dependrà de la cartera on es estiguin classificats. Segons la Norma de Registre i Valoració 8ª (Actius Financers) poden ser: Actius Financers mantinguts per a negociar o Actius Financers al cost.

Actius Financers Mantingut per a negociar. L'empresa vol vendre l'actiu a curt termini. La valoració es farà al cost, equivalent al valor raonable de la contraprestació entregada. Es reconeixeran els costos de transacció al compte de Pèrdues i Guanys. Posteriorment, la valoració serà a valor raonable, imputant-se al compte de Pèrdues i Guanys els canvis de valor. Per ser classificats en aquesta cartera és requisit que es faci una negociació activa i recurrent. Si no és així es classificaran dins de la cartera següent.

Actius Financers al cost. La valoració serà al cost més els costos de transacció. La valoració posterior es farà al cost menys les correccions valoratives per deteriorament.

Aquesta correcció valorativa es calcularà com a diferència entre el valor en llibres i l'import recuperable (el més gran de valor raonable menys els costos de venda i el valor actual del fluxos d'efectiu futurs de la inversió).

Si la inversió en el patrimoni es fa en una empresa que no sigui grup/multigrup/associada que sigui cotitzada es farà servir en lloc dels fluxos d'efectiu el valor de cotització.

En el cas de no cotitzades es prendrà el patrimoni net de la participada considerant-hi les plusvàlues tàcites existents a la data de la valoració.

Tant les correccions valoratives com la seva reversió, s'enregistraran com a despesa/ingrés. La reversió del deteriorament estarà limitada al valor en llibres sense considerar deteriorament de valor.

## BOICAC 102 (juny-2015). Consulta 1. Definició de algunes partides en l'àmbit concursal

Ponent Deogracias Izquierdo

[enlace al texto de la consulta](#)

### Planteamiento de la Consulta

La normativa concursal define determinados términos. Se pide al ICAC una interpretación sobre los mismos. En concreto, sobre los términos:

- Pasivo. Además, se solicita la forma de valoración de los mismos.
- Pasivo financiero. También se solicita su forma de valoración.
- Grupo.

### Antecedentes

La normativa concursal pretende conseguir que se alleguen fondos a sociedades en situaciones de dificultades financieras. Dos de los instrumentos que se ofrecen son:

- Acuerdos de refinanciación regulados por el artículo 71.bis. Estos acuerdos no son rescindibles, por las acciones establecidas por la normativa concursal, siempre que cumplan determinados requisitos.
- Homologación judicial de los acuerdos de refinanciación (DA 4 Ley Concursal). No sólo no son rescindibles sino que, además, pueden obligar a acreedores que no hayan votado a favor de los mismos.

### Respuesta

Definición de Pasivo: concepto amplio que recoge cualquier derecho de crédito contra el deudor. Por tanto, no serán pasivos en el sentido de la norma las provisiones, los pasivos por impuesto diferido y los ajustes por periodificación, puesto que aunque se presentan como pasivos no representan a titulares de un derecho de crédito frente a la empresa.

El criterio de valoración aplicable es el valor contable o en libros del pasivo en el caso de deudas valoradas al coste amortizado.

La definición de Grupo aplicable a las situaciones concursales es la dada por la propia Ley que define el término grupo usando la definición del Art. 42 del Código de Comercio.

## **BOICAC 102 (juny-2015). Consulta 2. Data d'efectes comptables en una fusió**

**Ponent: José Luis Galipienso**

[enlace al texto de la consulta](#)

### **Planteamiento de la Consulta:**

Sobre la fecha de efectos contables en un proceso de fusión entre sociedades de un grupo, cuando su inscripción en el Registro Mercantil es posterior al plazo legal para formular las cuentas Anuales correspondientes al ejercicio en que se aprobó la operación.

### **Antecedentes**

En fecha 20 de Junio de 2014 se aprueba en Junta una fusión de Sociedades. La inscripción en el Registro Mercantil se produce el 20 de Abril de 2015, una vez transcurrido el plazo legal para formular las CCAA del 2014.

Se consulta sobre las obligaciones relativas a la formulación y contenido de las Cuentas Anuales de ambas Sociedades, sabiendo que la fecha de efectos de la fusión acordada a efectos contables fue el 1 de Enero de 2014.

El apartado 2.2.2 de la NRV 21ª "Operaciones entre empresas del grupo", señala que:

"2.2.2. Fecha de efectos contables.

En las operaciones de fusión y escisión entre empresas del grupo, la fecha de efectos contables será la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. Si una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión o escisión, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.

Si entre la fecha de aprobación de la fusión y la de inscripción en el Registro Mercantil se produce un cierre, la obligación de formular cuentas anuales subsiste para las sociedades que participan en la operación, con el contenido que de ellas proceda de acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 19ª. Combinaciones de negocios."

### **Respuesta**

En consecuencia, en el caso que nos ocupa, ambas sociedades deberán formular las cuentas anuales del ejercicio 2014 sin tomar en consideración los efectos contables de la fusión, y sin perjuicio de la información que deben incluir en la memoria sobre el proceso en marcha.

En el ejercicio 2015, los efectos de la fusión se contabilizarán desde el 1 de Enero.

## BOICAC 102 (juny-2015). Consulta 4. Segregació de branca d'activitat amb adquisició de control

Ponent: Santiago Doce

[enlace al texto de la consulta](#)

### Planteamiento de la Consulta

La consulta plantea el adecuado tratamiento contable de la segregación de una rama de actividad con motivo de la cual la Sociedad que amplía capital pasa a formar parte del grupo de la Sociedad aportante.

### Respuesta

La consulta versa sobre la aportación de una rama de actividad (un negocio) a una Sociedad ya existente fruto de la cual la Sociedad receptora del negocio pasa a convertirse en entidad dominada por la Sociedad que lo aporta. Previamente a la operación, ambas sociedades no formaban parte del mismo grupo y, por lo dicho, fruto de la misma sí pasarán a formar grupo.

Se está preguntando qué norma de registro y valoración (NRV) será la aplicable a los hechos, si la NRV 21ª sobre "Operaciones entre empresas del grupo" o la NRV 19ª relativa a "Combinaciones de negocio".

La cuestión no admite dudas, va a aplicar la NRV 19ª referente a "Combinaciones de negocio", dado que (i) la NRV 21ª establece que la misma será de aplicación a operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo (según éstas son definidas en la norma 13ª de elaboración de cuentas anuales, Empresas del grupo, multigrupo y asociadas); dado que en el inicio de la operación no existía tal relación, no puede aplicar y (ii) por similitud a la contestación realizada a la consulta 6 del BOICAC 74 referente a aportaciones no dinerarias consistentes en "inversiones en el patrimonio de empresas del grupo".

En dicha respuesta ya se contempla que en el caso de una aportación no dineraria a una empresa existente que no pertenecía al mismo grupo que la aportante y que pasa a pertenecer al grupo como consecuencia de la aportación, no resulta de aplicación la NRV 21ª.

Por último, la consulta destaca que un caso como el contemplado, en el que la sociedad que adquiere la rama de actividad acaba siendo la sociedad adquirida (al pasar a pertenecer al grupo de la aportante), se califica a efectos de su tratamiento contable como una "adquisición inversa", teniendo que considerar lo dispuesto en la NRV19ª para este tipo de operaciones.

### Otras referencias normativas

Tan solo reseñar que, desde la perspectiva del Impuesto sobre Sociedades, la operación cabría considerarla, en principio, como una aportación no dineraria de rama de actividad, pudiendo disfrutar del régimen de diferimiento recogido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, sujeto al cumplimiento del resto de requisitos.

Desde la óptica de la imposición indirecta, la operación estará no sujeta al IVA al constituir la transmisión de una unidad económica autónoma. Matizar que no será de aplicación la regularización de bienes de inversión del IVA soportado, en su caso, en la previa adquisición de los inmuebles, subrogándose el adquirente de la rama en la posición del transmitente a estos efectos. Asimismo, estará no sujeta a Operaciones Societarias al constituir una operación de

reestructuración y gozará de exención en cuanto al ITP y AJD (en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o actos jurídicos documentados).

El diferimiento alcanzaría en su caso al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que pudiera devengarse en la transmisión del inmueble afecto a la rama de actividad, en su caso.

**BOICAC 102 (juny-2015). Consulta 5. Pèrdues a computar en reducció de capital o dissolució****Ponent: José Luis Galipienso**[enlace al texto de la consulta](#)**Planteamiento de la consulta**

Determinación de las pérdidas computables para la reducción obligatoria de capital y para la disolución por pérdidas.

La consulta versa sobre si las pérdidas por deterioro excluidas del cómputo se refieren únicamente a las reconocidas en el propio ejercicio 2014, o a las pérdidas acumuladas en ejercicios anteriores.

**Respuesta**

La normativa reguladora en la Ley de Sociedades de Capital obliga en dos situaciones a preservar la cifra del capital social escriturado:

Art. 327.- Reducción obligatoria de capital. Cuando las pérdidas hayan disminuido el patrimonio neto de una sociedad por debajo de las dos terceras partes de la cifra de capital y hubiese transcurrido un ejercicio social son haberse recuperado el patrimonio neto.

Art. 360.- Disolución por pérdidas. Cuando el patrimonio neto descienda por debajo de la mitad del capital social, a no ser que se aumente o se reduzca en la medida suficiente y siempre que no sea procedente la declaración de concurso conforme a lo dispuesto en la Ley Concursal.

EL RDL 10/2008, disposición adicional única, dispuso que, hasta el 31-12-2014, a los solos efectos de la determinación de las pérdidas para los supuesto detallados en el párrafo anterior, NO se computarán las pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y las existencias.

Aun no teniendo competencias en materia mercantil por parte del ICAC, cabría hacer las siguientes observaciones:

- Las pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del Inmovilizado Material, las Inversiones Inmobiliarias y las existencias son las contabilizadas desde el ejercicio 2008.
- La regulación sobre las pérdidas por deterioro de préstamos y partidas a cobrar se incorpora en el ejercicio 2014, con carácter excepcional y sólo con efectos para el 2014.

A mayor abundamiento, señala que la situación puntual de encontrarse en causa de disolución no implica que la sociedad deje de aplicar el principio de empresa, excepto que los administradores consideren que existen incertidumbres importantes, en cuyo caso se aplicará en la formulación de las cuentas, lo dispuestos en la Resolución de 18 de octubre de 2013, del ICAC sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

## **BOICAC 100 (deseembre-2014). Consulta 1. Aplicació de nous paràmetres per comptes anuals abreujats**

**Ponent: Xavier Osés**

[enlace al texto de la consulta](#)

### **Planteamiento de la consulta**

Sobre el alcance de los nuevos parámetros referentes a la formulación de cuentas anuales abreviadas, incorporados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), por la ley 14/2013 de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. Esta ley modificaba el contenido del artículo 257 de LSC donde se mencionan los límites para determinar si una sociedad puede preparar cuentas anuales abreviadas. La entidad consultante quería saber el alcance que esta modificación tenía sobre cuatro normas:

Primera pregunta ¿Afecta el cambio a los límites para poder aplicar PGCPYMES?

Segunda pregunta ¿Afecta el cambio a los límites regulados en el Plan de Contabilidad de Entidades no Lucrativas (PCESFL)?

Tercera pregunta ¿Afecta el cambio a los límites aplicables a sociedades cooperativas?

Cuarta pregunta ¿Afecta el cambio a los límites regulados en el PGC en su NECA 4ª Norma de Elaboración de Cuentas Anuales número 4?

### **Respuesta**

Para comprender la respuestas aportadas por el ICAC cabe aclarar antes que las modificaciones introducidas por la Ley 14/2013 afectaban a varias normas pero en los que nos interesa, sobre los límites para presentar cuentas anuales abreviadas, modificaba el artículo 257 de la LSC pero no hacía ninguna modificación directa sobre el PGC ni sobre el PGCPYMES, ni sobre legislación sobre cooperativas ni sobre entidades sin finalidad lucrativa.

Coherente con lo anterior, el ICAC responde a la consultante que los límites para aplicar el PGCPYMES no han cambiado con ocasión de la Ley 14/2013 y siguen estando vigentes los que figuran en el RD 1515/2007 que lo aprobó (en concreto, podrán acogerse al PGCPYMES aquellas empresas que no superen dos de los siguientes tres límites durante dos ejercicios consecutivos, siempre que no queden excluidas por alguna de las otras causas que ahora no es oportuno mencionar: Total Activo 2,850 millones de euros; Cifra de negocios 5,700 millones de euros; Empleados 50).

Conviene recordar que en la fecha en que esta consulta es analizada por la Comisión de Comptabilitat-Fiscalitat de ACCID se ha publicado un Proyecto de Reforma del PGC y PGCPYMES en el que el ICAC se plantea incrementar los mencionados límites (que pasarían a ser de Total Activo 4 millones de euros; Cifra de negocios 8 millones de euros; Empleados 50) pendiente aún de aprobación definitiva.

En la misma línea de coherencia jurídica, el ICAC responde que el Plan de Contabilidad de Empresas Sin Finalidad Lucrativa PCESFL, que se aprobó mediante Resolución del ICAC de 26 de marzo de 2013, tampoco se ha modificado con ocasión de la Ley 14/2013 y por lo tanto sigue vigente, así como los límites para presentación de cuentas anuales abreviadas que en él se contienen (a saber, Total Activo 2,850 millones de euros; Cifra de negocios 5,700 millones de euros; Empleados 50).

No obstante si alguna norma referente a este tipo de entidades no lucrativas hiciera remisión al artículo 257 de la LSC, ésta si modificada, debería alcanzarle igualmente el cambio. Tal es el caso de la Ley 50/2002 sobre Fundaciones que en su artículo 25.3 menciona que “las fundaciones podrán formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles”. Recordemos que esta Ley 50/2002 sobre Fundaciones es aplicable solo a las entidades de ámbito estatal.

Para las entidades bajo competencia autonómica, deberán aplicarse las respectivas regulaciones. La Generalitat de Catalunya emitió el Decret 259-2008 de 23-12-08 del Departament de Justícia que aprobaba el Plan de Contabilidad de Fundaciones y Asociaciones. En esta norma se regulan los límites para la aplicación de modelos abreviados de cuentas anuales (con los consabidos Total Activo 2,850 millones de euros; Cifra de negocios 5,700 millones de euros; Empleados 50). Al no haber remisión alguna a la LSC, estos últimos límites citados no fueron alcanzados por la Ley 14/2013 y, por consiguiente, siguen vigentes sin modificación.

En la misma línea va la respuesta dada por el ICAC a la tercera de las preguntas, esta vez sobre la cooperativas.

En la Orden EHA/3360/2010 que aprueba las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, en su norma 13ª, se recoge “las sociedades cooperativas elaborarán las cuentas anuales de acuerdo con los modelos y normas establecidos en el Plan General de Contabilidad o en el PGC-PYMES, según proceda, con las especificidades establecidas en las presentes Normas”. Nótese la ausencia de remisión a la LSC y al repetido artículo 257, por lo que no se aprecian modificaciones en los límites de aplicación de cuentas abreviadas para las cooperativas.

Sin embargo en la Ley 27/1999 de Cooperativas (que es aplicable a las reguladas bajo competencia estatal) se contiene en el artículo 61.1 la siguiente remisión: “pudiendo formular las cuentas anuales en modelo abreviado cuando concurren las mismas circunstancias contenidas en los artículos 181 y 190 de la Ley de Sociedades Anónimas” que cabe entender hecha a la actual LSC. Para estas sociedades los límites sí han cambiado.

En Cataluña está vigente la Llei 12/2015 aprobada por el Parlament de Catalunya pero no recoge ninguna referencia a límites para elaboración de cuentas anuales, así que cabe aplicar lo referido en la Orden EHA/3360/2010 que remite a PGC y PGCPYMES.

En las respuestas a estas tres primeras preguntas, el ICAC se reafirma en un planteamiento coherente y argumentado: la modificación afecta al artículo 257 de LSC y aquellas normas que a él se remitan y, al mismo tiempo, la modificación no afecta a otras normas que no remitan a ese artículo.

Puede sorprender que en la respuesta a la cuarta pregunta, sobre si la modificación afecta a los límites regulados en la NECA 4ª del PGC, el ICAC se despache con la breve frase “la respuesta es afirmativa porque el PGC y, en particular, la NECA 4ª es un desarrollo del artículo 257 de LSC”. Sin mayores razonamientos ni explicaciones.

Y puede sorprender porque en las otras tres respuestas se ha razonado en un mismo sentido, se ha argumentado su respuesta y se ha adoptado una aproximación jurídica sobre la vigencia de las normas pero en esta respuesta que mencionamos en último lugar no se razona con detalle cuando sería, quizás, necesario.

Es plausible decir que el PGC y el PGCPYMES son desarrollo reglamentario, con rango de real decreto, de aquellas disposiciones de rango superior que les dan marco como el Código de Comercio, la LSC, la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles,...

Pero al propio tiempo es impreciso decir que la modificación de un artículo de la LSC afecta por sí sola al contenido de una norma de rango inferior, sobre la que no es la única influyente.

Recordemos que la LSC regula tres tipos de sociedades cuales son las anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, con sus posibles variantes (laborales, profesionales, unipersonales,...). Entonces cualquier variación de la LSC afecta directamente a estos tipos sociales, así como a otros que pudieran remitirse a la misma Ley (ya hemos comentado el caso de las fundaciones y de las cooperativas bajo competencia estatal).

Pero hay otros tipos sociales no regulados por la LSC (directamente o por remisión) que sí están afectados por el PGC. En concreto en la NECA 3ª se cita que “Las cuentas anuales de las sociedades anónimas, incluidas las laborales, de las sociedades de responsabilidad limitada, incluidas las laborales, de las sociedades en comandita por acciones y de las sociedades cooperativas deberán adaptarse al modelo normal. Las sociedades colectivas y comanditarias simples, cuando a la fecha de cierre del ejercicio todos los socios colectivos sean sociedades españolas o extranjeras, también deberán adaptarse al modelo normal”. Para luego afirmar en la NECA 4ª que “Las sociedades señaladas en la norma anterior podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos” y mencionar de seguido los repetidos límites Total Activo 2,850 millones de euros; Cifra de negocios 5,700 millones de euros; Empleados 50. Estos límites siguen en vigor por no haberse modificado hasta la fecha.

Así pues, al menos las sociedades comanditarias simples y las colectivas cuyos socios sean todos sociedades tienen los límites para presentar cuentas abreviadas que se mencionan en la NECA 4ª sin que sea coherente pensar que puedan verse modificados por un cambio en una norma jurídica que no les afecta (la Ley LSC). En el mismo caso se verían las fundaciones y las cooperativas que no estuvieran bajo competencia estatal y para las que las respectivas normas autonómicas hagan remisión al PGC y no a la LSC.

Cabe pensar que para que a estas otras sociedades y entidades les pueda afectar un cambio de límites en la elaboración de cuentas anuales abreviadas, el cambio debería aparecer en el PGC y no en una norma que no les alcanza.

En este sentido el ICAC podría haber aprovechado la consulta para dar una respuesta algo más precisa y detallada, que se sumara a la consistencia de las tres anteriores.

Recordamos de nuevo que en la fecha en que esta consulta es analizada por la Comisión de Comptabilitat-Fiscalitat de ACCID se ha publicado un Proyecto de Reforma del PGC y PGCPYMES en el que el ICAC se plantea incrementar los mencionados límites (que pasarían a ser de Total Activo 4 millones de euros; Cifra de negocios 8 millones de euros; Empleados 50). Cuando esta reforma quede definitivamente aprobada, todos los límites para la elaboración de cuentas abreviadas serán homogéneos, quiere decirse tanto los contemplados en la LSC como en el PGC como los límites para la aplicación del PGCPYMES.

Subsistirían aún diferencias con los límites que se recogen en normativas autonómicas si no es que se produce el oportuno cambio legislativo que los iguale con los del PGC una vez reformado.

## BOICAC 100 (desembre-2014). Consulta 4. Correccions valoratives en inversions financeres d'una fundació

Ponent: Xavier Osés

[enlace al texto de la consulta](#)

### Planteamiento de la consulta

Sobre diversas cuestiones relacionadas con las correcciones valorativas a efectuar en la cartera de acciones cotizadas que posee una Fundación.

La entidad consultante es una Fundación que elabora sus cuentas anuales bajo el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos. Tiene una cartera de activos financieros a coste (acciones cotizadas, homogéneas entre sí), adquiridas en parte por compra y en parte por donación recibida cuya contrapartida fue ingresos en el patrimonio neto. Se plantea dos preguntas:

- a) En caso de calcular un deterioro, ¿la cartera se dividirá según la forma de adquisición para identificar dos grupos homogéneos con cálculos separados?
- b) Si la cartera no se divide según la forma de adquisición, ¿cómo se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias el ingreso registrado en el patrimonio neto?

### Respuesta

La respuesta del ICAC, en primer término, reproduce el criterio de valoración que el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos menciona sobre la asignación de valor en caso de baja de activos valorados al coste, indicándose que se utilizará el método de coste medio ponderado por grupos homogéneos, atendiendo a que contengan iguales derechos.

El criterio de homogeneidad se refiere a los derechos que contengan los activos financieros, pero no hay referencia ninguna a su forma de adquisición, por lo tanto esa no será una cuestión determinante para agrupar los activos. Dicho de otra manera, formarán un grupo homogéneo todas las acciones de una misma categoría (por ejemplo ordinarias, o preferentes, o sin voto,...) correspondientes a la misma entidad, sin importar cómo o cuando se adquirieron los títulos.

Con la composición del grupo homogéneo se calculará el coste medio ponderado que será el que se utilice para valorar los títulos que se den de baja.

Esta respuesta del ICAC es consistente con la norma antes referenciada, con el Plan de Contabilidad para entidades sin fines lucrativos y también con lo dispuesto en la NRV 9 del PGC o la NRV 8 del PGCPYMES donde también se utiliza el criterio del coste medio ponderado para grupos homogéneos de activos financieros. Podemos añadir también que el Decret 259/2008 que aprueba el Plan de Contabilidad de Fundaciones y Asociaciones sujetas a la legislación de la Generalitat de Catalunya, se menciona un criterio valorativo consistente con las otras normas mencionadas hasta ahora.

Atendiendo a la segunda pregunta de la consulta, sobre la donación recibida que figura en el patrimonio neto, el ICAC menciona que tendrá que ser imputada a ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias según los criterios generales de la NRV 18 del PGC sobre "Subvenciones, donaciones y legados recibidos". Allí se especifica que las donaciones recibidas

de activos financieros (que no se amortizan y no están ligados a ninguna finalidad o actividad) se transferirán cuando se produzca la enajenación, corrección valorativa o baja en balance. Es el mismo criterio que se menciona también en PGCPYMES, PCESFL, PCPYMESESFL y Decret 259/2008.

Utilizar el criterio del coste medio ponderado para valorar la cartera homogénea no sería consistente con individualizar después qué títulos son los que se enajenan, deterioran o causan baja ni considerar cuál fue su coste original.

En caso de venta o baja será objeto de baja contable la proporción de valor contable que se corresponda con la proporción de títulos enajenados y el resultado de la operación será la diferencia entre el valor realizable neto y el valor contable asignado a la proporción de cartera enajenada, calculado por precio medio ponderado. Además deberá imputarse a cuenta de pérdidas y ganancias la proporción de donación correspondiente a la cartera enajenada.

Pretendiendo continuar la consistencia en el planteamiento, se entenderá que la donación queda vinculada al conjunto de la cartera homogénea (no a una parte de la cartera adquirida por un procedimiento concreto) y que cuando deba contabilizarse un deterioro del valor de la cartera, deberá transferirse a cuenta de pérdidas y ganancias la donación que la compense.

En caso de deterioro será objeto de corrección la diferencia entre el valor contable y el importe recuperable (siendo éste último el menor) y éste será el límite de la imputación a cuenta de pérdidas y ganancias de la donación que figura en el patrimonio neto, hasta que la donación se agote.

Recordemos que el deterioro contable de estos valores no será deducible fiscalmente en el impuesto sobre sociedades (art. 13.2.b) "No serán deducibles: ...Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades", ni tampoco supondrá ingreso fiscal la reversión posterior del deterioro. Esto supondrá la existencia de una diferencia temporaria en el período en que el deterioro figure contabilizado, con el impuesto anticipado correspondiente.

Al mismo tiempo, la donación recibida tributará por el valor de mercado del bien recibido en el momento de la recepción, lo que da lugar a una diferencia temporal con el momento de la imputación contable (que es el de la baja o deterioro) cuyo impacto quedará reflejado en el patrimonio neto, minorando el importe de la donación recibida.

## BOICAC 100 (desembre-2014). Consulta 6. Comptabilització de llegats no reintegrables en una ESFL

Ponent: Joaquim Pallarès

[enllaç al text de la consulta](#)

### Plantejament de la consulta

Sobre l'adequat reconeixement i imputació a l'excedent de l'exercici de uns llegats de caràcter no reintegrables rebuts per una entitat sense ànim de lucre, de conformitat amb el que disposa la norma de registre i valoració (NRV) 20a del pla de comptabilitat de les entitats sense finalitats lucratives (PCESFL), aprovat per la resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) del 26 de març del 2013.

### Resposta

El consultant descriu una sèrie de casos en els quals una entitat sense finalitats lucratives accepta diversos tipus de llegats de caràcter no reintegrable: o bé el testador lliga un immoble especificant la destinació o l'ús del mateix, o deixant a la voluntat de l'entitat la determinació del mateix; o bé lliga efectiu, per a adquirir un immoble (especificant o no la destinació o l'ús del mateix), o per a destinar-lo a l'ús que determini l'entitat. En aquest últim cas, l'entitat decideix adquirir un immoble per l'ús que estimi més convenient.

La consulta versa sobre si tots els casos descrits han de ser tractats de la mateixa manera i, concretament, arribar a la conclusió que la finalitat del llegat és adquirir un immoble i per tant el tractament comptable de la transferència d'ingrés al compte de pèrdues i guanys, en tots els casos, també s'ha de fer d'acord amb aquesta finalitat.

La NRV 20a del PCESFL en el seu apartat 1 estableix que:

“Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables es comptabilitzaran, amb caràcter general, directament en el patrimoni net de l'entitat per a la seva posterior reclassificació a l'excedent de l'exercici com a ingressos, sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció, donació o llegat (...). Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables que s'obtinguin sense assignació a una finalitat específica es comptabilitzaran directament a l'excedent de l'exercici en el que es reconeixin”.

A l'apartat 3 de la mateixa norma s'expressa que els actius de l'immobilitzat intangible, material i inversions immobiliàries, “s'imputaran com ingressos a l'exercici en proporció a la dotació a la amortització efectuada en aquell període pels elements citats, o en el seu cas, quan es produeixi la seva alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa al balanç”.

Així, la finalitat última és aconseguir una correlació entre els ingressos i les despeses, de tal manera que es respecti el principi de meritació; només quan no sigui possible aplicar aquest criteri es quan procedeix al reconeixement de la subvenció, donació o llegat directament al compte de pèrdues i guanys.

Per tant, quan la norma al·ludeix a l'absència “d'una finalitat específica” sembla referir-se a una situació en la que no es pot identificar de manera clara una inversió o despesa per naturalesa que són finançats amb els recursos obtinguts mitjançant la donació o llegat, circumstància que es produirà, amb caràcter general, en el cas de les donacions i llegats

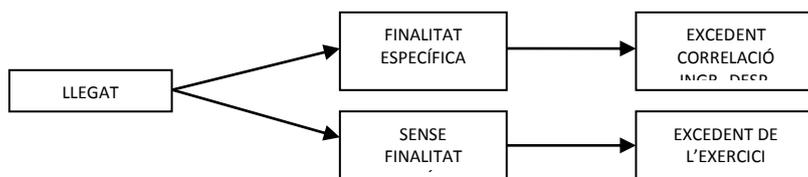
monetaris concedits sense una finalitat específica, independentment de que amb posterioritat la fundació assigni aquests recursos monetaris a una finalitat concreta, com podria ser l'adquisició d'un immoble.

### Anàlisi

En resum, de conformitat amb aquesta resposta de l'ICAC, les subvencions, donacions i llegats no reintegrables es registren de la següent manera:

Si tenen una assignació específica, directament al patrimoni net de l'entitat per a la seva posterior reclassificació a l'excedent de l'exercici com a ingressos, sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció, donació o llegat.

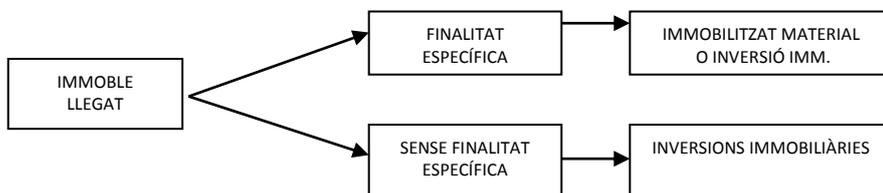
Si no tenen una assignació específica, directament a l'excedent de l'exercici en el que es reconeguin. Esquemàticament:



Analitzem a continuació diferents casos que es poden produir, començant per casos en que les rendes estiguin exemptes.

1. El testador llega un immoble especificant la seva destinació i el seu ús, o deixant a la voluntat de l'entitat la determinació del mateix.

El paràgraf 2n de la NRV 5a, determina que "els terrenys i edificis que els seus usos futurs no estiguin determinats en el moment de la seva incorporació al patrimoni de l'empresa, es qualificaràn com a inversió immobiliària....".



- 1.a.) Si el testador especifica la seva destinació, es comptabilitzarà directament al patrimoni net pel seu posterior traspàs com a ingressos sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses del llegat.

**Exemple de comptabilització**

Concessió d'un llegat de 50.000,00€ el dia 01.06.2015, coincidint l'exercici fiscal amb el natural, la part del terreny representa el 25% del valor total i s'amortitza linealment al 2% anual, entrant en funcionament el mateix dia de l'adquisició lucrativa.

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
210	Terrenys (25% x 50.000)	12.500	
211	Construccions	37.500	
131	Donacions i llegats de capital		50.000
681	Amortització immobilitzat material (2% x 37.500 x 7/12)	437,50	
281	Amortització acumulada d'immobilitzat material		437,50
131	Donacions i llegats de capital	437,50	
746	Subvencions, donacions i llegats de capital transferits a l'excedent de l'exercici		437,50

1.b.) Si el testador no especifica la seva destinació, l'immoble es qualificarà com a inversió immobiliària.

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
220	Inversions en terrenys	12.500	
221	Inversiones en construccions	37.500	
131	Donacions i llegats de capital		50.000

2. Es lloga efectiu el dia 01.03.2015 per l'adquisició d'un immoble (especificant o no la destinació o l'ús del mateix), o per a destinar-lo a l'ús que determini l'entitat. En aquest cas, l'entitat decideix adquirir un immoble pel seu propi ús.

2.a.) Lloga efectiu per l'adquisició d'un immoble especificant la destinació. Per la concessió del llegat:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
572	Bancos, c/c euros	50.000	
131	Donacions i llegats de capital		50.000

Per l'adquisició de l'immoble:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
210	Terrenys	12.500	
211	Construccions	37.500	
572	Bancos, c/c euros		50.000

Per l'amortització i el traspàs a ingressos de l'exercici:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
681	Amortització immobilitzat material	437,50	
281	Amortització acumulada d'immobilitzat material		437,50
131	Donacions i llegats de capital	437,50	
746	Subvencions, donacions i llegats de capital transferits a l'excedent de l'exercici		437,50

2.b.) Llega efectiu per l'adquisició d'un immoble sense finalitat específica:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
572	Bancos, c/c euros	50.000	
131	Donacions i llegats de capital		50.000

Per l'adquisició de l'immoble:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
220	Inversions en terrenys	12.500	
221	Inversiones en construccions	37.500	
131	Donacions i llegats de capital		50.000

2.c.) Llega efectiu sense finalitat específica:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
572	Bancos, c/c euros	50.000	
131	Donacions i llegats de capital		50.000

Si el llegat es considera renda no exempta, entren en consideració els articles esmentats anteriorment de la llei de l'impost sobre societats (Llei 27/2014), que estableixen el següent:

ART.17.4.a LIS. S'han de valorar pel seu valor de mercat els elements patrimonials següents:

a) Els transmesos o adquirits a títol lucratiu. No tenen aquesta consideració les subvencions...

ART.17.5.LIS. En els supòsits que preveuen les lletres a), b) c) i d) de l'apartat anterior, l'entitat transmissor ha d'integrar en la seva base imposable la diferència entre el valor de mercat dels elements transmesos i el seu valor fiscal. No obstant això, en el supòsit d'augment de capital o fons propis per compensació de crèdits, l'entitat transmissor ha d'integrar en la seva proporció que li correspongui, i el valor fiscal del crèdit capitalitzat.

En l'adquisició a títol lucratiu, l'entitat adquirent ha d'integrar en la seva base imposable el valor de mercat de l'element patrimonial adquirit.

La integració en la base imposable de les rendes a que es refereix aquest article s'ha d'efectuar en el període impositiu en què es duguin a terme les operacions de les quals deriven les rendes.

Veiem les conseqüències en els exemples anteriors.

1. El testador lloga un immoble especificant la seva destinació i el seu ús, o deixant a la voluntat de l'entitat la determinació del mateix.

1.a) Si el testador especifica la seva destinació, es comptabilitzarà directament al patrimoni net per al seu posterior traspàs com a ingressos sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses del llegat.

Als mateixos assentaments que hem recollit a l'apartat anterior s'hauria d'afegir el de l'efecte fiscal.

Cuenta	Descripció	Debe	Haber
131	Donacions i llegats de capital (25%x(50.000-437,50))	12.390,63	
4752	Hisenda Pública, creditora per impost sobre societats		12.390,62

Es generarà una diferència no temporal<sup>2</sup> en la liquidació de l'IS de l'any 2016 i següents:

Exercici	Resultat comptable	Base imposable	Diferència
2016	-437,50	50.000,00	+49.562,50
2017 i següents	-437,50		-437,50

1.b) Llega efectiu sense especificar la destinació, caldrà afegir l'assentament

Cuenta	Descripció	Debe	Haber
131	Donacions i llegats de capital	12.500	
4752	Hisenda Pública, creditora per impost sobre societats		12.500

<sup>2</sup> Es tracta d'un ingrés enregistrat en el patrimoni net i en la base imposable, segons diu la NRV 16.2.b de la resolució del 26 de març del 2013 de l'ICAC, que aprova el pla de comptabilitat de les petites i mitjanes entitats sense ànim de lucre.

## **BOICAC 101 (març-2015). Consulta 4. Efectes comptables de la reducció de tipus impositius**

**Ponent: Joan Casals**

[enllaç al  
text de la  
consulta](#)

### **Plantejament de la consulta**

Amb ocasió de la L27/2014 es produeix una reducció del tipus impositiu general de l'impost sobre societats que passa del 30% vigent fins al moment a un nou tipus del 25%, aplicant-se durant l'exercici 2015 un tipus del 28%, d'acord amb la Disposició Transitòria 4 de la esmentada llei.

Tot i que els tipus impositius nous no hagin entrat en vigor a la data de tancament de l'exercici, han d'afectar a la valoració dels actius i passius per impost diferit relacionats amb les diferències temporàries que hagin de revertir en exercicis futurs en que sí estarán vigor aquests nous tipus?. Aquesta és la qüestió plantejada en consulta.

### **Resposta**

Els tipus aprovats a la data de tancament d'exercici, encara que la nova norma estigui pendent de publicació en BOE han de servir de referència per la valoració dels actius i passius per impostos diferits. Aquests tipus són la millor estimació del tipus de gravamen d'aplicació en l'exercici que es preveu la reversió o recuperació

Cal considerar l'evolució previsible de la situació econòmica de l'empresa a l'hora de preveure el moment de la recuperació dels crèdits fiscals. Malgrat que no s'indica específicament en la consulta, és d'aplicació tant a actius com a passius per impost diferit.

Les variacions en el valor del actius i passius per impostos diferits conseqüència de l'aplicació d'un nou tipus de gravamen diferent d'aquell pel que estiguessin inicialment comptabilitzats s'imputarà amb càrrec (o abonament) a Pèrdues i Guanys de l'exercici, a la partida d'Ajustaments en la imposició sobre beneficis (633-638) amb contrapartida en comptes d'Administracions Públiques (47)

S'haurà d'informar en memòria, si l'efecte és significatiu.

Tot i la solució plantejada per ICAC, subsisteix algun dubte. Què fer si la comptabilització inicial del crèdit fiscal es va fer directament contra patrimoni: L'eventual modificació posterior, ha d'anar també contra patrimoni? O bé, s'ha de seguir la norma general i afectar el resultat de l'exercici?

En principi, la norma ja preveu fer l'ajustament en funció del tipus de gravamen de l'exercici en què revertirà o s'aplicarà el crèdit fiscal. Així i tot, si la previsió no s'ajusta a la realitat (s'aplica el 2015 quan es va preveure que es faria amb posterioritat, o a l'inrevés), caldrà tractar-ho com a canvis en les estimacions. Compte 633, o compte 630?

## **BOICAC 102 (juny-2015). Consulta 6. Conveni de creditors en un procediment concursal**

**Ponents: Santiago Doce i Josep Torras**

enllaç al  
text de la  
consulta

### **Plantejament de la consulta**

Sobre el tractament comptable de l'aprovació d'un conveni de creditors en un procediment concursal, en el que no es fixen interessos per el deute romanent.

El cas es el d'una societat immersa en un concurs de creditors amb conveni de quita del 50 per 100 del deute i la resta a pagar en 5 anys sense interessos.

### **Resposta**

A partir de la doctrina ja exposada a la consulta 1 del BOICAC 76, l'ICAC indica que el registre de l'efecte de l'aprovació del conveni implica dues etapes: en primer lloc, analitzar si s'ha produït una modificació substancial de les condicions del deute, per a lo qual descomptarà els fluxos d'efectiu de l'antic i del nou utilitzant el tipus d'interès inicial, i en segon lloc, en el cas que el canvi sigui substancial, donar de baixa el deute original i reconèixer el nou passiu per el seu valor raonable.

La comptabilització del passiu per el seu valor raonable comportarà, amb caràcter general, el reconeixement d'un benefici en el compte de pèrdues i guanys, donat que aquest valor raonable serà inferior al nominal del deute original. Aquest ingrés es registrarà en l'exercici en que te lloc la sentència d'aprovació del conveni de creditors, sempre que de forma racional es prevegi el seu compliment i que l'empresa pugui seguir aplicant el principi d'empresa en funcionament.

A més l'ICAC assenyala que la despesa per els interessos del nou deute es registrarà aplicant el tipus de interès de mercat en aquella data, es a dir, el tipus d'interès incremental del deutor o taxa d'interès que hauria de pagar en aquell moment per obtenir finançament en moneda i termini equivalent a la que ha resultat dels termes en que ha estat aprovat el Conveni.

Finalment, l'ICAC aprofita per recordar tota la informació que en aquests casos s'ha de subministrar en la memòria dels comptes anuals.

### **Implicació fiscal**

Des del punt de vista fiscal, i sempre que la quita sigui conseqüència de l'aplicació de la normativa concursal (Llei 22/2003, de 9 de juliol), l'apartat 11 de l'article 13 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost sobre Societats, estableix dos criteris d'imputació temporal, en funció de que l'import de l'ingrés a integrar sigui inferior o superior a l'import total de les despeses financeres futures derivades del nou deute:

- a) Si l'ingrés es inferior a la despesa financera, s'imputarà en els exercicis posteriors en els que es registrin les despeses financers meritedes del nou deute i per el mateix import.

- b) Si l'ingrés es superior a la despesa financera, s'imputarà en els exercicis posteriors en els que es registrin les despeses financers meritedes del nou deute, en la proporció existent entre la despesa financera registrada en cada exercici respecte del total de despesa financera pendent de registrar derivada del mateix deute.

D'altra banda, indicar que d'acord amb el paràgraf tercer de l'apartat 1 de l'article 26 de la indicada Llei de l'Impost sobre Societats, l'aplicació del límit del 60%-70% sobre la base imposable per a la compensació de bases imposables negatives no serà d'aplicació a l'import de les rendes que es corresponguin a quites o esperes conseqüència d'un acord amb els creditors del contribuent. Les base imposables que siguin objecte de compensació amb aquestes rendes no es tindran en compte, segueix dient l'esmentat article, respecte de l'import de 1 milió d'euros, que es el límit mínim de bases imposables negatives compensables, amb caràcter general.

**BOICAC 101 (març-2015). Consulta 2. Cessió de terreny a canvi de reserva d'aprofitament****Ponent: Miquel Sans**[enllaç al text de la consulta](#)**Planteamiento de la consulta**

Sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión de un terreno a cambio de la “reserva de su aprovechamiento”.

La consultante, que tiene por actividad principal la promoción inmobiliaria de edificaciones, va a proceder a la transmisión a un Ayuntamiento mediante cesión o convenio público, de un suelo dotacional con aprovechamiento urbanístico a cambio de la denominada “reserva de aprovechamiento”, que será aplicable a los excedentes de futuras promociones o enajenable a terceros mediante compraventa.

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión, así como de la posterior enajenación del citado aprovechamiento urbanístico, bien en virtud de su futura aplicación o bien por su enajenación a terceros.

Desde un punto de vista contable la cuestión a dilucidar es el adecuado tratamiento de esta figura que surge de la cesión del solar. Esto es, la empresa consultante, promotora inmobiliaria, cede un inmueble que estará reconocido en su contabilidad como existencias, recibiendo como contraprestación derechos de aprovechamiento excepcional.

**Respuesta**

En su respuesta, el ICAC hace básicamente dos referencias normativas:

- En primer lugar hace referencia al apartado 2.2 de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, que recoge el tratamiento contable en caso de baja por expropiación forzosa. En base al mismo, al darse de baja el activo por su puesta a disposición, se reconocerá el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias por la diferencia entre el valor neto contable del bien dispuesto y la contraprestación recibida.
- Seguidamente hace referencia a la Consulta 8 del BOICAC 15, de 1993. Dicha consulta responde a dos cuestiones relacionadas con el negocio inmobiliario. En la segunda de ellas se trata una operación similar a la analizada en la actual consulta, llegando a la conclusión de que su tratamiento sería el de registrar el coste del activo cedido como mayor valor de la construcción adicional que la sociedad podrá llevar a cabo en el solar con incremento de volumen permitido. La única diferencia entre esta consulta y la recogida en la Consulta 8 del BOICAC 15 es que en la actual el derecho a una mayor construcción no se asigna a una construcción en concreto, sino que se instrumenta mediante la figura de la reserva de derechos de aprovechamiento.

Partiendo de esta consulta de 1993, el ICAC, en su respuesta, aclara varios puntos acerca de su tratamiento contable:

- Que efectivamente la reserva de derechos de aprovisionamiento cumple la definición de activo y de identificabilidad, en base a las definiciones del Plan.
- Que a pesar de su naturaleza intangible, la clasificación en el balance vendrá determinada por su destino que, de acuerdo con la exposición del caso de la consulta, en este caso sería el de su registro en existencias por tratarse de una promotora inmobiliaria.

Concluye finalmente que la cesión del terreno a cambio de la reserva de derechos de aprovechamiento deberá tener el siguiente tratamiento contable:

- Permuta de existencias por su valor razonable, sin que proceda el reconocimiento de un ingreso ni su coste de venta asociado. Sería asimilable a las operaciones de intercambio de ciertas materias primas o gas, donde dos proveedores pueden intercambiarse existencias para atender ciertas necesidades puntuales de demanda, que por localización o disponibilidad no podrían asumir directamente.
- Se deberá valorar el derecho recibido por el valor contable del bien entregado.

### **Análisis de la respuesta**

La respuesta es específica por la especificidad de algunos de sus elementos:

- Se entrega y se obtiene un activo que se considera existencias.
- Se desconoce exactamente el activo que se obtendrá; el derecho de reserva de aprovechamiento no es el activo que finalmente se obtendrá, sino un activo temporal que tiene que servir para obtener el activo o derecho definitivo.

Dado que los activos intercambiados tendrán la consideración de existencias, no cabe reconocer ningún impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias excepto si:

- Si las existencias entregadas tuvieran correcciones valorativas asociadas, éstas deberían ser objeto de reversión, en la medida en que el valor neto realizable de las existencias recibidas (la reserva de derecho de aprovisionamiento) sea superior al valor contable previo de las existencias entregadas. No obstante, será difícil obtener una valoración de unos derechos sobre un inmueble del que aún no se conoce cuál será. En la consulta se hace referencia a la “naturaleza abstracta” del derecho recibido para valorarlo por el valor contable del bien entregado.
- El activo a obtener en el futuro no tuviese la consideración de existencia. Podría ser el caso, por ejemplo, si se quisiera destinar un futuro activo adquirido a ubicar los servicios corporativos de la sociedad.
- La permuta no fuese de elementos de naturaleza similar. Tendrán naturaleza similar en la medida en que los activos tengan la misma calificación urbanística, mismo uso, localización similar y aprovechamiento similar. En este caso podría entenderse que se realiza una venta y una compra, con el correspondiente impacto potencial en la cuenta de resultados. No obstante, por las propias características de la reserva de derecho de aprovechamiento, no es a priori determinable qué activo va a obtener la sociedad, pero sí que deberá ser de un valor similar al activo cedido. De otro lado, también es discutible que la naturaleza sea no comercial cuando la sociedad intercambio un activo conocido y quizás con una previsión de flujos futuro, por un derecho que en el momento del intercambio no presenta unos flujos visibles.

En base a estos dos últimos puntos, la Consulta 3 del BOICAC 91 dispone que la baja del activo cedido formaría parte de la cifra de negocios de la sociedad (en el segundo caso si la permuta se considerara comercial).

Cuestión distinta hubiese sido la transmisión de un elemento de inmovilizado. En dicho análisis la determinación del carácter comercial o no de la permuta habría tenido una importancia mucho mayor, con posibles impactos en la cuenta de resultados en base a las conclusiones que resultasen de su análisis.

Según la NRV 3ª de Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, en su apartado 2 se define qué se entenderá por permuta, y las pautas a seguir para concluir acerca de su carácter comercial o no.

#### **Otras referencias normativas**

No se identifican diferencias relevantes respecto del tratamiento anteriormente descrito bajo PGC. Así se desprende del párrafo §12 de la NIC 18 de reconocimiento de ingresos y del párrafo §27 de la NIC 40 Inversiones Inmobiliarias:

“NIC18.12 When goods or services are exchanged or swapped for goods or services which are of a similar nature and value, the exchange is not regarded as a transaction which generates revenue. This is often the case with commodities like oil or milk where suppliers exchange or swap inventories in various locations to fulfil demand on a timely basis in a particular location. When goods are sold or services are rendered in exchange for dissimilar goods or services, the exchange is regarded as a transaction which generates revenue. The revenue is measured at the fair value of the goods or services received, adjusted by the amount of any cash or cash equivalents transferred. When the fair value of the goods or services received cannot be measured reliably, the revenue is measured at the fair value of the goods or services given up, adjusted by the amount of any cash or cash equivalents transferred.”

“NIC40. 27 One or more investment properties may be acquired in exchange for a non-monetary asset or assets, or a combination of monetary and non-monetary assets. The following discussion refers to an exchange of one non-monetary asset for another, but it also applies to all exchanges described in the preceding sentence. The cost of such an investment property is measured at fair value unless (a) the exchange transaction lacks commercial substance or (b) the fair value of neither the asset received nor the asset given up is reliably measurable. The acquired asset is measured in this way even if an entity cannot immediately derecognise the asset given up. If the acquired asset is not measured at fair value, its cost is measured at the carrying amount of the asset given up.”

## **BOICAC 104 (desembre-2015). Consulta 3. Substitució de components d'una maquinaria en garantia**

**Ponent: Domingo Palos**

[enllaç al text de la consulta](#)

### **Plantejament de la Consulta**

La consulta planteja quin tractament comptable s'ha de donar a la substitució de components d'una maquinaria quan l'import es pagat per l'empresa propietària a compte del deute que té amb el proveïdor i fabricant de la màquina ja que aquesta es troba en el període de garantia.

L'entitat que fa la consulta és una societat que es dedica a la producció d'energia elèctrica procedent de fonts renovables (eòlica).

El parc eòlic va ser construït per un proveïdor estranger i el contracte de construcció estableix un període de garantia de dos anys. El pagament del parc es farà en un termini de 5 a 8 anys.

Un cop a transcorregut el primer any s'han de substituir alguns components de la maquinaria perquè no estan en les condicions adequades. L'empresa consultant compra aquests components a altres subministradors. El cost pagat es descomptarà del deute que es manté amb l'empresa fabricant. Aquesta substitució no afecta a la capacitat productiva ni allarga la vida útil de la maquinaria.

### **Resposta**

L'ICAC comença definint que s'entén per Renovació o Substitució segons la seva Resolució d'1 de Març de 2013 sobre "Normas de Registro y Valoración del Inmovilizado Material y de las Inversiones Inmobiliarias". Concretament, a la Norma Segona, Valoració Posterior, apart 2.2.

"La Renovación de Inmovilizado es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación".

Segons la Norma de l'ICAC s'han de capitalitzar com a més valor del immobilitzat material les renovacions fetes d'acord amb el preu d'adquisició o cost de producció. En el mateix moment s'han de donar de baixa els elements substituïts, l'amortització acumulada i les pèrdues per deteriorament. S'enregistrarà el resultat produït a l'operació, per la diferència entre el valor comptable i el producte recuperat.

Si no es pot determinar clarament el valor de l'element substituït, podem considerar com cost indicatiu el cost de la renovació (entenem que minorat amb les corresponents amortitzacions).

Finalment, l'ICAC també fa referència a l'entrega de l'element substituït a canvi d'un nou element. En aquest cas s'aplicarà la Norma Tercera de la Resolució esmentada.

L'empresa haurà de comptabilitzar com a més valor de l'immobilitzat els elements adquirits, reconeixen un dret de cobrament amb el proveïdor per la compensació acordada i donant de baixa els elements substituïts, reconeixent, en el seu cas, el corresponent resultat.

### Exemples de comptabilització

Una empresa adquireix elements per 100.000 euros per destinar-los a substituir uns altres que figuraven enregistrats a l'immobilitzat material, mentres aquests estan en garantia de fabricació. La fabricant se'n fa càrrec del cost de la substitució descomptant l'import de la quantitat pendent de pagar per la compra.

Cas A: Suposem que el cost dels elements substituïts és de 80.000 euros, ha passat 1 any i el percentatge d'amortització és 10%. Per la adquisició dels elements

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
213	Maquinaria	100.000	
472	Hisenda Pública, IVA suportat	21.000	
523	Proveïdors d'immobilitzat material		121.000

En donar de baixa l'element substituït

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
542	Crèdits a curt termini	100.000	
213	Maquinaria		80.000
281	Amortització acumulada immobilitzat material	8.000	
771	Guanys procedents de l'immobilitzat material		28.000

Cas B: L'empresa no pot determinar el cost dels elements que es volen substituir. Per l'adquisició dels elements

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
213	Maquinaria	100.000	
472	Hisenda Pública, IVA suportat	21.000	
523	Proveïdors d'immobilitzat material		121.000

En donar de baixa l'element substituït

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
542	Crèdits a curt termini	100.000	
213	Maquinaria		100.000
281	Amortització acumulada immobilitzat material	10.000	
771	Guanys procedents de l'immobilitzat material		10.000

## **BOICAC 105 (març-2016). Consulta 4. Ingressos d'un immobilitzat durant el període de prova**

**Ponent: Anselm Constans**

[enllaç al  
text de la  
consulta](#)

### **Plantejament de la consulta**

Es tracta d'una entitat que produeix energia eòlica. Durant el període de prova d'un nou parc eòlic genera energia, que comercialitza. La Consulta versa sobre el tractament comptable del producte de la venda d'aquesta energia: ¿va a ingressos o afecta el cost d'adquisició del parc?. Es precisa que la producció d'energia en aquell període és imprescindible.

### **Resposta**

La Consulta cita la Resolució de l'ICAC de 2013 sobre immobilitzat material, en què s'indica que les despeses del període de prova formen part del cost d'adquisició. També s'hi indica que els ingressos i despeses relatius a les activitats accessòries durant el període de prova van a pèrdues i guanys si no són imprescindibles.

La Resolució de 2015 sobre cost de producció precisa, a més, que les despeses produïdes en el període de prova "es minoraran en els ingressos generats per l'actiu durant el període. Quan els ingressos superin les despeses, l'excés minorarà el cost de producció de l'actiu".

L'ICAC es limita a fer les citacions esmentades, sense introduir cap comentari adicional: entén que contenen la resposta a la consulta amb prou claredat.

En síntesi, la qüestió rau en si l'activitat accessòria que genera els ingressos durant el període de prova és imprescindible per a aconseguir que l'actiu es trobi en condicions de funcionament i pugui participar plenament en el procés productiu. Si és així, els ingressos minoren el cost de producció: de primer, compensant les despeses de prova activables i, en la mesura en què les excedeixen, minorant directament el cost.

**BOICAC 104 (desembre-2015). Consulta 1. Establiment permanent a l'estranger****Ponent: Joaquim Pallarès**[enllaç al text de la consulta](#)**Plantejament de la consulta**

Sobre el tractament comptable de les operacions realitzades per un establiment permanent d'una empresa espanyola a l'estranger.

**Resposta:**

En la consulta nº 4 publicada al BOICAC nº 32, del desembre de 1997, relativa al tractament comptable dels actius, passius, ingressos i despeses d'una sucursal a l'estranger, d'una societat anònima espanyola (annex 1), s'aclareix que la sucursal és part integrant d'una empresa. És per això que els comptes anuals han de ser únics i recollir les operacions i els elements patrimonials de l'empresa en el seu conjunt. Aquest Institut considera vàlid aquest pronunciament en el nou Pla General de Comptabilitat, aprovat pel Reial Decret 1514/2007, del 16 de novembre, sense perjudici de tenir en consideració que per a les transaccions en moneda estrangera serà d'aplicació la norma de registre i valoració 11a. Moneda estrangera, continguda en la segona part del PGC. D'altra banda, l'article 28 del Codi de Comerç assenyalava:

“ 1. El llibre d'Inventaris i Comptes Anuals s'obrirà amb el balanç inicial detallat de l'empresa. Al menys trimestralment es transcriuran amb sumes i saldos els balanços de comprovació. Es transcriuran també l'inventari de tancament de l'exercici i els comptes anuals.

2. El llibre Diari registrarà dia a dia totes les operacions relatives a l'activitat de l'empresa. Serà vàlida, però, l'anotació conjunta dels totals de les operacions per períodes no superiors al trimestre, a condició de que el seu detall aparegui en altres llibres o registres concordants, d'acord amb la naturalesa de l'activitat de que es tracti.”

Per tant, l'empresa com a únic subjecte comptable haurà de comptabilitzar totes les operacions realitzades de manera que els documents que les acrediten serveixin de suport als comptes anuals, que seran únics per al conjunt de les seves operacions.

Tot plegat, sense perjudici de que es portin els registres comptables auxiliars o addicionals que es considerin necessaris per a un millor control de la gestió i mitjançant el procediment que l'empresa consideri adient, podent-se en aquest cas realitzar anotacions conjuntes de les operacions per períodes no superiors al trimestre. Finalment, respecte els comptes a utilitzar per a reflectir les operacions realitzades per la sucursal, s'ha d'indicar que d'acord amb el que estableix l'article 2 del Reial Decret 1514/2007, del 16 de novembre, que aprova el Pla General de Comptabilitat:

“ No tindran caràcter vinculant els moviments comptables inclosos en la cinquena part del Pla General de Comptabilitat ni els aspectes relatius a la numeració i denominació dels comptes inclosos en la quarta part, excepte en aquells aspectes que continguin criteris de registre o valoració”.

Per tant, l'empresa pot utilitzar els comptes que consideri mes adients pels seus fins, podent utilitzar subcomptes de tantes xifres com estimi necessàries. Malgrat tot, és aconsellable que s'utilitzin denominacions similars a les incloses en el PGC per tal de facilitar l'elaboració dels comptes anuals, l'estructura i normes dels quals, que desenvolupen el seu contingut i presentació, són obligatòries.

### **Anàlisi de la resposta**

En primer lloc, cal remarcar que el terme sucursal és un terme utilitzat majoritàriament en l'àmbit mercantil i el concepte d'establiment permanent (en endavant, EP) s'utilitza sovint en l'àmbit fiscal, si bé en tots dos casos, es fa referència a una entitat que no té personalitat jurídica pròpia i que desenvolupa una activitat econòmica. Veiem a continuació una sèrie d'observacions relatives a la contestació de l'ICAC:

1. Una sucursal és una part integrant de l'empresa, forma una única entitat jurídica amb la seva matriu i per tant, els comptes anuals han de recollir les operacions i els elements patrimonials de l'empresa en el seu conjunt i eliminar les duplicacions comptables entre matriu i sucursal.
2. S'aplica la norma de registre i valoració 11a (moneda estrangera) a les operacions de la sucursal que estiguin definides en una divisa diferent a la funcional de la matriu.
3. La obligatorietat de portar llibres comptables i presentar els comptes anuals recau en l'empresa matriu, no en la sucursal.
4. La norma comptable no obliga a comptabilitzar les operacions de la sucursal de forma separada però la fiscal sí, en cas que la matriu sigui estrangera.
5. La normativa comptable no obliga a utilitzar comptes comptables específics. Normalment, per a identificar les transaccions entre matriu i sucursal, s'utilitzen comptes dels grups 10,11,550 ó 552.

### **Altres referències normatives**

BOICAC NÚM. 32, CONSULTA 4 . Consulta Sobre el tractament comptable dels actius, passius, ingressos i despeses d'una sucursal a l'estranger d'una societat anònima espanyola.

Resposta. Cal considerar en primer lloc, que una sucursal és part integrant d'una empresa, formant una única entitat jurídica, i per tant els comptes anuals han de recollir les operacions i els elements patrimonials de l'empresa en el seu conjunt.

Considerant l'anterior, amb relació a les diferències de canvi en moneda estrangera d'una empresa (incloses les seves sucursals), serà d'aplicació el contingut de la norma de valoració catorzena continguda en la cinquena part del Pla General de Comptabilitat, aprovat pel Reial Decret 1643/1990, del 20 de desembre.

En la citada norma es troben recollides, amb caràcter general, les normes sobre la valoració en moneda nacional dels actius i els passius que puguin tenir les empreses, de manera que determinades despeses, com és el cas de les amortitzacions i les provisions per depreciació dels elements de l'immobilitzat, hauran de calcular-se sobre l'import resultant d'aplicar les citades normes.

Pel que fa al registre de la resta d'operacions d'ingressos i despeses, en principi i amb caràcter general, hauran de convertir-se utilitzant els tipus de canvi vigents en les dates en les quals es realitzin les corresponents transaccions.

## **ALTRES DOCUMENTS DE LA COMISSIÓ**

## **Comentarios a la nueva ley del impuesto sobre sociedades y al reglamento del impuesto sobre sociedades**

**Ponent: Andreu Muñoz**

Este documento pretende reflejar algunas consideraciones sobre los apartados más controvertidos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (aprobado mediante el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio), teniendo en cuenta la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que entró en vigor, con carácter general, para los períodos impositivos iniciados a partir del día 1 de Enero de 2015. Sin ánimo de analizar en profundidad todos los aspectos de la nueva Ley y del Reglamento, intentaremos destacar los aspectos que consideramos más relevantes.

A nuestro entender, la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades tiene un carácter continuista respecto a la anterior. Así pues detallamos a continuación, por puntos, nuestra opinión desde la Comisión de Contabilidad y Fiscalidad de ACCID.

### **Actividades de arrendamiento de bienes inmuebles**

El legislador, para romper con la problemática existente sobre este tipo de actividad, ha creído oportuno establecer que no sea necesario disponer de un local destinado exclusivamente a la gestión del arrendamiento, aunque, para que exista actividad económica en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, sigue siendo necesario tener una persona con contrato laboral y a jornada completa. Esta persona deberá llevar la gestión administrativa y la gestión de fincas, y efectivamente no vale cualquier categoría laboral que no sea la de dicha gestión. Por otra parte, cabe indicar que el concepto de actividad económica se determinará a nivel de grupo, en el supuesto de entidades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

### **La reserva de capitalización**

Es una de las novedades de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades tendrán derecho a una reducción de su base imponible del 10% del incremento de los fondos propios (determinado tal y como establece la Ley), con el límite del 10% de la base imponible positiva del periodo.

Para ello se deberán cumplir ciertos requisitos:

- El incremento de los fondos propios debe mantenerse durante 5 años desde el cierre del periodo impositivo en que se haya producido dicha reducción, salvo existencia de pérdidas contables.
- Se deberá dotar una reserva por el importe de la reducción. Ésta deberá constar separada del resto de reservas e indisponible por dicho plazo. Esta novedad ha sustituido, en la práctica, otras deducciones sobre beneficios extraordinarios y la deducción por reinversión de beneficios.

En resumen, una parte del beneficio no tributa por la parte que se destine a la constitución de una reserva indisponible.

Esa pretensión de dotar de una mayor capitalización a las empresas, no debiera ser incompatible con el hecho de mantener incentivos fiscales a la inversión. No parece razonable que una deducción introducida recientemente en la

Ley de Emprendedores sea eliminada, tampoco nos parece razonable la eliminación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que incentivaba la reinversión en elementos patrimoniales afectos a la actividad económica

Valoramos, no obstante, que lo que se pretende es que la empresa tenga capacidad suficiente para autofinanciarse. Se trata de aumentar el patrimonio neto y la competitividad, reduciendo la financiación ajena y el endeudamiento. Todo ello supone un incentivo fiscal ligado a la mejora de la capitalización de las empresas y de su solvencia empresarial.

#### **La amortización de elementos del inmovilizado**

Las nuevas tablas de amortización aprobadas, simplifican considerablemente las ya existentes. Se trata de tablas más prácticas y menos complejas que las anteriores basadas en los elementos amortizables para cada tipo de actividad económica.

La libertad de amortización para elementos del inmovilizado material nuevos de escaso valor se sitúa entre los 300€ de coste máximo individual y 25.000€ de máximo conjunto anual. Esta medida resulta de aplicación general frente a su precedente normativo que estaba previsto exclusivamente para las entidades que podían aplicar el régimen de entidades de reducida dimensión (siendo los parámetros diferentes, puesto que la medida precedente establecía un coste máximo individual de 600 euros y un máximo conjunto anual de 12.000 euros).

#### **La amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado intangible**

Se ha eliminado el requisito que condicionaba la deducibilidad fiscal de la amortización del inmovilizado intangible a que la compra del bien no se realizara a una entidad que formase parte del grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. De esta forma, las compras de intangibles que se efectúen a empresas del grupo se podrán beneficiar de la amortización sistemática, en el caso de activos intangibles de vida útil definida y de la deducción sistemática prevista para los activos de vida útil indefinida. En este sentido, existe normativa transitoria para operaciones anteriores.

Además, se ha eliminado de la norma la limitación al 10% de la amortización del inmovilizado intangible de vida útil definida. De esta forma se admite la deducibilidad de la amortización en función de la vida útil del bien.

Por otro lado, se ha unificado el importe deducible, sin imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, en el caso del inmovilizado intangible de vida útil indefinida y el fondo de comercio, fijándolo para períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016 en el 5%. Para los períodos impositivos iniciados durante el año 2015 se mantienen los límites de años anteriores, de tal manera que el importe deducible es del 2% para el inmovilizado intangible de vida útil indefinida y del 1% para el fondo de comercio. Cabe mencionar que la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, prevé que los activos intangibles de vida útil indefinida y el fondo de comercio vuelvan a ser amortizables, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016. Esta norma incluye también una adaptación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades limitando el importe de la amortización deducible al 5%. Es decir, cambiará el tratamiento contable pero se mantendrá el fiscal que estaba previsto inicialmente en la norma fiscal.

### **Sociedades civiles que no tengan objeto mercantil**

En este punto, a nuestro entender deberían de haberse definido cuáles son las sociedades civiles que tienen objeto mercantil y que pasarán a ser contribuyentes del impuesto sobre sociedades. En este sentido, está generando incertidumbre el hecho que el artículo 7.1 letra a) de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades haya conceptualizado que las sociedades civiles que tengan objeto mercantil pasarán a tributar por este impuesto a partir de 2016. Además, no se define claramente cuales son aquellas sociedades civiles que podrán continuar en atribución de rentas.

Bien es cierto que esta definición pasa por la reforma del propio Código de Comercio que deberá despejar esas dudas, pero no es menos cierto que la propia Ley establece en su disposición transitoria trigésima segunda “el modus operandi” en aquellos casos en que las sociedades civiles pasen a tributar por el Impuesto sobre Sociedades. Esta incertidumbre jurídica provoca desconfianza al operador económico y debe actuarse en consecuencia para poder tomar las decisiones oportunas con tiempo, puesto que ello no es solamente una cuestión tributaria, si no que atañe a cuestiones jurídicas relevantes: contratos de arrendamiento, contratos mercantiles, etc.

### **Entidades sin ánimo de lucro**

En cuanto a las entidades sin ánimo de lucro, no se definen en ningún artículo particularidades concretas más allá de lo definido en el artículo 110 de la Ley 27/2014, de 27 de septiembre. Sin embargo, sí se han restablecido, en una de las primeras reformas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, los límites económicos que exoneran de la obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades en los siguientes términos:

- a) Que sus ingresos totales no superen 50.000€ anuales (con anterioridad este límite era de 100.000 euros)
- b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000€ anuales.
- c) Que todas las rentas no exentas estén sometidas a retención.

En la práctica se puede superar fácilmente el importe de 2.000€ como rentas no exentas. Es un hecho que en la gran mayoría de entidades sociales y culturales, el destino de los ingresos obtenidos como actividades económicas es a la finalidad social de esa entidad sin ánimo de lucro, tal como define el citado artículo 110 respecto de las rentas exentas.

Ello conlleva que muchas de estas entidades tengan la obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades, y en consecuencia, llevar contabilidad.

### **Reserva de nivelación para empresas cuya cifra de negocios sea inferior a 10.000.000€<sup>3</sup>**

Este concepto consiste en una reducción sobre la base imponible positiva, aunque no se puede entender como una reducción definitiva sino un diferimiento en la tributación. Se trata de un incentivo fiscal solo para las entidades que apliquen el régimen de entidades de reducida dimensión.

Este incentivo implica una reducción máxima del 10% de la base imponible positiva con un límite máximo de un millón de euros. Ello es un anticipo para la compensación de futuras bases negativas. La base reducida en un ejercicio se deberá añadir en el periodo impositivo que finalice en los 5 ejercicios siguientes en que se practique dicha minoración

---

<sup>3</sup> Técnicamente, aquellas entidades que puedan aplicar el régimen de entidades de reducida dimensión.

siempre que la sociedad tenga una base imponible negativa. Si no se obtienen bases imponibles negativas en estos 5 ejercicios siguientes, la sociedad adicionará la reducción aplicada, en la del último ejercicio que concluya dentro del plazo de los 5 años, por lo que se produce un diferimiento de tributación.

### **Conclusiones**

Una vez repasados los aspectos que merecen especial atención en una primera lectura de la nueva Ley, nos queda una perspectiva crítica por lo que atañe a la visión de la PYME.

Nuestro objeto de crítica es que la nueva Ley no ha introducido ninguna mejora que favorezca tangiblemente a nuestro tejido empresarial principal. Solamente el último punto tratado sobre la reserva de nivelación, complicado por su cómputo, podría ser un aspecto positivo para la PYME. Aún así tampoco acaba siendo verdaderamente un beneficio tangible. La nueva Ley, a nuestro entender, sólo permite diferir durante un plazo de 5 años la tributación o lo que es lo mismo el pago de una infima parte de la cuota.

Veremos, en adelante, cómo se materializan los cambios introducidos por la nueva Ley.

## **La dificultat d'aplicar normes per a la millora de càrregues administratives i fiscals en un ambient poc "business friendly"**

**Ponent: Joaquim Pallarès**

### **Presentació**

Diversos informes internacionals manifesten la mala posició d'Espanya en temes de competitivitat com a conseqüència de les característiques del marc normatiu existent en matèria de regulació comptable fiscal. Analistes i agents econòmics (directius, assessors, empresaris...) expressen sovint el diagnòstic sobre l'entorn normatiu espanyol. Aquest no es pot qualificar de "business friendly" si no més aviat el contrari. Per això, al llarg dels darrers anys, des de l'Administració s'ha expressat la intenció de promoure millores en el marc legislatiu, però tot i les bones intencions, els resultats de moltes mesures aprovades no són els esperats i es va complicant la teranyina normativa.

### **Objectiu**

L'objecte d'aquest treball consisteix en descriure, mitjançant tres exemples, com les mesures preses per l'Administració, aparentment favorables per l'empresa, acaben essent difícils d'aplicar i no tenen l'efecte desitjat.

### **IVA. EL RÈGIM ESPECIAL DEL CRITERI DE CAIXA (RECC)**

En un moment de sequera del crèdit bancari i molts problemes per les pimes a l'hora de finançar-se, s'aprova una norma nova amb la finalitat d'afavorir la situació de liquiditat d'aquestes empreses. La intenció era bona; es tractava de permetre a les pimes que haguéssin de liquidar a l'IVA de les factures emeses quan haguéssin cobrat la factura per part dels seus clients. Així, s'evitava que les pimes anticipessin a Hisenda un IVA que encara no havien cobrat.

Malauradament, aquest règim ha estat adoptat per una mínima part de les empreses a les que anava destinat, per la complexitat burocràtica del funcionament del règim, i pel decalatge real del pagament de l'IVA al final del període. Des del ministeri d'Economia i Hisenda se n'ha reconegut el fracàs, i a finals de 2014 un informe facilitat pel mateix ministeri informava que només s'havien acollit al RECC 10.539 persones jurídiques i 11.551 persones físiques, mentre que la mesura anava destinada a 2,3 milions de pimes i autònoms.

Tot apunta que l'aplicació d'aquest règim voluntari és difícil. Analitzem el perquè.

- a) Limitació per volum d'operacions: Només s'aplica a aquelles empreses que no hagin superat l'any anterior els 2 milions d'euros.
- b) Limitació temporal: L'IVA meritat en una operació s'haurà d'ingressar, s'hagi cobrat o no, el 31 de desembre de l'any immediat posterior a la seva realització.
- c) Càrrega comptable: S'ha de crear nous comptes comptables com per exemple:

- i. (472...) IVA suportat no deduïble criteri de caixa
  - ii. (477...) IVA transferit no meritat criteri de caixa
- d) Càrregues administratives:
- i. Pels beneficiaris d'aquest règim: Els llibres registre de factures emeses han d'incloure les dates i els imports cobrats, parcial o totalment i el mitjà de cobrament.
  - ii. Pels beneficiaris d'aquest règim especial i els destinataris de les seves operacions: Els llibres registre de factures rebudes han d'incloure les dates i els imports pagats, parcial o totalment i el mitjà de pagament.
  - iii. Complexitat en el compliment de les obligacions fiscals (models 303,390 i 347).
- e) Increment dels costos: Normalment la modificació dels llibres registre de l'IVA implica canvis en els programes informàtics, tant pels acollits al règim especial com per als destinataris de llurs operacions, que requereixen la intervenció de professionals externs.

#### **ACTUALITZACIÓ DE BALANÇOS**

Aquesta norma havia d'afavorir que les empreses poguessin reflectir uns valors dels immobilitzats materials més propers a la realitat, fet que és una demanda recurrent del teixit empresarial. L'ACCID també s'ha manifestat en aquest sentit en diverses ocasions.

De nou, el nombre d'empreses que s'han acollit a la norma és mínim i, per tant, també es pot qualificar de fracàs.

Els apartats següents expliquen per què l'aplicació pràctica de l'actualització de balanços no ha estat un èxit.

- a) Limitació objectiva: Excepte pels immobles, que es podien actualitzar de forma individual, la resta dels elements de l'actiu material s'havien d'actualitzar en la seva totalitat. Això significa que cal tenir perfectament acreditat tant el cost d'adquisició, com les millores realitzades en els actius i les amortitzacions fiscalment deduïbles durant el període de tinença.
- b) Limitació de la rendibilitat fiscal:
  - i. Immobles: L'article 15.9 del TRLIS ja establí una tècnica per excloure de la base imposable la part de les plusvàlues obtingudes en la transmissió d'immobles imputable a la correcció monetària, fet pel qual, l'actualització és poc rendible en molts casos.
  - ii. El gravamen era del 5%, casi el doble del de la darrera actualització (RDL 7/1996), que era del 3%.
- c) Limitacions temporals:
  - i. Només aplicable pel primer exercici fiscal tancat amb posterioritat al 28/12/2012.
  - ii. L'actualització queda sense efectes si la Junta General no l'aprova en el termini legal.
  - iii. L'ingrés fora de termini del gravamen únic invalida tota l'actualització.

- iv. Disponibilitat limitada de les reserves de revalorització durant un període de 10 anys.
- d) Càrregues comptables:
- i. S'han d'elaborar dos balanços al final de l'exercici: un pels comptes anuals i un "actualitzat", ambdós sotmesos a l'aprovació de la Junta General.
  - ii. Els comptes anuals han d'explicar l'increment net de valor i els moviments de la reserva de revalorització. L'incompliment d'aportar aquesta informació es sanciona greument. Entre 200 i 1.000 euros per dada omesa.
- e) Càrregues administratives:
- i. Nou formulari a omplir: el model 208.
  - ii. Increment dels costos: Normalment l'actualització de balanços requeria la intervenció de professionals externs.
  - iii. Tècnica d'actualització complexa:
  - iv. S'han d'acreditar totes les amortitzacions fiscalment deduïbles i les millores dels actius.
  - v. Pels elements ja actualitzats de conformitat amb el RD Llei 7/1996 o elements patrimonials adquirits mitjançant operacions de fusió, escissió, permuta, etc.
  - vi. Es contempen el mateix número de coeficients correctors financers com anys d'adquisició d'actius.
  - vii. El límit de l'actualització era el valor de mercat, que quasi sempre és difícil de determinar.

## LA REFORMA FISCAL

La Reforma Fiscal s'ha justificat per la necessitat de simplificar la gestió fiscal de les empreses i també per a reduir-ne la tributació. Malauradament, tampoc en aquest punt s'aconsegueixen resultats en la línia dels objectius esmentats, tal i com s'exposa a continuació.

Els trets generals de la reforma de l'Impost sobre Societats vigent a partir del 01.01.2015 es poden resumir així:

- Reducció del tipus impositiu pels beneficis obtinguts, del 30% al 28% (2015) i al 25% (2016).
- Nou concepte d'activitat econòmica i d'entitat patrimonial.
- Nous subjectes passius de l'impost a partir del 01.01.2016: les societats civils amb objecte mercantil.
- En el cas d'arrendament d'immobles ja no es necessita acreditar un local destinat a la gestió de l'activitat. L'únic requisit serà la contractació d'una persona a jornada completa.
- Les noves limitacions a la deducció de determinades despeses (financeres, d'atenció als clients, deterioraments d'actius excepte morosos i existències) i a la compensació de bases imposables negatives (60% el 2016 i 70% els anys següents) s'eixamplen les bases imposables.

- La nova reserva de capitalització, per a qualsevol empresa, permetrà una reducció en la base imposable d'un 10% de l'increment dels fons propis (l'increment ha de perviure durant 5 anys i s'ha de crear un reserva per l'import de la reducció).
- S'estableixen nous requisits per a l'excepció per doble imposició sobre dividends i rendes, especificat a l'article 21.

Respecte a les empreses de dimensió reduïda (en endavant EDR), el seu principal avantatge competitiu fins ara eren uns tipus inferiors (20 ó 25%) respecte al règim general. A partir del 2016, totes les societats tributaràn al 25%. Les novetats més significatives són:

- Es crea una nova reserva d'anivellament, només per pimes, que serà d'un 10% i suposa una reducció del tipus fins el 22,5%.
- S'elimina la deducció per reinversió de beneficis (promoguda per la Llei d'Emprenedoria), que només ha durat dos exercicis, 2013 i 2014. Aquesta deducció afavoria l'inversió en actius nous sempre i quan l'entitat obtingués beneficis.

En resum, la reforma fiscal es traduirà en una disminució dels tipus nominals impositius (per les empreses que tributen al tipus general) però la supressió o la limitació de deduccions i despeses deduïbles és molt possible que mantingui o, fins i tot, augmenti la recaptació. Amb tot, el règim especial fiscal de les EDR queda diluït, equiparant-lo pràcticament a la resta d'empreses.

Cal afegir també que la gran quantitat de canvis legislatius fiscals d'aquests darrers anys ha provocat una gran inseguretat jurídica en les EDR. No és d'estranyar que alguns economistes afirmen que la reforma fiscal ha estat una oportunitat perduda per les EDR, que representen la gran majoria de les empreses del país.

## Conclusions

Hem pogut veure que si bé l'Administració intenta afavorir els contribuents, a la pràctica, la complexitat de les formalitats i dels requeriments administratius fan quasi impossible l'aplicació d'aquestes millores. El règim especial del criteri de caixa o l'actualització de balanços són dos exemples entre molts. Respecte a la reforma fiscal, la suposada baixada de la pressió fiscal mitjançant la disminució dels tipus de l'impost sobre societats, tindrà un efecte molt suau. El cas és que l'objectiu final queda difuminat per la supressió de moltes deduccions i la no deduïbilitat de certes despeses amb les que abans comptàvem.

Per tot l'exposat, semblaria oportú que l'Administració reflexionés sobre els motius que expliquen que les bones intencions de posar-ho fàcil a les empreses no es facin realitat, sinó que més aviat al contrari. La situació exposada pot requerir molts canvis. En aquest sentit en suggerim dos:

- Que les opinions dels representants dels col·lectius afectats per un canvi normatiu siguin escoltats en el procés d'elaboració.
- Que abans de fer una nova normativa s'analitzin amb detall les millors pràctiques de països del nostre entorn.

## Comptabilització de l'impost sobre beneficis: Resolució de l'ICAC de 9 de febrer de 2016

**Ponent: Deogracias Izquierdo**

La [Resolució de l'ICAC de 9 de febrer de 2016](#) desenvolupa la normativa aplicable a la comptabilització de l'impost sobre beneficis. Aquesta resolució és aplicable tant a les empreses que apliquen el Pla General de Comptabilitat, com per les que apliquen el Pla General d'Empreses de Reduïda Dimensió com als comptes consolidats formulades segons les Normes per la Formulació de Comptes Anuals Consolidats<sup>4</sup>.

En aquest sentit, l'ICAC ha utilitzat quatre fonts per crear aquesta resolució:

- a) El Pla General de Comptabilitat del que es reproduïx pràcticament tot el contingut de la Norma de Registre i Valoració 13.
- b) La Resolució de l'ICAC de l'any 1997 que regulava la comptabilització del l'impost sobre beneficis amb el pla antic.
- c) Les consultes de l'ICAC emeses en aquesta matèria.
- d) La normativa internacional de comptabilitat (en particular, la NIC 12) d'on s'han aprofitat algunes definicions.

En aquest document exposarem les novetats més rellevants sense entrar en els règims especials (consolidació fiscal i imputació de rendes) i el tractament d'impostos a l'estranger que s'han introduït en la normativa comptable.

Com a primer punt a destacar, cal indicar que la norma resulta aplicable pels comptes anuals corresponents als exercicis iniciats a partir del dia 1 de gener de 2015, per tant, resulta d'aplicació, pels comptes que s'acaben de formular.

En tot cas, les novetats que introdueix la norma no són tan significatives per suposar grans canvis als criteris que es venien fent servir com comprovarem a continuació.

Des d'un punt de vista teòric, la resolució desenvolupa la manera de comptabilitzar l'impost sobre societats que va introduir el Pla General de Comptabilitat. Així el Pla General de Comptabilitat fa servir el mètode del deute (com l'anterior Pla), però amb l'enfoc del balanç (front a l'enfoc del compte de pèrdues i guanys que es feia servir anteriorment). Aquesta diferència d'enfoc fa que l'ICAC analitzi els conceptes que el fonamenten amb més detall, dedicant l'article 2 de la resolució a introduir diverses definicions. En aquest sentit, el concepte més desenvolupat és el de la base fiscal d'un actiu o passiu. Aquest concepte permet calcular les diferències temporàries que neixen per les diferències entre la base comptable i fiscal de l'actiu. El fonament de la resolució com exposa l'ICAC és el següent "l'empresa ha de reconèixer un passiu (actiu) per impost diferit, sempre que la recuperació o liquidació de l'import en llibres d'un actiu o passiu vagi a generar futurs pagaments fiscals majors (menors) que els que resultarien si les esmentades recuperacions o liquidacions no tinguessin conseqüències fiscals, sense perjudici de les excepcions i límits temporals regulats a la pròpia normativa".

Aquestes diferències poden afectar a l'impost corrent o a l'impost diferit.

---

<sup>4</sup> Lògicament queden fora del seu abast els comptes anuals consolidats de grups que apliquen, voluntària o obligatòriament, les NIIF-UE.

En quant a l'impost corrent i més enllà de la possibilitat de la seva actualització financera<sup>5</sup>, cal indicar que a l'expositiu de la resolució es considera que la reserva de capitalització és un menor impost corrent, de tal manera que el benefici fiscal afecta directament al càlcul de l'impost a pagar.

Així, si una societat té un resultat positiu de 1000 i pot aplicar la reserva de capitalització per 100, resultarà que el seu impost a pagar serà 252<sup>6</sup> que coincidirà amb el seu impost corrent, de tal manera que la reserva de capitalització s'ha de considerar en calcular l'impost corrent.

Recordem que la DGT ha entès que la reserva corresponent a l'exercici 2015 es pot dotar reclassificant a la junta d'aprovació de l'exercici 2015 les reserves corresponents a l'exercici 2014. En aquest sentit resulta prou clara la resolució amb número de referència [V4127-15](#):

En concreto, a efectos de aplicar una reducción en la base imponible del periodo impositivo 2015 (supuesto, como se ha planteado en el escrito de consulta, que el ejercicio económico de la entidad coincida con el año natural), en la medida en que a 31 de diciembre de 2015 se haya producido un incremento de los fondos propios respecto a los existentes a 1 de enero de 2015 en los términos definidos en el artículo 25 de la LIS, y se haya producido un incremento de reservas, con independencia de que no esté formalmente registrada la reserva de capitalización, podrá aplicarse la reducción prevista en dicho artículo en la base imponible del período impositivo 2015, disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015 para reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2016 y no en el de 2015. Esta reserva será indisponible durante el plazo de 5 años desde el 31 de diciembre de 2015.

En quant als impostos diferits la resolució introdueix novetats significatives. Així en matèria d'actius per impost diferit es parteix de la regla general prevista al Pla: d'acord amb el principi de prudència només es reconeixen actius per impost diferit en la mesura en què resulti probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs que permetin l'aplicació d'aquests actius.

La resolució estableix dues regles: una en la que no presumeix que concorre aquesta circumstància i una altra en el que la presumeix.

Així, es presumeix que NO es considera probable l'existència de guanys fiscals futurs, llevat prova en contrari, quan es prevegi la recuperació futura en un termini superior a 10 anys des de la data del tancament de l'exercici.

Aquesta regla general es complementa amb els següents criteris:

- Regla adicional per les deduccions i altres avantatges fiscals pendents d'aplicar fiscalment per insuficiència de quota: no es considerarà probable la seva recuperació quan existeixin dubtes raonables sobre el compliment dels requisits per fer-les efectives.
- Regles especials pel dret a compensar pèrdues fiscals en exercicis futurs:
  - L'obtenció d'un resultat d'explotació negatiu en un exercici, no impedeix el reconeixement d'un actiu per impost diferit. No obstant això, quan l'empresa tingui un historial de pèrdues contínues,

<sup>5</sup> El que no serà habitual a la pràctica donat que s'exclouen de l'actualització financera "les retencions i pagaments a compte que, suportades o realitzats en un exercici, siguin aplicats en la liquidació a practicar en l'exercici següent".

<sup>6</sup>  $1000 - 100 = 900$ ;  $900 \times 0,28 = 252$ .

es presumirà, llevat prova en contrari, que no és probable l'obtenció de guanys que permetin compensar les esmentades bases imposables negatives.

- Per poder reconèixer un actiu per impost diferit ha de ser probable que l'empresa vagi a obtenir beneficis fiscals que permetin compensar les bases imposables negatives en un termini no superior al previst en la legislació fiscal, amb el límit màxim de 10 anys comptats des de la data de tancament de l'exercici. Aquest termini màxim de 10 anys es pot superar sempre que es pugui provar la recuperació en un termini més gran, en aquells casos en els que la legislació tributària permeti compensar en terminis més grans aquests crèdits fiscals o no estableixi un límit temporal per la seva compensació.

La novetat radica en el fet que l'activació de les bases imposables negatives es pot fer encarar que la societat recuperi les mateixes en més de 10 anys (sempre que l'entitat pugui complir amb els requisits establerts per la norma), el que havia negat l'ICAC en la [consulta número 10 del BOICAC 80](#).

La norma també regula una presumpció de recuperació de crèdits fiscals, cas en el que si concorren els requisits previst per la norma podrà activar els seus crèdits fiscals. En concret, si existeixen diferències temporàries imposables (a aquests efectes ajustos negatius pendents de revertir) en quantia suficient, relacionades amb la mateixa autoritat fiscal, i referides al mateix subjecte passiu, i la reversió de les quals es prevegi que ocorrin ja sigui en el mateix exercici fiscal en el que es prevegi revertir les diferències temporàries deduïbles (és a dir, que al mateix exercici existeixin ajustos negatius i positius) o en exercicis en els que una pèrdua fiscal pugui ser compensada<sup>7</sup>.

Finalment, també es regula a la resolució les provisions i contingències derivades de l'impost sobre beneficis. Així, en primer lloc s'estableix que la provisió s'haurà de reconèixer per l'import estimat del deute tributari. Aquesta provisió s'ha de comptabilitzar de la següent manera (seguint els criteris de la [consulta 10 del BOICAC 75](#)):

- La quota de l'impost sobre societats de l'exercici es comptabilitzarà contra un compte 633 "Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis" (aquesta situació serà poc freqüent, ja que normalment la quota de la provisió correspondrà a exercicis anteriors, amb la conseqüència que comentarem).
- Els interessos corresponents a l'exercici en curs es comptabilitzaran com una despesa financera.
- Els interessos i les quotes corresponents a tots els exercicis anteriors es comptabilitzaran mitjançant un càrrec en un compte de reserves quan la provisió s'hagués d'haver comptabilitzat en un exercici previ. Si existeix un canvi d'estimació s'utilitzaran comptes de pèrdues i guanys. Aquest canvi d'estimació no serà probable que es produeixi, encara que poden haver-hi casos en els que resulti justificat (per exemple, una nova doctrina administrativa o jurisprudencial)
- La sanció es registrarà com una despesa de naturalesa excepcional, que es comptabilitzarà mitjançant el compte 678 ("Despeses excepcionals").

Si la provisió s'hagués dotat en excés qualsevol reversió s'imputarà a pèrdues i guanys.

---

<sup>7</sup> Cal indicar que la norma estableix una cautela: "En avaluar si l'entitat tindrà suficients guanys fiscals en exercicis futurs, s'han d'excloure les partides imposables que procedeixin de diferències temporàries deduïbles que s'esperin en exercicis futurs" (article 7.6 de la resolució).

## Presentació IV Jornada Comptabilitat i Direcció Lleida 2016. La conservació de la documentació comptable a efectes fiscals

Ponent: Josep Sotelo

### CONSERVACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN CONTABLE A EFECTOS FISCALES

Con ocasión del cierre contable de cada ejercicio económico suele repetirse la misma pregunta, ¿hasta qué año podemos destruir la documentación contable (facturas recibidas y expedidas, extractos bancarios, nóminas, recibos, libros auxiliares de contabilidad, liquidaciones y declaraciones de impuestos), así como cualquier otro soporte documental de los apuntes contables sin preocuparnos ante una eventual inspección tributaria?

Si bien la respuesta a la misma nunca ha sido sencilla, las últimas modificaciones normativas en el ámbito tributario han venido a generar todavía una mayor confusión a través de la introducción de nuevos límites temporales, por lo tanto, hemos considerado oportuna la preparación de la presente nota técnica con la finalidad de intentar sintetizar las diferentes obligaciones de conservación de la documentación contable-mercantil, centrándonos principalmente en las exigencias derivadas de la normativa tributaria.

En primer lugar, a efectos estrictamente fiscales, podríamos establecer un primer horizonte temporal en base a la prescripción del derecho de la Administración tributaria para practicar la liquidación de un tributo en **4 años**. No debemos olvidar que el inicio del cómputo de dicho periodo tiene lugar el día siguiente al de finalización del plazo reglamentario para la presentación de la declaración o autoliquidación del impuesto, por ejemplo, si pensamos en el Impuesto sobre Sociedades, en general, se iniciaría el 26 de julio de cada año, de tal forma que, salvo que se hubieran producido interrupciones en el cómputo de la prescripción (comprobaciones, solicitudes de devolución de ingresos indebidos, autoliquidaciones complementarias, etc.), actualmente, una sociedad que finalice su ejercicio económico el 31 de diciembre tendría prescrito el periodo impositivo de 2010 y el 26 de julio le prescribiría el correspondiente al año 2011.

Sin embargo, ya hace muchos años que en nuestro país el delito fiscal prescribe un año más tarde que la infracción tributaria de naturaleza administrativa, lo cual no siempre resulta fácil de comprender, pero la jurisprudencia así lo ha confirmado y la doctrina científica está en vías de asimilarlo, por lo tanto, podría ser conveniente conservar la documentación contable durante **5 años**, computados como anteriormente se ha indicado, por si fuese necesario utilizar dicha documentación como elemento de defensa en un proceso penal seguido contra la sociedad y/o sus administradores.

Hasta aquí, sólo se trataría de un año más, pero es que en el año 2012 se introdujo en nuestro Código Penal el art. 305 bis, el cual viene a tipificar una suerte de delito fiscal agravado si acontece alguna de las tres circunstancias en él previstas, siendo la más objetiva de ellas el hecho de que la cuota defraudada exceda de 600.000.-€, pues bien, el "delito fiscal agravado" no prescribe hasta una vez transcurridos **10 años** desde su comisión, lo cual viene a ensanchar muy significativamente la brecha temporal entre la prescripción de la infracción tributaria y el delito fiscal, por lo tanto, si pretendemos utilizar la documentación contable en nuestra propia defensa, deberemos conservarla durante este periodo de tiempo mucho más dilatado.

En cuanto a estos plazos fiscales, cabe recordar que, por ejemplo, todas aquellas facturas o documentos acreditativos del precio de adquisición de un elemento del activo no corriente sometido a amortización, deberán conservarse durante toda la vida útil del mismo y los cuatro años siguientes, ya que de lo contrario difícilmente podría probarse el

importe del gasto por amortización, así como su precio de adquisición en caso de enajenación. De hecho, las empresas deberán estar siempre en disposición de probar cuál ha sido el precio de adquisición de cualquier elemento del activo que conste en su balance por un valor contable superior a cero, independientemente del tiempo que haya transcurrido desde su adquisición, puesto que de lo contrario, la Administración tributaria podría entender que éste ha sido cero, sin que la circunstancia de haberlo declarado en múltiples ocasiones, ya sea a efectos fiscales o contables, pueda condicionar a la Administración tributaria a la hora de aceptar un precio de adquisición que el contribuyente no es capaz de acreditar documentalmente.

Asimismo, es importante recordar que el propio Código de Comercio, en su artículo 30, establece la obligación de conservar toda la documentación y justificantes concernientes al negocio durante **6 años** a contar desde el último asiento realizado, si bien esta obligación impuesta por la normativa mercantil no parece ir claramente anudada a un régimen sancionador explícito, al menos, más allá del periodo de 4 años de prescripción de la infracción tributaria, puesto que a pesar de la remisión genérica efectuada en el art. 120.1 de la nueva LIS a la llevanza de la contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, la potestad sancionadora de la infracción tipificada en el art. 200.1 de la LGT (conservar la contabilidad) habría prescrito tras el transcurso de los 4 años desde su comisión.

En consecuencia, obviando cuestiones penales, llegaríamos a la conclusión de que cualquier empresario diligente debe conservar la totalidad de la documentación relativa a su negocio durante un plazo mínimo de **6 años**.

Ahora bien, como consecuencia del permanente alargamiento del derecho a la compensación de las bases imponibles negativas (desde los 5 años iniciales hasta el infinito en la actualidad) en el Impuesto sobre Sociedades y del derecho a la aplicación de las deducciones en la cuota de este Impuesto (desde los 5 años iniciales hasta los 18 actuales), la Administración tributaria sugirió al legislador la introducción de instrumentos legales que permitiesen a la Inspección de Tributos la comprobación y el cuestionamiento de dichos créditos fiscales incluso más allá de la fecha de prescripción del periodo impositivo de su generación y declaración.

Tras un periodo de abundante jurisprudencia, no siempre coincidente, la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT, cuya entrada en vigor tuvo lugar el 12 de octubre de 2015, ha pretendido salir al paso de los enfrentamientos jurisprudenciales y doctrinales con la finalidad de introducir una mayor seguridad jurídica para todos los operadores tributarios.

Dicha norma, señala que, en términos generales, el derecho de la Inspección de Tributos a comprobar la situación tributaria de los contribuyentes no prescribe jamás, salvo en el caso, de las bases imponibles negativas y las deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades, para los cuales se limita la potestad comprobadora de la Administración tributaria a los 10 años siguientes al de su generación, por lo tanto, las empresas deberán conservar durante **10 años** todos los soportes documentales que avalen la magnitud de dichos créditos fiscales, ya que de lo contrario, la Inspección de Tributos podría no aceptar su aplicación o acreditación en la autoliquidación de un periodo no prescrito a pesar de que el periodo de su generación si lo estuviese.

Una vez transcurrido el citado periodo de 10 años, la empresa sólo estará obligada a exhibir la liquidación y la contabilidad, así como a demostrar que la misma ha sido durante dicho plazo depositada en el Registro Mercantil, por lo tanto, entendemos que sólo queda liberada de la conservación de los soportes documentales en los cuales se han basado los registros contables, subsistiendo dudas acerca de qué debemos entender por "exhibición de la contabilidad", ¿se refiere a las Cuentas Anuales, que son los únicos documentos contables que son objeto de depósito en el Registro Mercantil, o a los libros de contabilidad que son los que muestran los registros contables de la empresa, aunque éstos sólo son objeto de legalización ante el Registro Mercantil y no de depósito propiamente dicho?, y ¿por qué obliga a conservar y exhibir la liquidación del Impuesto si el propio art. 34.1.h) de la Ley General Tributaria reconoce expresamente el derecho a no aportar documento alguno que ya hubiese sido presentado con anterioridad?

En el párrafo anterior hemos comentado que el derecho de la Inspección de Tributos a comprobar la situación tributaria de los contribuyentes no prescribe jamás; y bien, a pesar de no ser ésta una novedad introducida por la Ley 34/2015, de Modificación parcial de la LGT ¿en qué se basa tal afirmación? En la nueva redacción del artículo 115 de la Ley General Tributaria que faculta la comprobación e investigación (incluso recalificación de hechos, actos o negocios) de ejercicios económicos prescritos en cuanto al derecho a liquidar, pero cuya comprobación pueda resultar precisa para la regularización de ejercicios no prescritos en cuanto a dicho derecho. Esta facultad, como hemos señalado, sólo en cuanto a las bases imponibles negativas y las deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades está limitada a 10 años, pero no actúa dicho límite temporal sobre otros elementos.

Siendo así, debería concluirse que aquella documentación soporte de operaciones que pueden tener incidencia en períodos futuros más allá de los prescritos, habría de mantenerse a disposición de la Administración tributaria, **SIN OTRO PLAZO** que aquél en el que dichos actos puedan todavía desplegar parte de sus efectos. Esta fue una cuestión polémica ante los tribunales, pudiendo encontrar sentencias en ambos sentidos acerca de la facultad de la Administración tributaria para declarar el fraude de Ley (art. 15 LGT), la simulación (art. 16 LGT) o incluso la recalificación de una operación (art. 13 LGT) más allá de la prescripción del periodo impositivo en que tuvieron lugar, siempre que como consecuencia del criterio aplicado por la Administración tributaria pudiera variar la base imponible de alguno de los periodos no prescritos. Una plasmación o positivización de esta voluntad del legislador de permitir a la Inspección de Tributos la interpretación de operaciones acontecidas en periodos prescritos con la finalidad de regularizar la situación del contribuyente en los no prescritos es el segundo párrafo del art. 120.2 de la nueva LIS, cuya transcripción literal es la siguiente:

“La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. En este sentido, podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los períodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos.”

A modo de ejemplo, y como ya ha sido ratificado por el propio TS, la Inspección de Tributos puede perfectamente comprobar un negocio jurídico realizado en un periodo impositivo ya prescrito, calificarlo como fraude de Ley o conflicto en aplicación de la norma tributaria y ajustar los efectos que dicho negocio pudiera surtir en los periodos todavía no prescritos, salvo que dichos efectos se hubiesen plasmado en bases imponibles negativas o deducciones en la cuota del impuesto generadas hace más de diez años, es decir, que la nueva redacción del art. 115 LGT no es más que la traslación al derecho positivo de aquella jurisprudencia que más conviene a la Inspección de Tributos.

A pesar del esfuerzo realizado por intentar trazar un límite temporal para la conservación de la documentación contable, aunque sólo sea en el ámbito tributario, los empresarios deberán ser capaces de identificar todos aquellos preceptos de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades que pueden conducirlos a una conservación sine die de la documentación contable. Para ello, a modo de ejemplo, pueden servir los siguientes:

- a) La Disposición adicional única del nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades publicado en el BOE del 11/07/15 establece que “a los efectos de determinar si una entidad es patrimonial en periodos anteriores a 2015, se tendrá en cuenta la suma agregada de los balances anuales de los periodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la participación, con el límite de los iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2009, salvo prueba en contrario”. Pues bien, una vez superado el shock inducido por esta nueva magnitud (la suma agregada de los balances anuales de los periodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la participación ...), a nadie escapa que este precepto puede tener una enorme relevancia a la hora de aplicar la exención prevista en el art. 21 de la nueva LIS para las plusvalías derivadas de la transmisión

de participaciones en los fondos propios de otras entidades, puesto que dicha exención se ve limitada cuando la entidad participada tiene la condición de patrimonial. Por cierto, ¿por qué el legislador ha decidido pararse en el año 2009?, ¿quizás porque cuando se publicó esta norma (2015) el año 2009 era el último entre los 6 años exigidos por el art. 30 del Código de Comercio para la conservación de la documentación?

- b) El propio art. 21 de la nueva LIS, a la hora de regular la exención de los dividendos procedentes de entidades participadas no residentes, así como de las plusvalías obtenidas como consecuencia de la transmisión de la participación en las mismas, establece el requisito de una tributación mínima del 10% en sede de la entidad no residente participada, lo cual comporta una perfecta trazabilidad de los beneficios obtenidos por la entidad no residente participada y de la tributación de los mismos en el ejercicio de su obtención desde la fecha de adquisición de la participación en la misma, que podría no ser superior al 5% o incluso porcentualmente irrelevante siempre que su valor de adquisición hubiese sido superior a 20.000.000.-€, es decir, al conocimiento, tenencia y conservación de buena parte de documentación tributaria de la entidad participada sine die. Afortunadamente este esfuerzo no es necesario cuando la entidad participada sea residente en un estado con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional.
- c) Una combinación de negocios, sobre todo si pensamos en aquellas que se materializan mediante la transmisión de todos los elementos del activo y del pasivo de una empresa, suele dar lugar a la revalorización de los elementos adquiridos, tanto de los amortizables como de los no amortizables (terrenos, participaciones en otras entidades, obras de arte, etc.), así como al clásico fondo de comercio, hasta ahora no amortizable pero de nuevo amortizable en un período máximo de 10 años, salvo prueba en contrario. En estas situaciones va a ser difícil establecer de forma segura una fecha a partir de la cual poder deshacerse de la documentación relativa a la combinación de negocios y la propia documentación de la entidad extinguida.

Cabe advertir que los plazos de conservación de la documentación contable anteriormente mencionados, están analizados desde una perspectiva estrictamente fiscal, es decir, sin tener en consideración las normas emanadas de otras ramas del Derecho que pueden igualmente establecer obligaciones en cuanto a la conservación de la documentación contable y sus soportes documentales, como por ejemplo ocurre con los sujetos obligados de la Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales, auditores, contables externos, asesores fiscales y abogados en ciertas circunstancias, entre otros muchos, los cuales están obligados a conservar en soporte digital una gran parte de la documentación surgida como consecuencia de la relación con sus clientes durante 10 años tras la terminación de dicha relación, es decir, que si la relación comercial con un cliente ha durado 15 años, buena parte de la documentación del primer año de la misma deberá custodiarse por estos sujetos obligados durante 25 años. Así como la eventual conveniencia de conservar, en general, cualquier documento que pueda ser útil para el ejercicio de un derecho.

En conclusión, ninguna empresa debería destruir la documentación que tenga menos de **6 años** de antigüedad, y en el caso de los periodos impositivos con bases imponibles negativas y/o deducciones que no son objeto de aplicación por insuficiencia de la cuota íntegra, dicha documentación deberá conservarse, como mínimo, durante 10 años. En operaciones cuyos efectos puedan trascender a períodos futuros es recomendable conservar dicha documentación hasta que haya prescrito el último de los periodos impositivos afectado por dichas operaciones.

En todo caso, los plazos anteriores, deben serlo sin olvidar la prolongación de dicho periodo como consecuencia de las posibles interrupciones del cómputo de la prescripción en el ámbito tributario derivada de comprobaciones (parciales o generales), autoliquidaciones complementarias, solicitudes de devolución de ingresos indebidos, etc.

**Presentació VI Congrés ACCID, Universitat Abat Oliba CEU Barcelona 2015. Impostos, Comptabilitat i Empresa: ...uns dies després de la reforma fiscal**

Ponent: Josep Sotelo



**Impostos, Comptabilitat i Empresa:  
...uns dies després de la reforma fiscal.**



**Índex**

1. **Impostos versus comptabilitat: “guarda compartida” de l’empresa.**
2. **Reducció de tipus impositius: bones notícies...amb ensurts comptables.**
3. **Deteriorament i amortitzacions: la fiscalitat segueix el seu camí.**
4. **Afectació econòmica i financera de les empreses.**
5. **Finançament versus capitalització de les empreses: incidint en les decisions d’inversió.**
6. **L’entramat dels dividends i les vendes d’empreses....ara ja sense discriminació “europea”...**
7. **Altres aspectes i conclusions.**



**1. Impostos versus comptabilitat: “guarda compartida de l’empresa”**

• **Impostos:**

- ✓ Manteniment força “artificial” de l’estructura Resultat comptable v Base Imposable.
- ✓ Reformes fiscals contínues i transitòries.
- ✓ Manteniment d’afectació de tresoreria de les empreses.
- ✓ Increment de la càrrega administrativa en format de declaracions i continguts amb força detall.

• **Comptabilitat.**

- ✓ Reformes i/o “interpretacions” contínues tant a nivell nacional com internacional.
- ✓ Dificultats de seguiment dels estats financers:
  - Normes locals v normes internacionals.
  - Comptabilitat mercantil v comptabilitat de gestió.
  - Comptabilitat individual v consolidat.
- ✓ Increment de la càrrega administrativa (incloent àmbit d’auditoria) en format d’estats financers i continguts.

**Mesures temporals exercici 2015:**

- 1) *Es mantenen vigents:*
  - i. *Llibertat d’amortització.*
  - ii. *Amortització fiscal del fons de comerç financer a l’1%.*
  - iii. *Amortització fiscal del fons de comerç a l’1%.*
  - iv. *Amortització fiscal dels intangibles de vida útil indefinida al 2%.*
  - v. *Limitació compensació de les BIN’s en funció del volum de negoci.*
  - vi. *Pagaments fraccionats “especials”.*
- 2) *Tipus impositiu: 28%*



**2. Reducció de tipus impositius: bones notícies...amb ensurts comptables: antecedents**

- **Actius diferits:**
  - ✓ Diferències de tracte comptable i fiscal temporals, deduïbles a futur; pèrdues i crèdits fiscals per deduccions i ajustos per consolidació comptable.
  - ✓ Reconeixement:
    - IFRS: vinculació de la seva reversió a existència de guanys fiscals futurs o passius diferits, amb alguna excepció vinculada a operacions especials.
    - PGC Espanya: persisteix referència a deu anys futurs. Consultes 4 BOICAC 101/març 2015; 3 BOICAC 94/juny 2013; 10 BOICAC 80/des. 2009.
- **Passius Diferits:**
  - ✓ Diferències de tracte comptable i fiscal temporals, amb imposició futura; operacions societàries acollides a règims fiscals especials i ajustos per consolidació comptable.
  - ✓ Reconeixement: sempre, amb excepcions vinculades a fons de comerç i operacions especials.
- **Valoració:** Valor nominal a tipus impositius futurs.

**Altres**

- ✓ Afectació de PyG o Patrimoni Net segons origen de la diferència.
- ✓ Compensació d'actius i passius.
- ✓ Efectes impositius consolidat mercantil: criteris diferents dels individuals, combinacions de negoci, etc.
- ✓ "Posada en equivalència": úl a registres pel net de resultats, valoracions i no registre d'actius/passius diferits.
- ✓ Diferències de canvi.

...uns dies després de la reforma fiscal.



**2. Reducció de tipus impositius: bones notícies...amb ensurts comptables: exemple**

A continuació se presenta la conciliació entre el gasto total por impuesto de sociedades, detallado por conceptos, y el resultado antes de impuestos para 2014 y 2013:

	Miles de euros	
	2014	2013
Tipo impositivo	30%	30%
Resultado antes de impuestos	73.214	406.053
Diferencias permanentes	(129.335)	148.008
Resultado fiscal	56.123	5.045
Impuesto al 30%	16.837	1.514
Regularizaciones impuesto	67.034	6.525
<b>Total gasto ingresal por impuesto total</b>	<b>80.177</b>	<b>8.088</b>

El resultado antes de impuestos del ejercicio ha ascendido a 73.214 miles de euros. Para llegar al resultado fiscal es necesario ajustar las diferencias permanentes por importe de 129.335 miles de euros que corresponden fundamentalmente a subvenciones internas de sociedades consolidadas (147.361 miles de euros). Una vez ajustados estos diferentes factores a un resultado fiscal negativo de 56.123 miles de euros que aplicando el tipo impositivo del 30%, implicaría el reconocimiento de un ingreso por impuesto de sociedades de 16.837 miles de euros. A pesar de ello se ha registrado un gasto de 50.177 miles de euros que se explica por el registro de determinadas operaciones que suponen un mayor gasto por importe de 67.034 miles de euros. Dichas regularizaciones corresponden principalmente a tres conceptos:

- Actualización del tipo impositivo en España, con motivo de la publicación de la nueva Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades con fecha 27 de noviembre que establece una bajada del tipo impositivo al 28% durante el año 2015 y al 25% a partir de 2016 y sucesivos, y que supone un gasto de 75.079 miles de euros.
- Eliminación de los impuestos diferidos de pasivo generados por ventas de participaciones entre sociedades del grupo consolidado con plusvalías internas que con la nueva Ley del Impuesto de Sociedades estarán exentas de tributación y que han supuesto un ingreso por impuesto de sociedades de 152.385 miles de euros.
- Regularización de créditos fiscales activados que ha sido eliminados en base al modelo de recuperación de bases imponibles y que suponen un gasto de 139.361 miles de euros (ver punto 16.3 de la presente nota).

A continuación se presenta el detalle del impuesto devengado en los ejercicios 2014 y 2013 diferenciando la parte del impuesto corriente y el impuesto diferido:

	Miles de euros	
	2014	2013
Gasto por impuesto del ejercicio	(16.836)	1.514
Gasto por impuesto corriente	66.252	(19.699)
Gasto por impuesto diferido	4833	44.237
Regularizaciones impuesto	67.034	6.525
<b>Total gasto ingresal por impuesto total</b>	<b>50.177</b>	<b>8.088</b>



**ACCID VI CONGRÉS**

28 i 29 de maig de 2015, Universitat Abat Oliba CEU

Impostos, Comptabilitat i Empresa  
...uns dies després de la reforma fiscal.

### 2. Reducció de tipus impositius: bones notícies...amb ensurts comptables: exemple

El detalle del movimiento de los impuestos diferidos durante el ejercicio se relaciona a continuación:

Ejercicio 2014	Miles de Euros	
	Activo	Pasivo
Saldo 01.01.14	418.747	132.536
Regularización impuesto 2013 y otros	(174.463)	(115.071)
Generación	6.346	0
Reversión	(3.647)	0
<b>Saldo 31.12.14</b>	<b>246.988</b>	<b>17.465</b>

Las variaciones principales en los impuestos diferidos se producen en su mayoría por las regularizaciones de impuestos de ejercicios anteriores comentados en el punto 16.2. Así pues, la principal regularización en los saldos de activos diferidos corresponde a la baja de créditos fiscales en base al modelo de recuperación de bases imponibles por importe de 139.361 miles de euros y en lo referente a los saldos de pasivo a la eliminación de los generados por ventas entre sociedades del grupo por importe de 152.385 miles de euros mencionados en dicho punto.

Los principales saldos de los impuestos diferidos se detallan a continuación:

a) Impuestos diferidos de activo:

- Bases imponibles negativas activadas por importe de 74.000 miles de euros. Se ha realizado un modelo con el fin de analizar la recuperación de los créditos fiscales activados en el Consolidado Fiscal. Este modelo considera los cambios en la legislación fiscal española y se han actualizado las proyecciones futuras. Según este modelo la compañía estima probable obtener beneficios fiscales que permitan compensar la totalidad de bases imponibles negativas activadas. Sin embargo, dado que la recuperación de parte de estos créditos por bases imponibles negativas se produciría excediendo el plazo máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, la compañía ha procedido, de acuerdo con la Consulta ID del BOICAC 80/2009, a regularizar parte del importe de los créditos fiscales activados dando de baja un total de 139.360 miles de euros.
- Diferidos por provisiones contables no deducibles fiscalmente por importe de 166.589 miles de euros fundamentalmente por la diferencia entre el valor fiscal y contable de la provisión de cartera, provisiones por insolvencias de créditos a empresas del grupo (6.358 miles de euros) y provisiones por gastos de personal (6.874 miles de euros).
- Créditos fiscales por deducciones, que todavía no han sido utilizados por la sociedad, por importe de 6.393 miles de euros.

b) Impuestos diferidos de pasivo: corresponden a diferidos originados por diferencias entre los valores fiscales y contables de participaciones por importe de 17.297 miles de euros.

28/05/2015

Impostos, Comptabilitat i Empresa:  
...uns dies després de la reforma fiscal.

6



**ACCID VI CONGRÉS**

28 i 29 de maig de 2015, Universitat Abat Oliba CEU

Impostos, Comptabilitat i Empresa  
...uns dies després de la reforma fiscal.

### 3. Deteriorament i amortitzacions: la fiscalitat segueix el seu camí

#### Amortització

- Depreciació efectiva per funcionament, ús u obsolescència.
- Depreciació efectiva "fiscal":
  - ✓ Coeficients d'amortització de la Taula, percentatges constants o mètode números dígits.
  - ✓ Pla d'amortització acceptat per l'Administració.
  - ✓ Justificació del seu import.

Quin tipus d'element?  
Quin coeficient aplica?

**Taules d'amortització**



TIPO DE ELEMENTO	COEFICIENTE LINEAL MAXIMO	PERIODO DE AÑOS MAXIMO	TIPO DE ELEMENTO	COEFICIENTE LINEAL MAXIMO	PERIODO DE AÑOS MAXIMO
<b>General</b>			<b>Elementos de transporte</b>		
Obras civil general	2%	100	Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Pavimentos	4%	34	Busques, aeronaves	10%	20
Infraestructuras y obras mineras	7%	30	Elementos de transporte interno	10%	20
<b>Centrales</b>			Elementos de transporte externo	10%	14
Centrales hidroeléctricas	2%	100	Aeronaves	20%	10
Centrales nucleares	3%	40	<b>Mobiliario y enseres</b>		
Centrales de carbón	4%	50	Mobiliario	10%	20
Centrales renovables	7%	30	Lencería	25%	8
Otras centrales	5%	40	Cristalería	50%	4
<b>Edificios</b>			Utiles y herramientas	25%	8
Edificios industriales	3%	68	Máquinas, máquinas y molinos	33%	6
Edificios dedicados exclusivamente a escombres	4%	50	Otros enseres	35%	14
Almacenes y depósitos (gasosos, líquidos y sólidos)	7%	30	<b>Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas</b>		
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y ventas	2%	100	Equipos electrónicos	20%	10
<b>Instalaciones</b>			Equipos para procesos de información	25%	8
Subestaciones, redes de transporte y distribución de energía	5%	40	Sistemas y programas informáticos	33%	6
Cables	7%	30	Producciones cinematográficas, fonográficas, vídeos y series audiovisuales	35%	6
Redes instalaciones	10%	20	Otros elementos	10%	20
Maquinaria	12%	18			
Equipos médicos y similares	15%	14			

28/05/2015

Impostos, Comptabilitat i Empresa:  
...uns dies després de la reforma fiscal.

7



#### 4. Afectació econòmica i financera de les empreses.

##### • Economia:

- ✓ Despeses per atencions a clients o proveïdors: límit de l'1% del volum de negoci del període impositiu.
- ✓ Desaparició dels coeficients d'actualització monetària en venda d'immobles.

"atencions a clients o proveïdors"?

##### • Limitació compensació de la base imposable: 70%.

- ✓ En tot cas, compensable 1 milió de €.
- ✓ Noves limitacions "absolutes" a compensació en cas d'adquisició de participacions: societats inactives > 3 mesos o amb activitats econòmiques sensiblement diferents (concepte/import), o baixa índex d'entitats per no presentar 3 declaracions d'IS o entitats patrimonials.
- ✓ Sense termini de caducitat.

¡¡Mesures temporals...€€€€€....!!

##### Exercici 2015:

- ✓ Es mantenen restriccions actuals a la compensació de BIN's en funció de volum de negoci 12 mesos anteriors (25%-50% BI prèvia, si volum negoci >60-20 M €).
- ✓ No aplica límit general del 70%.

Exercici 2016: Límit compensació 60%.

28/05/2015

Impostos, Comptabilitat i Empresa:  
...uns dies després de la reforma fiscal.

8



#### 5. Finançament versus capitalització de les empreses: incidint en les decisions d'inversió (i).

##### Retribució de fons propis. Préstec participatiu

- Tractament fiscal instruments de patrimoni determinat per qualificació mercantil segons normativa espanyola, amb independència del seu tractament comptable.
- Préstecs participatius atorgats per entitats que formin part del mateix grup de societats: consideració fiscal d'instruments de patrimoni.
  - ✓ Règim transitori: no aplicable a préstecs atorgats amb anterioritat a 20/6/2014.

A valorar novacions en préstecs per canvis en terminis o en creditors, àrrel d'operacions d'M&A.

##### Reserva de capitalització

- REDUCCIÓ EN B.I del 10% ΔFFPP, amb requisits:
  - ✓ Δ FFPP mantingut durant 5 anys, excepte pèrdues comptables.
  - ✓ Dotació de reserva per import de reducció, no disponible durant 5 exercicis (amb excepcions).
- Límit de la reducció = 10% BI prèvia a reducció, ajustos per determinats DTA's i compensació BIN's.
- Import no aplicat → reducció 2 anys ss.
- ΔFFPP → Exclusió de conceptes (aportacions sociis, ampliació K per compensació crèdit, reserves legal i estatutària, resultat del propi exercici, etc.)

Ex.: resultat 100; 50% dividendes/ 50% reserves  
Estalvi:  $10\% \times 25\%$  (tipus) = 2,5% s/ Δ FFPP de 50.  
Manteniment Δ FFPP 5 anys i dotació reserva de 5.  
Aplicable en 2016 s/resultat 2015

28/05/2015

Impostos, Comptabilitat i Empresa:  
...uns dies després de la reforma fiscal.

9



**ACCID**  
VI  
CONGRÉS

28 i 29 de maig de 2015, Universitat Abat Oliba CEU

Impostos, Comptabilitat i Empresa:  
...uns dies després de la reforma fiscal.

### 5. Finançament *versus* capitalització de les empreses: incidint en les decisions d'inversió (ii).

**Limitació de despesa financera:**

- Apalancament deutes/operacions intragrup.
- Límit general del 30% del benefici operatiu, amb les següents novetats:
  - ✓ S'afegeixen al benefici operatiu, dividends procedents de:
    - Participació ≥ 5% / valor d'adquisició > 20 M€.
  - ✓ Eliminació límit 18 anys per despesa financera neta no deduïble en el període.
  - ✓ Despeses financeres de deutes aplicades a adquisició de participacions: límit addicional del 30% del benefici operatiu de la pròpia entitat adquirent, sense incloure benefici operatiu d'entitats que es fusionin amb aquesta o entrin en el seu grup en consolidació fiscal, en els 4 anys posteriors a l'adquisició.
  - ✓ Límit addicional no resultarà d'aplicació en el període impositiu en que s'adquireixen les participacions si es finançat amb deute, com a màxim, en un 70% del preu d'adquisició, sempre que el deute es minori almenys de manera proporcional durant un termini de 8 anys fins a arribar al nivell del 30% del preu d'adquisició.
  - ✓ Es manté 5 anys de profit de límits anys anteriors.
  - ✓ Règim transitori: ¿aplicable a operacions anteriors?

Benefici operatiu:		100		rati	
Ints. all in	deute	deute/b <sup>o</sup> op.			
3%	1.000	10			
4%	750	8			
5%	600	6			

All in: inclou cost diferit per comissions d'estructuració inicials.

70%		primer any del deute				rati b <sup>o</sup> op. /servei deute
deute	preu adquisició	quota	ints	servei deute		
1.000	1.429	54	30	84	1,20	
750	1.071	40	30	70	1,42	
600	857	32	30	62	1,61	

28/05/2015 Impostos, Comptabilitat i Empresa: 10  
...uns dies després de la reforma fiscal.



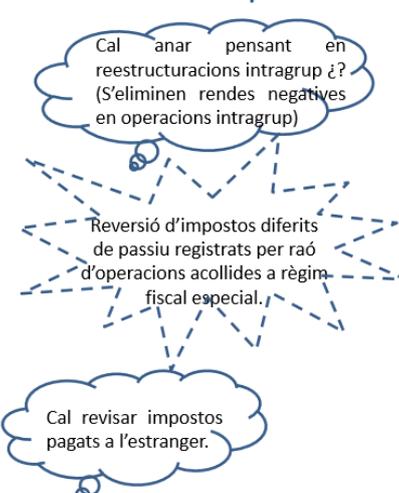
**ACCID**  
VI  
CONGRÉS

28 i 29 de maig de 2015, Universitat Abat Oliba CEU

Impostos, Comptabilitat i Empresa:  
...uns dies després de la reforma fiscal.

### 6. L'entramat dels dividends i les vendes d'empreses....ara ja sense discriminació "europea"...

- **Exempció en dividends i rendes en transmissions d'accions i participacions en entitats residents i no residents:**
  - ✓ Precedent: Dictamen motivat Comissió Europea 2010/4111.
  - ✓ Solució: Igual tracte per rendes internes i internacionals, per dividends o plusvàlues, eliminant DDII, i establint únic règim general d'exempció per participacions ≥ 5%.
- **Accions i participacions en entitats residents**
  - ✓ Canvi de deducció per exempció per participacions ≥ 5%.
  - ✓ S'elimina deducció parcial en participacions < 5%, al temps que s'inclou un supòsit d'aplicació en participacions amb un valor d'adquisició ≥ 20 milions de €.
  - ✓ Règim transitori per adquisicions abans de 1/1/2015.
- **Deducció doble imposició jurídica internacional.**
  - ✓ Impost pagat a l'estranger que no pot tenir deducció en quota serà despesa fiscalment deduïble.



28/05/2015 Impostos, Comptabilitat i Empresa: 11  
...uns dies després de la reforma fiscal.



7. Altres aspectes i conclusions (i).

- **Deducció per reversió de mesures temporals:**  
Deducció en quota: 5% (2% per 2015) a on aplica
  - ✓ Limitació 70% amortització (Llei 16/2012), per les quantitats a recuperar per amortitzacions no deduïbles els anys 2013 i 2014.
  - ✓ Actualització de balanç.
  
- **Consolidació fiscal:**
  - ✓ Poden formar part del grup entitats indirectament participades mitjançant altres que no formen part del grup fiscal, com poden ser entitats no residents en territori espanyol.
  - ✓ Grup fiscal com a única entitat.
  - ✓ Integrar un grup fiscal en altre no comporta extinció d'aquell → neutralitat fiscal en operacions de reestructuració... sempre que la matriu sigui entitat no resident!
  - ✓ Opció Consell Administració/Administradors (abans JGA).

Registre d'un actiu diferit al tancament 2014!

Recuperació en 2015 d'elements totalment amortitzats

**Despesa financera en consolidació fiscal**

- Regles de joc?... a tenir present:
  - ✓ Resolució 16/7/2012 DGT.
  - ✓ Nota 1/2015 AEAT.
- En adquisicions de participacions per una entitat que tributi en consolidació fiscal: nova limitació addicional → 30% del benefici operatiu de l'adquirent...o grup fiscal de l'adquirent...
  - ✓ No aplicació limit addicional si deute ≤ 70% preu adquisició i amortització d'un 57% del deute en 8 anys.
  - ✓ No serà d'aplicació respecte d'Entitats que s'hagin incorporat a un grup fiscal en períodes impositius iniciats amb anterioritat al 20/6/2014...atenció a règim transitori (adquisició de grups amb operacions anteriors d'adquisició...).



7. Altres aspectes i conclusions (ii).

**"Reglament" Impost sobre Societats**

- ✓ Amortitzacions "fiscals".
  - Plans d'amortització: dins termini vida útil.
- ✓ Operacions vinculades:
  - Informació país x país.
  - Simplificació per volum de negoci < 45 milions euros.
  - Increment d'obligacions per multinacionals.
  - Regles anàlisi de comparabilitat.
  - Ajust secundari.
- ✓ Procediment d'acords previs.
- ✓ Operacions amb paradisos fiscals.
- ✓ Desenvolupament reglamentari règims fiscals especials.
- ✓ Procediments administratius.

...uns dies després de la reforma fiscal...

