ACCID

Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció

DOCUMENTS ELABORATS PER LA

COMISSIÓ DE

COMPTABILITAT I FISCALITAT

DURANT L'EXERCICI

2017

Índex

MEMBRES DE LA COMISSIÓ 5

CALENDARI DE REUNIONS 5

COMENTARI I DISCUSSIÓ DE CONSULTES 7

BOICAC 104 (desembre 2015). Consulta 2. Opció de compra sobre un actiu 9
BOICAC 101 (març-2015). Consulta 3. Balanç consolidat amb un passiu no adquirit a valor raonable 10
BOICAC 105 (març-2016). Consulta 3. Efecte impositiu de subvencions rebudes 13
BOICAC 108 (desembre-2016). Consulta 2. Bestretes per compres en moneda estrangera 16
BOICAC 106 (juny-2016). Consulta 5. Retribucions en espècie amb vehicles en renting 18
BOICAC 106 (juny-2016). Consulta 3. Adquisició d'acciones pròpies per remunerar al personal 20
BOICAC 105 (març-2016). Consulta 2. Serveis gratuits d'uns advocats a una fundació 22
BOICAC 108 (desembre-2016). Consulta 3. Indemnització judicial pendent de resolució definitiva 24
BOICAC 109 (març-2017). Consulta 2. Límits per comptes anyals abreujats 32
BOICAC 110 (juny-2017). Consulta 2. Límits per comptes anyals abreujats 34
BOICAC 106 (juny-2016). Consulta 1. Reserva de capitalització i d'anivellament 35
BOICAC 108 (desembre-2016). Consulta 1. Descomptes sobre vendes 39

ALTRES DOCUMENTS DE LA COMISSIÓ 47

Nuevo tratamiento contable y fiscal del fondo de comercio a partir del 2016 48
Presentació VII Congrés 2017. Implicacions comptables i económiques en les empreses de les principals modificacions tributàries del RDL 3/2016 53

MEMBRES DE LA COMISSIÓ

A data de tancament de 2017, els membres de la Comissió són els següents

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

CALENDARI DE REUNIONS

2015-2016	2016-2017	2017-2018
05/10/2015	10/10/2016	09/10/2017
23/11/2015	21/11/2016	20/11/2017
25/01/2016	23/01/2017	12/02/2018
07/03/2016	13/03/2017	12/03/2018
25/04/2016	24/04/2017	16/04/2018
13/06/2016	12/06/2017	11/06/2018

COMENTARI I DISCUSSIÓ DE CONSULTES

- Si no s'indica el contrari, los Notes tenen el suport de tota la Comissió
- Cal considerar la data d'emissió de cada Nota, ja que l'evolució de la normativa, en sentit ampli, pot fer que el seu contingut esdevingui totalment o parcialment obsolet.
- La Comissió fa unes sis reunions anuals. A les Notes tècniques només es transcriuen els temes tractats (o els documents relacionats

BOICAC 104 (desembre 2015). Consulta 2. Opció de compra sobre un actiu

enlace al texto de la consulta

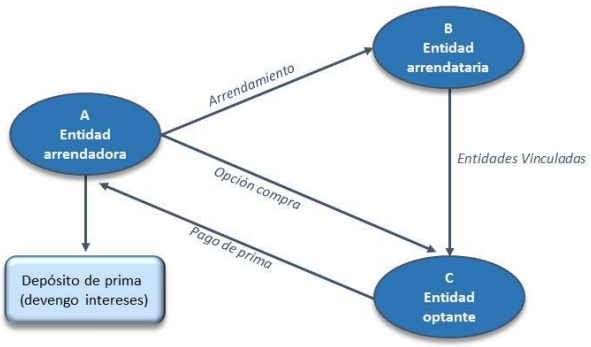
Ponents: Santiago Doce i Josep Torras

Plantejament de la consulta

Sobre el tractament comptable de la prima percebuda per una societat propietària d'un determinat actiu (no s'especifica) en concepte d'opció de compra.

Entitat (A) que lloga un determinat actiu per un període de 17 anys a una segona entitat (B) y que concedeix una opció de compra a una tercera entitat (C), que es podrà exercir al finalitzar el lloguer, a canvi d'una prima. B y C son entitats vinculades.

S'acorda que l'import de la prima haurà de ser invertit per la propietària de l'actiu en un dipòsit a renda fixa i venciment quan finalitzi el contracte de lloguer.



Resposta

Per determinar la comptabilització d'aquest operació des del punt del vista de l'entitat propietària de l'actiu, l'ICAC assenyala que primer s'ha de decidir si ens trobem davant d'un arrendament financer o operatiu, en funció de si es produeix la transferència substancial dels riscos i beneficis inherents a la propietat del bé, que en el cas d'un arrendament amb opció de compra es presumirà que serà així quan no existeixin dubtes raonables que s'exercitarà l'opció de compra.

Determinat el tipus d'arrendament en què ens trobem, l'ICAC assenyala com s'ha de comptabilitzar l'operació en un o altre cas. Respecte de la prima, que es la pregunta en qüestió, determina el següent:

- Si es arrendament financer, la prima s'inclou com un pagament més a rebre de l'arrendatari, per tal de registrar l'actiu financer al donar de baixa l'actiu objecte de l'arrendament.
- Si es arrendament operatiu, la prima es considera com un pagament anticipat (compte 181), que es reconeixerà a resultats durant la vida de l'arrendament.

El rellevant de la resposta resideix en que l'ICAC entén que no canvia la forma en que el propietari ha de comptabilitzar l'operació per el fet que l'opció de compra no sigui en favor de l'arrendatària, si no en benefici d'una societat vinculada amb aquesta.

BOICAC 101 (març-2015). Consulta 3. Balanç consolidat amb un passiu no adquirit a valor raonable

enllac al text de la consulta

Ponent: Deogracias Izquierdo

Plantejament de la Consulta

La consulta planteja el tractament als comptes consolidats d'un passiu que en la data d'adquisició està comptabilitzat en els comptes anuals de la societat adquirida per un valor superior al seu valor raonable.

Resposta

En aquest cas l'ICAC remet a:

- la norma de registre i valoració (NRV) 19a, Combinacions de negocis del Pla General Comptable, i
- els articles 9 i 41 de les Normes per la Formulació del Comptes Anuals Consolidats aprovades pel Reial Decret 1159/2010.

I resol que les operacions plantejades no suposen cap efecte al compte de pèrdues i guanys consolidat, a més a més, els efectes del descompte amb el que s'ha adquirit el passiu s'haurà d'eliminar als comptes consolidats.

Anàlisi

Per entendre la consulta, cal partir de la situació inicial que és l'existència d'una entitat Holding que tenia, amb anterioritat a 2007, una participació en una societat operativa espanyola. Durant l'any 2007 es va adquirir a un tercer una companyia per un euro i, al mateix temps, també es va adquirir un préstec participatiu contra aquesta mateixa companyia que li havia concedit l'anterior titular de les participacions pel seu valor raonable, que és significativament inferior al cost amortitzat del passiu en llibres del negoci adquirit. Com es pot veure, es tracta de la típica operació on l'adquirent paga un preu, normalment molt inferior al valor nominal pel préstec participatiu, i desemborsa un import ínfim (1 euro) per les participacions.

El grup passa a tenir dues societats filials i es va decidir durant l'any 2008 a procedir a fusionar ambdues societats. L'entitat absorbent va ser la societat que ja estava al grup que no va emetre capital, sinó que va haver de registrar una reserva negativa per un import rellevant, registrant el préstec participatiu pel valor en llibres que tenia en l'absorbent (cost amortitzat). És a dir, el patrimoni net de la societat adquirida sembla ser negatiu, motiu que justificaria la reserva negativa dotada. Cal recordar que la fusió es va sotmetre a les regles vigents a 2008 (modificades a 2010). En concret, la norma de registre i valoració 21a.2.2 establia que:

> En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales del negocio se valorarán según los valores contables existentes antes de la operación en las cuentas anuales individuales.

A dia d'avui es produeix la compra d'una nova filial i començarà a formular comptes consolidats, deixant d'acollir-se a la dispensa per raó de subgrup. Es planteja el tractament comptable del préstec participatiu a nivell del subgrup espanyol en dos escenaris:

a) Mantenir el préstec i procedir al seu pagament, el que posaria de manifest un ingrés als comptes individuals de la capçalera.
b) Procedir al venciment del préstec via aportació en favor de la deutora. En aquest cas, la deutora tindria el corresponent ingrés.

L'ICAC recorda que la finalitat del mètode d'integració global és oferir la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les societats del grup, considerant el conjunt de les societats com una entitat que informa.

A aquests efectes, cal considerar que la primera operació que es va realitzar, adquisició de la filial, s'ha de tractar com una combinació de negocis, el que comporta a) valorar tots els seus actius pel seu valor raonable en la data d'adquisició i b) en les consolidacions posteriors, als efectes de calcular la renda generada pel grup, si va existir algun ajustament de valor en comptes consolidats (en aplicació del mètode d'adquisició), tenir en compte aquest ajustament.

En el cas concret, si bé el deute no es va veure afectat per l'adquisició per un nou soci als comptes individuals de la societat deutora, a comptes consolidats sí es va veure afectat, perquè el valor a comptes consolidats del passiu ha de ser el seu valor raonable en la data d'adquisició.

Per tant, les conseqüències serien que les operacions descrites (pagament total del préstec o venciment anticipat mitjançant l'aportació del mateix) no tindrien cap efecte als comptes consolidats, ni a la primera consolidació ni en les posteriors. Tampoc tindria cap efecte la meritació ordinària d'interessos.

Així mateix, des de la perspectiva de comptes consolidats, també s'hauria d'eliminar el descompte amb el que es va adquirir el passiu, a mesura que es produeixi la meritació d'ingressos a l'entitat dominant o quan es comptabilitzi la baixa a la depenent.

Finalment, en aplicació de l'article 41 de les NOFCAC, també s'hauran d'eliminar les partides recíproques o intragrup que s'han descrit.

Exemple de comptabilització

Veiem un exemple per clarificar i assentar els conceptes. La societat A presenta les següents dades al seu balanç (en milers d'euros):

Actiu		**Patrimoni Net i Passiu**	
Immobilitzat material	75	Capital	100
Existències	25	Resultats negatius exercicis anteriors	-320
Clients	50	Préstec participatiu	370

La societat B compra la societat A per un 1 euro i el préstec participatiu per 150.000 euros. La societat A va ser objecte d'absorció per la societat C, 100% participada per B, aplicant la normativa vigent en 2008 es va realitzar el següent assentament[1] (en milers d'euros):

[1] Atenent que el cost de la participació és un euro no s'ha tingut en compte en fer l'assentament.

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
21x	Immobilitzat material	75	
300	Existències	25	
430	Clients	50	
1633	Préstec participatiu		370
113	Reserva de fusió	220	

Cal tenir en compte que si la societat A hagués estat objecte d'absorció per la societat C, 100% participada per B, aplicant la normativa vigent en 2010 s'hauria de realitzar el següent assentament[2,3]:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
21x	Immobilitzat material	75	
300	Existències	25	
430	Clients	50	
1633	Préstec participatiu		150

Com es pot comprovar, l'aplicació del mètode d'adquisició, que és el que fa servir l'ICAC per resoldre la consulta, obliga a registrar a comptes consolidats el préstec participatiu per 150.000 euros. D'aquesta manera en el reconeixement inicial no es registra cap resultat al compte de pèrdues i guanys consolidat (l'assentament a comptes consolidats seria semblant al que hem vist). Així mateix, en consolidacions posteriors, s'hauran d'eliminar els corresponents imports quan es comptabilitzen a comptes individuals.

Fiscalment, recomanem tenir en consideració el criteri de la resolució amb número de referència V3537-16 (de 27 de juliol de 2016) on es conclou que sí es genera renda tributable en una operació semblant a la comentada:

> No obstante, con ocasión de la extinción de las citadas deudas por confusión de los derechos de acreedor y deudor, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1156 del Código Civil, surge un ingreso como consecuencia de la diferencia existente entre el valor razonable de los derechos de crédito adquiridos y el coste amortizado de los pasivos, ingreso que formará parte de la base imponible del período impositivo en que se lleve a cabo la confusión crédito-préstamo, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11 de la LIS, previamente transcritos. Dicho ingreso formará parte del ingreso consolidado del grupo fiscal y no será objeto de eliminación.
>
> Dicho ingreso surgiría igualmente en caso de que se produjera la operación de fusión sin condonación previa de la deuda, por cuanto el mismo resulta ajeno a la operación de reestructuración.
>
> (...)
>
> Tal y como se ha señalado anteriormente, el efecto de la operación de condonación de deuda sería el mismo, en caso de que las entidades afectadas estuvieran acogidas al régimen de consolidación fiscal.

[2] Atenent que el cost de la participació és un euro no s'ha tingut en compte en fer l'assentament.

[3] Recordem que la norma de registre i valoració 21.2.2.1.b) del PGC en la seva redacció vigent estableix:

> "b) En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales adquiridos también se valorarán según sus valores contables en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación."

BOICAC 105 (març-2016). Consulta 3. Efecte impositiu de subvencions rebudes

enllac al text de la consulta

Ponent: Anna Maria Madrid

Plantejament de la Consulta

La consulta planteja com comptabilitzar l'efecte impositiu associat a les subvencions de capital rebudes per entitats amb pèrdues acumulades d'exercicis anteriors que es troben pendents de compensar fiscalment.

Resposta

En aquest cas l'ICAC remet a:

- la norma de registre i valoració (NRV) 13a, Impostos sobre Beneficis del Pla General Comptable, i
- la Resolució de 9 de febrer de 2016 sobre despesa per impost sobre beneficis (que inclou la consulta 10 del BOICAC 80/2009 sobre el tractament comptable del reconeixement d'actius per impostos diferits derivats del dret a compensar bases imposables negatives)

Per resoldre que:

> "En el moment del reconeixement de la subvenció en el patrimoni haurà de registrar-se el corresponent passiu per l'impost diferit, la reversió del qual s'anirà produint a mesura que es vagi imputant la subvenció al compte de resultats."

Sobre el tractament comptable del reconeixement d'actius per impostos diferits derivats del dret de compensar bases imposables negatives remet directament a la consulta 10 del BOICAC 80 i a la Resolució 9/02/2016 de l'ICAC.

Anàlisi

L'objecte de la consulta era saber si la comptabilització de l'efecte impositiu associat a les subvencions es veia afectat per l'existència de pèrdues acumulades pendents de compensar.

Doncs bé, de la resposta de l'ICAC es conclou que tracta com a temes separats el que és la subvenció de capital del que són les pèrdues acumulades pendents de compensar, remetent cadascun dels temes a la seva normativa particular. El que implica doncs, que l'ICAC no discrimina la forma de comptabilització de l'efecte impositiu d'una subvenció de capital pel fet de tenir pèrdues d'exercicis anteriors pendents de compensar.

Per tant, independentment de l'existència de pèrdues a compensar acumulades, el registre de l'efecte impositiu de la subvenció de capital serà:

- Inicialment: com passiu per impost diferit amb càrrec a despesa per impost sobre beneficis diferit
- Posteriorment: revertirà el passiu a mesura que imputi la subvenció als ingressos de cadascun dels següents exercicis. L'efecte impositiu de aquesta imputació reduirà el passiu fiscal amb abonament a despesa per impost sobre beneficis diferits.

Pel que fa a les pèrdues acumulades pendents de compensar fiscalment, la societat reconeixerà l'efecte impositiu derivat d'aquestes pèrdues com actiu per impost diferit, sempre que resulti probable que l'empresa obtingui beneficis fiscals futurs que permetin l'aplicació de l'actiu.

En aquest sentit, s'estableixen presumpcions davant el que no es considera probable d'obtenció de guanys fiscals futurs:

- quan el període previst per la seva recuperació sigui superior a 10 anys (sempre quan no es pugui demostrar que es necessita més temps dels 10 anys)
- quan l'empresa mostri un historial de pèrdues continues

El reconeixement de l'actiu per impost diferit es realitzarà en l'exercici en que es produeixin les pèrdues o en altre posterior, si les condicions abans esmentades es compleixen amb posterioritat.

Exemple de comptabilització

Una empresa rep una subvenció de 100.000 € per adquisició de maquinaria que s'amortitza un 12% anua. El tipus impositiu a aplicar és el 25%.

- Efecte impositiu inicial: 100.000 x 25% = 25.000 €
- Imputació anual: 100.000 x 12% = 12.000 €
- Efecte impositiu de la imputació anual: 12.000 x 25% = 3.000 €

El tractament de l'operació sota el PGC Normal será el següent, per la comptabilització inicial en rebre la subvenció:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
572	Bancs, c/c euros	100.000	
8301	Impost diferit	25.000	
940	Ingressos per subvencions oficials de capital		100.000
479	Passius per diferències temporàries imposables		25.000

Deprés, cada any, s'haurà de comptabilitzar el següent assentament:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
840	Transferència de subvenciones oficials de capital	12.000	
479	Passius per diferències temporàries imposables	3.000	
746	Subvencions, donacions i llegats de capital transferits al resultat de l'exercici		12.000
8301	Impost diferit		3.000

Mentres que el tractament de l'operació sota el PGC Pymes será aquest altre, al inicia l'operació:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
572	Bancs, c/c euros	100.000	
130	Subencions oficials de capital		75.000
479	Passius per diferències temporàries imposables		25.000

I després, anualment, s'haurà de comptabilitzar el següent assentament:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
130	Subencions oficials de capital	9.000	
479	Passius per diferències temporàries imposables	3.000	
746	Subvencions, donacions i llegats de capital transferits al resultat de l'exercici		12.000

BOICAC 108 (desembre-2016). Consulta 2. Bestretes per compres en moneda estrangera

Ponent: Anselm Constans

enllac al text de la consulta

Plantejament de la Consulta

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de existencias en moneda extranjera, cuando previamente se ha realizado un anticipo al proveedor". La qüestió de fons és la determinació del (o dels) tipus de canvi que cal aplicar per a la determinació del cost de les existències.

Resposta

Per respondre, l'ICAC remet a:

- la norma de registre i valoració (NRV) 10 del Pla General Comptable: existències, i
- la NRV 11: moneda estrangera.

Prenent la següent conclusió:

> "Las mercancías importadas se incorporarán al inventario valoradas en parte al tipo de cambio de contado existente en la fecha en que se realizó el anticipo y en parte al que hubiera en el momento de la adquisición (fecha de la segunda transacción)."

Anàlisi

L'ICAC fa, primer, un recordatori genèric de la definició de cost de les existències segons la NRV 10, amb esment de la seva potencial complexitat. Després recorre a la NRV 11, sobre moneda estrangera, i en concret sobre la diferenciació dels elements patrimonials entre monetaris i no monetaris, amb els tractaments corresponents dels efectes de la fluctuació dels tipus de canvi: els elements monetaris es van ajustant a cada tancament comptable al tipus de canvi corrent, mentre que els no monetaris queden fixats al tipus de canvi al comptat a la data de transacció.

Un cop establerta les definicions de què és monetari i què no ho és, la Consulta reflecteix la llista amb exemples de partides no monetàries exposada a la NRV 11, i constata que, entre les partides no monetàries, inclou explícitament les bestretes de clients o a proveïdors. D'aquí conclou que, essent les bestretes a proveïdors partides no monetàries, cal convertir-les al canvi històric a la data de la transacció (de l'anticipi).

La resposta, per tant, és prou clara. En canvi, no s'hi explicita massa el raonament lògic que hi ha al darrera de la conclusió, més enllà a la citació de la norma.

Pot ser útil per a comprendre més plenament aquella lògica, plantejar-nos per què no valen les opcions alternatives teòriques: ajustar el saldo d'anticipis al tipus de canvi corrent a la data del balanç o bé, ajustar-los al tipus de canvi de la data de reconeixement de les existències en el patrimoni com a tals existències.

La primera opció (tipus de canvi corrent) s'auto-exclou fàcilment. S'aplica exclusivament a les partides monetàries: aquelles que es recuperaran o liquidaran segons un nombre determinat d'unitats monetàries. Si fos aplicable a la transacció, ja no es tractaria d'una bestreta, sinó d'un préstec, i no és el cas.

L'altra opció (aplicació del tipus de canvi de la data de l'operació principal) podria tenir algun argument a favor: considerar que la bestreta és un accident irrellevant dins el conjunt de la transacció que no hauria de comportar un cost d'adquisició diferent per comparació amb l'adquisició sense bestreta.

Però la realitat no és aquesta. L'adquisició amb bestreta és diferent de l'operació sense bestreta: aquesta constitueix un fet comptable, que té els seus efectes propis. En una adquisició poden intervenir diferents acords contractuals, cadascun d'ells amb efectes sobre el cost d'adquisició. Els que es liquiden amb moneda estrangera entren a formar part del cost a la data d'adquisició, i, per tant, es converteixen al tipus de canvi en aquella data.

Conseqüentment amb tot l'anterior, el PGC classifica patrimonialment les bestretes de compra d'existències dintre del capítol d'existències.

BOICAC 106 (juny-2016). Consulta 5. Retribucions en espècie amb vehicles en renting

Ponent: Domingo Palos

enllac al text de la consulta

Plantejament de la Consulta

Sobre el tratamiento contable que debe darse a una retribución en especie derivada de la cesón a los trabajadores de vehículos en régimen de rentig.

Resposta

Per respondre, l'ICAC remet a la consulta número 7 del BOICAC 48, que considera en vigor.

Anàlisi

L'ICAC fa referència la seva Consulta número 7 publicada al BOICAC 48 sobre el tractament comptable aplicable a una adquisició d'un vehicle cedit al personal de l'empresa, per ús privat.

Com a retribució en espècie del personal haurà de comptabilitzar-se una despesa de personal i com a contrapartida un compte d'ingrés, mostrant-se a la xifra de negocis. Finalment, l'IVA repercutit serà reconegut al compte de "Hacienda Pública IVA repercutido" tenint com a contrapartida comptes de Tresoreria o Crèdit, en cas de que el treballador es fes càrrec de l'IVA. . En cas contrari, el treballador no abones aquest IVA, serà reconegut com a més despesa de personal.

Si s'ha de realitzar un ingrés a compte de l'Impost sobre la Renda de las Persones Físiques, s'haurà d'incrementar per aquest import la despesa de personal i com a contrapartida un compte de "Hacienda Pública acreedora".

Aquest ingrés s'haurà de valorar pel valor raonable del rentin (segons NRV 14ª)..

Exemples de comptabilització

Una empresa cedeix gratuitament a un empleat un vehicle per ús particular. L'empresa té contractat aquest vehicle sota renting a una entitat financera amb unes quotes de 10.000 euros més IVA del 21%.

En el cas que el treballador asumís el pagament de l'IVA

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
649	Altres despeses socials	12.000	
544	Crédits a curt termini al personal	2.100	
755	Ingressos per serveis al personal		10.000
477	Hisenda Pública IVA repercutit		2.100
4751	Hisenca Pública creditora per retencions		2.000

En el cas contrari en que el treballador no asumeix el pagament de l'IVA

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
649	Altres despeses socials	14.100	
755	Ingressos per serveis al personal		10.000
477	Hisenda Pública IVA repercutit		2.100
4751	Hisenca Pública creditora per retencions		2.000

BOICAC 106 (juny-2016). Consulta 3. Adquisició d'acciones pròpies per remunerar al personal

Ponent: Xavier Osés

enllac al text de la consulta

Plantejament de la consulta

Amb data de juny de 2016 el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) va publicar en el seu butlletí oficial número 106 la consulta 3 que duia per títol "Sobre el tratamiento contable de la adquisición de acciones propias para cancelar un plan de remuneración con instrumentos de patrimonio neto, y acerca del registro del correspondiente pago a cuenta del IRPF".

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.

Anàlisi

A la consulta s'identifiquen dues qüestions, que són contestades per separat, en referència a entitats que estableixen remuneracions als empleats amb instruments de patrimoni net de la seva empresa dominant (s'entén que la entintat obligada al lliurament de les accions és la dominant). Les dues qüestions són:

1) Com afecta a la comptabilització de les remuneracions als empleats l'adquisició d'instruments de patrimoni que es destinen o destinaran en el futur al seu lliurament als empleats de la filial.

2) Com afecta a la comptabilització de les remuneracions als empleats el pagament o ingrés fiscal a compte que ha practicar l'entitat que lliuri els títols, d'acord amb la normativa fiscal espanyola actual.

Els criteris dominants a aquestes consultes, en que ambdues eren seguidores dels criteris exposats per l'IASB a la NIIF 2 de Pagaments basats en accions, enuncien que la valoració de les prestacions rebudes dels empleats es farà a l'inici del pla, a la data de concessió, i es distribuirà el seu reconeixement comptable (normalment com a despesa de personal) al llarg del període pendent fins a la consolidació si el hi hagués (per exemple quan existís cap condició a complir com que l'empleat segueixi a la companyia o que la companyia assoleixi un determinat indicador de vendes, beneficis, rendibilitat, cotització,...).

Ja en aquelles consultes l'ICAC remarcava que la valoració de les remuneracions no dependrà de quina entitat havia de lliurar els instruments de patrimoni, la filial o la dominant. Si l'entitat que rep els serveis dels empleats no coincideix amb l'entitat que lliura els títols, és raonable que existeixin compensacions entre les entitats que intervinguin, essent que aquests acords de compensació (o les aportacions implícites entre les entitats del grup en cas que no hi hagués compensacions) ni la manera de liquidar-los no han d'afectar a la valoració del serveis rebuts dels empleats.

Per això l'ICAC contesta a la primera pregunta d'aquesta consulta 106-3 en un sentit coherent amb les anteriors respostes a consultes del mateix tema, doncs la valoració dels serveis dels empleats s'ha de fixar en el moment de la concessió. A la vegada, l'aportació de la dominant també quedarà valorada de bon començament, doncs és la contrapartida dels serveis dels empleats.

En un moment posterior, quan la dominant adquireixi accions pròpies per cancel·lar aquest pla de remuneracions o apliqui accions pròpies que ja tingués en cartera prèviament, ha de comptabilitzar l'operació de manera independent. En el cas en que hi hagin diferències entre el valor reconegut i pendent de cancel·lar del pla i el valor de les accions pròpies a lliurar, aquestes diferències es reconeixeran com a reserves a la societat dominant (equivalent a resultat amb accions pròpies).

Per respondre a la segona pregunta de la consulta, també segueix amb el criteri abans comentat, vol dir separar la valoració de les prestacions dels empleats de les posterior operacions que es realitzin, fins i tot les de caire fiscal.

L'ICAC interpreta en particular les següents qüestions:

a) El fet que una part de la remuneració als empleats es faci en instruments de patrimoni i una part en forma de pagaments a la Hisenda Pública per aquest pagament a compte no alterarà la qualificació del pla com de remuneracions en instruments de patrimoni

b) La valoració de les prestacions dels empleats no s'han de valorar sense l'efecte fiscal del pagament a compte (en termes nets) si no que s'ha de estimar, a la data de concessió, el cost brut de les prestacions (efecte fiscal inclòs) i considerar el pagament a compte com una manera de pagament parcial de les prestacions (no com un cost afegit o una modificació de les aportacions de la dominant)

c) En la dominant, tanmateix l'aportació a la filial valorada a la data de concessió (que també serà en termes bruts, com s'haurà fet a la filial) es veurà liquidada en part amb el pagament que haurà de fer a la Hisenda Pública i en part amb el lliurament d'accions pròpies (en el número ajustat que correspongui)

BOICAC 105 (març-2016). Consulta 2. Serveis gratuits d'uns advocats a una fundació

Ponent: José Luis Galipienso

enlace al texto de la consulta

Planteamiento de la consulta

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable en un despacho de abogados de los servicios gratuitos prestados a una fundación para trabajar en determinados proyectos.

Respuesta

El ICAC remite a las siguientes normas para fundamentar su respuesta:

- Norma cuarta. Baja de activos, apartado 2.1 Entregas a título gratuito, de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Norma de registro y valoración 20ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos

Análisis

La consulta se plantea por una fundación y por una sociedad de abogados. La fundación desarrolla una actividad que consiste en canalizar la colaboración gruita de abogados del despacho en determinados proyectos jurídicos seleccionados por la fundación. A tal efecto, han suscrito un acuerdo de colaboración en virtud del cual los abogados del despacho prestan su asesoramiento de forma voluntaria y gratuita en los proyectos y para las entidades que selecciona la fundación.

Los abogados que colaboran con la fundación incluyen las horas incurridas y utilizan los medios de su despacho igual que proceden con cualquier otro tipo de asesoramiento a favor de otros clientes de la firma.

Por último se concreta expresamente que el despacho es el responsable del asesoramiento jurídico prestado por sus abogados.

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de estos hechos en la firma de abogados y en la fundación.

Respuesta para la firma de abogados:

1. Los costes incurridos en la prestación de los servicios se reconocerán en función de su naturaleza.
2. En el supuesto de que estos costes tuviesen carácter excepcional y cuantía significativa, procedería reclasificar su importe en la partida "Otros resultados", que formará parte del resultado de explotación.
3. Esta reclasificación tendrá como contrapartida la partida "Trabajos realizados por la empresa para su activo", y se incluirá en la memoria toda la información significativa sobre estos hechos.

La reclasificación se valorará por el coste o valor en libros de los gastos incurridos en la prestación del servicio (criterio aplicado por analogía del previsto en la Norma 4ª. Baja de activos, apartado 2.1 Entregas a título gratuito)

Respuesta para la fundación:

Respecto de la contabilización de los servicios gratuitos en la fundación, se aplica la norma de registro y valoración 20ª.Subvenciones, donaciones y legados recibidos, de manera que "La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido".

Sin embargo, la no recepción directa de los servicios de abogacía y al falta de responsabilidad respecto a los servicios prestados, puede tener un efecto importante, si bien el establecer una línea divisoria entre la actuación por cuenta propia o por cuenta ajena en la actividad desarrollada por las entidades sin fines lucrativos no es una tarea simple.

El ICAC aclara que "la entidad solo actuará como mero intermediario cuando lo sea la beneficiaria de la ayuda, es decir, cuando actuando por cuenta de la persona u órgano concedente las facultades que se le confieren para fijar las condiciones que deben cumplir los beneficiarios y evaluar su grado de cumplimiento, al objeto de asignar las ayudas, sean muy reducidas o casi nulas. A sensu contrario, la entidad actuará pro cuenta propia en aquellos casos en que a pesar de que el aportante imponga una condición, por ejemplo, restringir el empleo de los fondos recibidos a una determinada finalidad que desea promover, la entidad retenga el control de los fondos recibidos y en consecuencia sea ella la que en última instancia establezca los criterios para su reparto".

Se trata de un tema relevante, ya que si de este análisis se deduce que la entidad actúa por cuenta ajena, a pesar de que lo haga en nombre propio, no procedería realizar apunte contable alguno sobre unos servicios de abogacía que la fundación no recibe.

Sin perjuicio de lo indicado, en la memoria de las cuentas anuales de la fundación se informará sobre la actividad de mediación que realiza.

BOICAC 108 (desembre-2016). Consulta 3. Indemnització judicial pendent de resolució definitiva

enllaç al text de la consulta

Ponent: Joaquim Pallarès

Plantejament de la consulta

El dubte plantejat a la consulta vol conèixer com comptabilitzar una situació en la que una empresa espera rebre una indemnització fixada judicialment però que ha estat recorreguda i està encara pendent de resolució definitiva.

Resposta

En el present cas, s'analitza el reconeixement comptable i les corresponents obligacions formals de les indemnitzacions subjectes a processos judicials. A continuació especificarem la casuística comptable en funció del moment en que es trobi el procés judicial i des de la perspectiva del demandant.

Cas 1. La sentència dictada en primera instància no és ferma i és recorreguda

En el moment en que la sentència no ha adquirit fermesa, el potencial ingrés no compleix els criteris de reconeixement comptable establerts en el Pla General de Comptabilitat aprovat pel reial decret 1514/2017 (en endavant, PGC).

En conseqüència, en aquest moment no es reconeixerà comptablement l'actiu contingent. No obstant, la Nota 14 (apartat 3) del PGC obliga a incloure en la memòria una descripció objectiva de l'actiu contingent sobre:

- La seva naturalesa
- L'evolució previsible i els factors del quals depèn
- Els criteris utilitzats per a la seva estimació, els efectes en els estats financers i les explicacions sobre les incerteses que podrien existir quant a la seva possible no realització.

Cas 2. L'execució provisional de la sentència

Cas 2.1. El demandat efectua el dipòsit de la indemnització en un compte restringit de l'òrgan judicial.

Al tractar-se d'un dipòsit al qual el demandant no hi té accés, no s'originaria el dret a reconèixer comptablement l'actiu i les operacions es registrarien com en el moment 1.

Cas 2.2. El demandat posa a disposició del demandant l'import de la indemnització

En aquest cas, quan s'ingressa l'import corresponent per sentència en un compte (o equivalent) on el demandant hi té plena disposició, s'entenen complerts els requisits de reconeixement de l' ingrés extraordinari.

Però amb la interposició del recurs, torna a haver-hi una situació d'incertesa respecte de l'import dipositat per l'execució provisional. Es podrien donar dues situacions:

Cas 2.2.1. Si les probabilitats que la sentència ferma sigui desfavorable foren importants, i la demandant hagués de retornar totalment o parcialment el dipòsit rebut, s'hauria de comptabilitzar un passiu en funció de les Normes de Registre i Valoració (en endavant NRV) núm. 15 (provisions i contingències) del PGC.

Aquesta NRV, estableix que el reconeixement d'una provisió per una obligació implícita o tàcita (en el present cas no es tracta de cap disposició legal ni contractual) deriva de l'expectativa probable de la despesa futura. Aquesta expectativa no es compleix pel mer fet d'estar involucrat en un procés judicial, sinó que respon a un criteri objectiu, expert e imparcial.

Quan es compleixin els requisits esmentats per a la correcta dotació comptable de la provisió, s'entendrà reconeguda la mateixa en l'import que es consideri i classificant la mateixa al curt o llarg termini segons el moment previst de l'obligació futura.

Cas 2.2.2. Si la demandant considerés que hi ha poques probabilitats de que la sentència ferma sigui desfavorable als seus interessos, no hauria de registrar cap passiu però sí informar de la contingència en la memòria dels comptes anuals.

Analitzem, d'altra banda, la deduïbilitat fiscal en l'impost sobre societats (en endavant IS)

La consulta vinculant núm.V5021-16, del 18 de novembre del 2016 de la subdirecció general d'impostos sobre la renda de les persones jurídiques (veure annex), estableix el següent:

- De conformitat amb l'article 11.1 de la llei 27/2014, en el cas 2.2, la part demandant hauria d'integrar en la base imposable de l'exercici en que cobra la indemnització, l'import rebut.
- De conformitat amb l'article 14 de la Llei 27/2014, les provisions comptabilitzades derivades de litigis en curs són deduïbles en el període impositiu en que es doten. I això perquè aquesta article no preveu cap limitació per aquests tipus de provisions.

Exemples de comptabilització

L'empresa XX ha rebut una indemnització per import de 200.000 € per l'execució provisional de la sentència en primera instància, mentre que l'empresa demandada AA ha interposat un recurs contra aquesta sentència. Els advocats de XX han estimat una probabilitat alta d'obtenir una sentència desfavorable, el que suposaria el retorn de la indemnització cobrada. S'espera obtenir la nova sentència judicial en un termini màxim de 2 anys, en la que s'estima retornar un 100% de la indemnització rebuda.

Per simplificar els càlculs, es proposa:

- Una taxa de descompte igual al 3%
- La inexistència d'interessos de demora
- La inexistència de despeses addicionals

El valor actual es calcula $\frac{200.000}{1{,}03^2} = 188.519{,}18\ €$

Primer comptabilitzarem l'ingrés corresponent a la indemnització provisional:

Compte	Descripció	Deure	Haver
572	Bancs, c/c euros	200.000	
778	Ingressos excepcionals		200.000

Al mateix temps es comptabilitza el valor actual de la provisió

Compte	Descripció	Deure	Haver
678	Despeses excepcionals	188.519,18	
142	Provisions per altres responsabilitats		188.519,18

Al tancament del primer any, es comptabilitza l'actualització de la provisió, calculada com 188.519,18 x 3% = 5.655,58

Compte	Descripció	Deure	Haver
660	Despeses financeres per actualització de provisions	5.655,58	
142	Provisions per altres responsabilitats		5.655,28

Al tancament del segon any, es comptabilitza l'actualització de la provisió, calculada com (188.519,18+5.655,28) x 3% = 5.825,24

Compte	Descripció	Deure	Haver
660	Despeses financeres per actualització de provisions	5.825,24	
142	Provisions per altres responsabilitats		5.825,24

Tal com s'ha comentat anteriorment, la NRV 15ª estableix el següent respecte de les provisions amb venciment superior a un any:

> "Las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual estimado del importe necesario para cancel·lar o transferir a un tercero la obligación, registrándose en contabilidad los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando"

En conseqüència, s'haurà d'actualitzar el valor futur de l'obligació, registrant comptablement les variacions que la mateixa pugui experimentar.

Altres referències normatives

Consulta Vinculante V5021-16, de 18 de noviembre de 2016 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

Descripción

La entidad consultante va a recibir una indemnización a través de un juzgado de primera instancia ordinario, mediante sentencia no firme.

La entidad consultante solicitó y obtendrá la ejecución provisional de la sentencia por lo que percibirá el importe correspondiente a esta indemnización en el ejercicio 2015.

Una vez esta sea abonada en la cuenta de la entidad, se procederá a contabilizarlo como ingreso extraordinario el importe de la indemnización percibida, y al mismo tiempo, por idéntico importe se contabilizará como una provisión, puesta que contra esta sentencia se encuentra interpuesta un recurso en instancia. En el caso de que el fallo fuera desfavorable la entidad deberá proceder a la devolución total o parcial de la indemnización con los intereses correspondientes o al cobro en demasía de la nueva sentencia.

Cuestión

1º) Cuál sería la forma de contabilización de la indemnización y si sería fiscalmente deducible a los efectos del Impuesto sobre Sociedades la provisión dotada.

2º) Si la entidad consultante estaría obligada a declarar este ingreso en el ejercicio 2015 o bien cuando se resuelva el juicio a través de una sentencia firme.

Contestación

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), establece que la base imponible del Impuesto se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la citada Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

En relación a las indemnizaciones, debe aplicarse la normativa contable, dado que, entre los preceptos que contiene la LIS para corregir el resultado contable y determinar la base imponible, no figura ninguna norma destinada a modificar el tratamiento contable de los ingresos derivados del cobro de indemnizaciones.

De conformidad con lo anterior este Centro Directivo solicitó informe al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), el cual emitió el siguiente informe con fecha 24 de octubre de 2016:

"La interposición de una demanda en un procedimiento judicial y la correspondiente expectativa de que el litigio concluya con el reconocimiento de una indemnización a favor de la parte demandante origina en esta última el nacimiento de un activo contingente en el caso de que sea probable la entrada de beneficios o rendimientos económicos a raíz de la ejecución de la sentencia.

En estos casos, la Nota 14.Provisiones y contingencias, apartado 3, del modelo normal de memoria incluido en la tercera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, estipula que la empresa deberá incluir la siguiente información sobre el activo contingente: a) una breve descripción de su naturaleza, b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende y c) Información sobre los criterios utilizados para su estimación, así como los posibles efectos en los estados financieros, y en caso de no poder realizarse información sobre dicha imposibilidad e incertidumbres que la motivan.

Cuando se conoce la sentencia dictada en primera instancia pero se interpone un recurso, y por lo tanto, el fallo no es firme, la incertidumbre sobre la resolución final se atenúa pero no desaparece. Y para otorgar un adecuado tratamiento contable a estos hechos sería preciso traer a colación por analogía la interpretación publicada en la consulta 3 del BOICAC nº 78 de junio de 2009, en la que se concluye que " …para considerar que existe un beneficio procedente del bien expropiado es necesario que estemos ante importes acordados o liquidados, es decir, de valores consolidados que generen beneficios o rendimientos económicos en la empresa, circunstancia que con carácter general se alcanzará en el caso de un derecho de crédito por fijación de precio cuando éste quede otorgado por sentencia que haya adquirido firmeza."

De acuerdo con lo indicado, en la medida que el fallo judicial no sea firme la empresa seguirá calificando el activo como contingente y seguirá informando en la memoria en los términos indicados más arriba.

En este punto, si la demandante solicita la ejecución de la sentencia dictada en primera instancia será preciso analizar la naturaleza del activo recibido a que se refiere el escrito de consulta. En este sentido, en el supuesto de que la ejecución consistiera en la obligación a cargo de la parte demandada de efectuar un depósito en una cuenta restringida del órgano judicial, el tratamiento contable de los hechos descritos sería el expuesto, sin que esta circunstancia origine el reconocimiento de activo alguno. Por el contrario, si la empresa recibe el importe acordado en el fallo judicial y goza de libertad de disposición del citado importe, se cumplirían los requisitos para reconocer el activo y el correspondiente ingreso por naturaleza.(..)."

De conformidad con lo anterior, habrá que distinguir dos situaciones en relación con la indemnización recibida, en el caso de que la entidad demandada efectuara un depósito en una cuenta restringida del órgano judicial, esta circunstancia no originaría el reconocimiento de activo alguno, y por tanto, no se generaría ningún ingreso a integrar en la base imponible del impuesto. En esta circunstancia, no cabría dotar provisión alguna. Por el contrario, si la empresa recibe el importe acordado en el fallo judicial su cumplirían los requisitos para reconocer el activo y el correspondiente ingreso, que debería integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en los términos establecidos en el artículo 10.3 de la LIS.

A estos efectos, en relación con el devengo del citado ingreso, hay que señalar lo siguiente:

El artículo 11.1 de la LIS dispone que:

"1. Los ingresos y los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán en el período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.".

De acuerdo con lo anterior, la indemnización a percibir por la entidad consultante deriva de una sentencia que no ha adquirido firmeza sobre la que se ha solicitado la ejecución provisional, en la medida en que la entidad reciba el importe acordado en el fallo judicial y goce de libertad de disposición del citado importe, se cumplirían los requisitos para que se produjera el devengo del ingreso, y su correspondiente integración en la base imponible, en el período impositivo en el que recibiera dicho pago, en el presente caso, en el ejercicio 2015.

En relación a la posibilidad de dotar una provisión, por parte de la entidad demandante ante una posible devolución de parte de la indemnización percibida, continúa el informe del ICAC, de la siguiente manera:

"(..). No obstante lo anterior, la interposición de un recurso contra la sentencia dictada en primera instancia originará una nueva situación de incertidumbre acerca de si la entidad deberá devolver las cantidades ahora obtenidas y que será preciso analizar en aplicación de la norma de registro y valoración (NRV) 15ª. Provisiones y contingencias del PGC. Esto es, en el supuesto analizado, la incertidumbre afectará no solo al momento de la devolución de la cantidad obtenida, sino a la existencia misma de la obligación de devolver ese importe, es decir, si existe o no una obligación en el momento presente.

En tal caso, la cuestión a dilucidar sería la probabilidad de que en la segunda instancia pudiera recaer un fallo desfavorable para la consultante. Si después del citado análisis se concluye que existe una obligación presente, porque es probable que el fallo sea desfavorable, se cumpliría el principal requisito regulado en la NRV 15ª del PGC para reconocer una provisión. En caso contrario, la empresa deberá informar en la memoria sobre la contingencia que se resolverá en el futuro.

En definitiva, la existencia de un procedimiento judicial en curso no es razón suficiente para que la incertidumbre inherente a esta situación origine el reconocimiento de un pasivo. En el caso de procedimientos judiciales, la existencia de una obligación presente se determina por el juicio experto, objetivo e imparcial, sobre la posibilidad de existencia de la obligación, debiendo concluir que se cumple el principal requisito para el reconocimiento de una provisión cuando sea más posible que exista una obligación que lo contrario.

Por último, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incluir toda la información significativa sobre estos hechos, de acuerdo con lo dispuesto en la nota sobre provisiones y contingencias del modelo de memoria del PGC, para que los usuarios puedan analizar la razonabilidad de los juicios realizados por la empresa con el objetivo de que aquellas, en su conjunto, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa."

De conformidad con lo señalado, en el informe del ICAC; el consultante procediera a dotar una provisión contable, a efectos fiscales habría que acudir a lo señalado en el artículo 14 de la LIS para determinar si ésta tuviera el carácter de fiscalmente deducible.

El artículo 14 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre establece:

"1. No serán deducibles los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se abonen las prestaciones.

2. No serán deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida. No obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley del Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe o asegurado, en la parte correspondiente, salvo las realizadas a planes de pensiones de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3 c) del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1º Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.

2º Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.

3º Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

3. No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

b) Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

c) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

d) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

e) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

4. Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.

5. Los gastos que, de conformidad con los tres apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.

6. Los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán fiscalmente deducibles cuando se produzca esta entrega.

7. Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, serán deducibles hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. Con ese mismo límite, el importe de la dotación en el ejercicio a la reserva de estabilización será deducible en la determinación de la base imponible, aun cuando no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias. Cualquier aplicación de dicha reserva se integrará en la base imponible del período impositivo en el que se produzca.

Las correcciones por deterioro de primas o cuotas pendientes de cobro serán incompatibles, para los mismos saldos, con la dotación para la cobertura de posibles insolvencias de deudores.

8. Serán deducibles los gastos relativos al fondo de provisiones técnicas efectuados por las sociedades de garantía recíproca, con cargo a su cuenta de pérdidas y ganancias, hasta que el mencionado fondo alcance la cuantía mínima obligatoria a que se refiere el artículo 9 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca. Las dotaciones que excedan las cuantías obligatorias serán deducibles en un 75 por ciento.

No se integrarán en la base imponible las subvenciones otorgadas por las Administraciones públicas a las sociedades de garantía recíproca ni las rentas que se deriven de dichas subvenciones, siempre que unas y otras se destinen al fondo de provisiones técnicas. Lo previsto en este apartado también se aplicará a las sociedades de reafianzamiento en cuanto a las actividades que de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de la Ley sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, han de integrar necesariamente su objeto social.

9. Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Las entidades de nueva creación también podrán deducir las dotaciones a que hace referencia el párrafo primero, mediante la fijación del porcentaje referido en este respecto de los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieren transcurrido.

(...)"

De conformidad con lo anterior, el artículo 14 no establece ninguna limitación en relación a las provisiones dotadas derivadas de litigios en curso, por tanto, éstas tendrán la consideración de fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades en el período impositivo en que se dote.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

BOICAC 109 (març-2017). Consulta 2. Límits per comptes anyals abreujats

Ponent: Anselm Constans

enllaç al text de la consulta

Plantejament de la Consulta

Forma de calcular els límits per a presentar comptes anuals abreujats quan una empresa forma part d'un grup.

Antecedents

L'Apartat 5 de l'Article 1 del RD 602/2016 modifica els paràmetres i condicions per a poder formular comptes anuals abreujats, els quals s'estableixen en la norma 4 de la 3ª Part del PGC.

Després d'actualitzar els paràmetres de referència, el RD indica que, si l'empresa forma part d'un grup, "para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio. Esta regla no será de aplicación cuando la información financiera de la empresa se integre en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante."

Aquesta nova norma (i, en general, tot el RD) és d'aplicació als comptes anuals de 2016. Per altra banda, cal recordar que, per a passar de comptes normals a comptes abreujats i viceversa degut a l'evolució dels paràmetres d'una entitat, aquests s'han de donar durant dos anys seguits.

Pel que fa referència a les entitats que formen part d'un grup i que, fins al 2015 aplicaven comptes abreujats, es vol saber si, per al còmput dels dos anys, s'han de considerar els exercicis 2015 i 2016 o bé els exercicis 2016 i 2017.

Resposta

> "(...) el ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2016 será el primero a tener en cuenta a los efectos de juzgar si las sociedades que integran un grupo tienen la facultad de formular las cuentas anuales en modelos abreviados".

És a dir, s'hauran de considerar els exercicis 2016/17

Anàlisi

Per a concloure en el sentit indicat, l'ICAC esmenta que la normativa "ha sido redactada con la finalidad de simplificar las obligaciones contables de las pequeñas empresas, tal y como se menciona en el preámbulo del Real Decreto". Aleshores la interpretació que satisfà miillor aquesta finalitat és una aplicació podríem dir-ne prospectiva de la norma.

A l'Annex es proposa un quadre amb exemples de la possible casuística.

QUADRE-EXEMPLE

	Paràmetres > referència			¿CC AA Abreujats o complets?			
	2015	**2016**	**2017**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
Els comptes individuals de l'entitat superen els paràmetres de referència aplicables a l'exercici	Sí	Sí	Sí	Depèn dels comptes individuals anteriors	Compl	Compl	Compl
Els comptes individuals de l'entitat no superen els paràmetres de referència aplicables a l'exercici, però sí els comptes consolidats: SUPÒSIT 1	Individ No	Consolid Sí	Consolid No	Depèn dels comptes individuals anteriors	Abr	Abr	Abr
Els comptes individuals de l'entitat no superen els paràmetres de referència aplicables a l'exercici, però sí els comptes consolidats: SUPÒSIT 2	Individ No	Consolid Sí	Consolid Sí	Depèn	Depèn	Compl	Compl

Font: elaboració pròpia

BOICAC 110 (juny-2017). Consulta 2. Límits per comptes anyals abreujats

enllaç al text de la consulta

Ponent: Anselm Constans

Plantejament de la Consulta

Forma de calcular els límits per a presentar comptes anuals abreujats quan una empresa forma part d'un grup: concreció del concepte de grup.

Antecedents

L'Apartat 5 de l'Article 1 del RD 602/2016 modifica els paràmetres i condicions per a poder formular comptes anuals abreujats, els quals s'estableixen en la norma 4 de la 3ª Part del PGC.

Després d'actualitzar els paràmetres de referència, el RD indica que, si l'empresa forma part d'un grup, "para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio. Esta regla no será de aplicación cuando la información financiera de la empresa se integre en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante."

La consulta consta de dues qüestions referides a l'exempció de paràmetres consolidats si els comptes de l'entitat s'integren a la consolidació:

- Àmbit geogràfic del grup: ¿val per a tots els grups, o només quan la dominant és espanyola o pertany a la UE?
- ¿És aplicable a subgrups, o només al conjunt del grup?

Resposta

- Àmbit geogràfic: val per a grups la dominant dels quals és espanyola o està ubicada en un país de la UE.
- Aplicació a subgrups: es pot aplicar als comptes consolidats a nivell de subgrup.

Anàlisi

L'ICAC constata que cap de les dues qüestions no es contemplen a la Directiva Comunitària de Comptabilitat. Per això s'atén a "criteris de la Directiva per a supòsits similars". P.e.: l'exclusió de l'obligació de consolidar, amb determinades condicions, els subgrups.

BOICAC 106 (juny-2016). Consulta 1. Reserva de capitalització i d'anivellament

Ponent: Carles Ramírez

enllaç al text de la consulta

Plantejament de la consulta

Aquesta consulta analitza els efectes comptables de la reserva de capitalització i d'anivellament contingudes a la Llei de l'impost sobre societats i, en particular, el seu impacte en la comptabilització de la despesa per impost sobre societats.

Resposta

El ICAC se pronúncia indicant que la reducció en la quota que es derivi de la dotació de la reserva de capitalització afectarà a l'impost corrent. Només generarà diferències temporàries quan no es pugui aplicar el potencial import a deduir en la liquidació de l'exercici. També es podria generar un passiu per impostos diferits en e període de incompliment de les condiciones previstes per la deducció.

En quant a la reserva d'anivellament, l'ICAC interpreta que, en el moment de la deducció, es generen diferències temporàries imposables que revertiran més endavant.

	Reserva de capitalització	**Reserva d'anivellament**
Funcionament	Reducció de la base imposable en el 10% de l'increment dels Fons Propis de l'entitat amb el límit del 10% de la base imposable de l'exercici	Reducció del 10% de la base imposable de l'exercici amb el límit de 1 MM L'import reduït s'addicionarà a la base imposable dels 5 anys següents si hi ha base imposable negativa o al cinquè any per la resta de l'import no addicionat en aquest període
Requisits	L'increment dels Fons Propis s'ha de mantenir durant 5 anys S'ha de dotar una reserva indisponible pel mateix import	S'ha de dotar una reserva indisponible pel mateix import
Subjectes passius	Que tributen al tipus general o entitats al tipus incrementat	Pymes amb una xifra de negocis inferior a 10 MM
Efectes comptables	Es tracta com menor impost corrent a l'ISS En cas d'insuficiència de base imposable, les quantitats pendents d'aplicar originaran el naixement d'una diferència temporària deduïble Si es produís incompliment dels requisits, s'haurà de comptabilitzar el corresponent passiu per impost	La minoració de la base imposable posa de manifest una diferència temporària imposable associada a un passiu sense valor en llibres però amb base fiscal que comportarà un passiu per impost diferit a revertir en períodes posteriors, quan es generin bases imposables negatives o al cinquè any

Exemples d'aplicació

L'empresa A té en l'exercici 2016 una base imposable prèvia de 1.000.000 €. Li pertoca un tipus impositiu del 25% i no ha d'aplicar cap tipus d'ajust o bonificació fiscal.

L'empresa B té en l'exercici 2016 una base imposable prèvia de 1.000.000 €. Li pertoca un tipus impositiu del 25% i ha generat el dret a dotar una reserva de capitalització per 100.000 € conforme a l'evolució dels fons propis següent:

Fons propis de B	31/12/2016	31/12/2015	Variació
Capital social	60.000	60.000	-
Reserves	7.000.000	6.000.000	10.000.000
Resultat de l'exercici	775.000	1.000.000	-225.000

L'empresa C té en l'exercici 2016 una base imposable prèvia de 1.000.000 €. Li pertoca un tipus impositiu del 25% i ha generat el dret a dotar una reserva d'anivellament per 100.000 €.

Liquidació de l'impost sobre societats:

Exercici 2016	Empresa A	Empresa B	Empresa C
Resultat abans impostos	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Reducció reserva capitalització		-100.000	
Reducció reserva d'anivellament			-100.000
BASE IMPOSABLE	1.000.000	900.000	900.000
Tipus de gravamen	25%	25%	25%º
Quota íntegra	250.000	225.000	225.000

Registre comptable de l'impost sobre societats a l'empresa A

Compte	Descripció	Deure	Haver
630	Despesa per impost sobre societats	250.000	
4752	Hisenda Pública creditora per impost		250.000

Registre comptable de l'impost sobre societats a l'empresa B

Compte	Descripció	Deure	Haver
630	Despesa per impost sobre societats	225.000	
4752	Hisenda Pública creditora per impost		225.000

En cas que l'empresa B tingués insuficiència de quota per aplicar la reducció, les quantitats pendents es podran aplicar en els períodes impositius dels 2 anys següents conjuntament amb la del període futur corresponent. Per exemple si la base imposable hagués estat negativa per -200.000 € en lloc del 1.000.000 inicialment mencionat, l'assentament hauria de ser el següent, considerant recuperabilitat futura:

Compte	Descripció	Deure	Haver
630	Despesa per impost sobre societats		75.000
4745	Crèdit per pèrdues a compensar	50.000	
4740	Actiu per impostos diferits (reserva capitalització)		

Registre comptable de l'impost sobre societats a l'empresa C

Compte	Descripció	Deure	Haver
630	Despesa per impost sobre societats	220.000	
4752	Hisenda Pública creditora per impost		225.000
630	Despesa per impost sobre societats	25.000	
479	Passiu per impost diferit		25.000

En cas que l'empresa C tingués l'any següent 2017 una base imposable negativa per -200.000 €, l'assentament que li pertocaria a l'any 2017 seria el següent:

Compte	Descripció	Deure	Haver
630	Despesa per impost sobre societats		50.000
4745	Crèdit per pèrdues a compensar	25.000	
479	Passiu per impost diferit	25.000	

Altres referències normatives

Consulta vinculant V4962-16 de la Direcció General de Tributs (DGT)

Tal y como establece el artículo 25.1.a) de la LIS, el importe del incremento de los fondos propios se debe mantener durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo en el supuesto en el que haya pérdidas contables. De conformidad con la literalidad del artículo, el requisito de mantenimiento se refiere al importe del incremento de los fondos propios y no a cada una de las partidas de los fondos propios que se hayan visto incrementadas. Consecuentemente, la disposición de cualquiera de los conceptos que forman parte de los fondos propios en la fecha de cierre del ejercicio en el que se produce el incremento, no supondría el incumplimiento del requisito de mantenimiento siempre que el importe del incremento de fondos propios se mantenga en términos globales, por parte de la entidad que los generó, durante el plazo de mantenimiento.

Los ingresos o aumentos de reservas derivados de las liberaciones de provisiones por deterioro de activos tendrán la consideración de incrementos de fondos propios. No obstante, los ingresos contables registrados en los supuestos de capitalización de créditos, no formarán parte de los fondos propios de las entidades, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 25.2.b) de la LIS.

Dentro del concepto de reserva legal del artículo 25.2.d) de la LIS deben incluirse todas aquellas reservas cuya dotación venga impuesta por algún precepto legal, y no exclusivamente la reserva legal regulada en el artículo 274 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC). (Ejemplo: V2357-16 y V4956-16 "Dado que la reserva por inversión de beneficios tiene origen legal, no se computará en los fondos propios a tener en cuenta en relación con la reserva de capitalización").

En cuanto a la referencia que efectúa el artículo 25.2.c) de la LIS a las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración, deben entenderse incluidas las reservas generadas contablemente como consecuencia de procesos de fusión de una entidad participada acogidos o no al régimen especial de neutralidad fiscal. Aunque se debe tener en cuenta un caso especial (V5470-16): "No obstante, en el caso concreto planteado, el incremento de fondos propios que habría obtenido la sociedad filial en caso de no haberse producido la operación de fusión a que se refiere el escrito de consulta, lo cual vendría determinado por la normativa contable de aplicación, debiera tenerse en cuenta a efectos de determinar el incremento de fondos propios en los términos del apartado 2 del artículo 25 de la LIS, por cuanto dicho incremente resulta ajeno a la propia operación de fusión, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos en el referido artículo".

Finalmente, la parte del beneficio del año que no puede distribuirse libremente por tener que aplicarse a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, en virtud de lo previsto en el artículo 273 del TRLSC, deberá tener la consideración de una reserva de carácter legal de las previstas en el artículo 25.2.d) de la LIS.

En cuanto a la doctrina de la DGT sobre el tratamiento en grupos, podemos citar dos consultas, la V4962-16 Y V0134-17 "Por tanto, el cómputo del incremento de los fondos propios de cada grupo fiscal se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las sociedades que forman el grupo, sin realizar eliminaciones ni incorporaciones."

(V4962-16): No obstante, en relación a la reducción aplicada en el seno del grupo fiscal, es preciso indicar que el mantenimiento del incremento de los fondos propios se debe cumplir por parte de la entidad que lo generó, con independencia de que la misma deje de pertenecer al grupo fiscal. En cuanto al mantenimiento de la reserva indisponible, teniendo en cuenta que la reserva se ha generado dentro del grupo fiscal, el requisito de mantenimiento de la reserva indisponible debe permanecer en el grupo fiscal, de manera que deberá ser otra entidad del grupo fiscal la que cumpla con el requisito de mantenimiento de dicha reserva hasta cumplir con el plazo exigido en el artículo 25.1 de la LIS.

BOICAC 108 (desembre-2016). Consulta 1. Descomptes sobre vendes

Ponent: José Manuel Lizanda

enlace al texto de la consulta

Planteamiento de la consulta

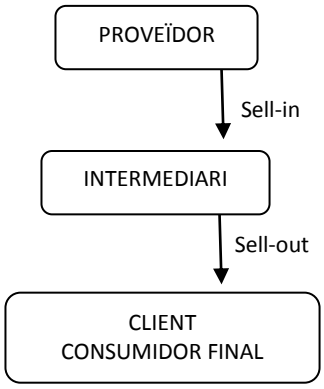
Sobre el tratamiento contable de un acuerdo comercial entre un proveedor y un cliente en el ámbito del sector de la distribución.

Respuesta

En el sector de la distribución se están concediendo dos tipos de descuentos en apoyo a la cadena de ventas.

- Por un lado, el concepto "sell in" que parece corresponder con un descuento concedido por el proveedor a su cliente (intermediario en la cadena de distribución) por unidad vendida durante un periodo de tiempo,
- Por otro lado el concepto "sell out" que parece identificarse con un descuento concedido por el proveedor a su cliente (intermediario en la cadena de distribución) por unidad vendida al cliente o consumidor final durante un periodo de tiempo.

Se plantea el tratamiento contable de estos conceptos en el proveedor y en el cliente (intermediario) y, en particular, si deben calificarse como una comisión por intermediación o como un rappel.



Análisis

La Norma de registro y valoración 14ª, en su apartado 1 establece que desde el punto de vista del proveedor que concede el descuento:

> "Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder…"

En consecuencia, ambos conceptos se tratarán en el proveedor como un rappel por ventas, en la medida que la causa del descuento o del importe abonado al cliente no es otra que incentivar el consumo de los productos que vende la empresa, al margen de que la cuantía de la rebaja en el precio de la transacción se fije en función del volumen de compras del cliente o del volumen de ventas de este último a los consumidores finales.

De forma coherente con el tratamiento contable en el proveedor, el cliente que recibe el incentivo contabilizará ambos conceptos como un rappel sobre compras.

Existe relación de dos consultas previamente emitidas por el ICAC:

1. Consulta BOICAC Nº 4 47/Septiembre de 2001, sobre el tratamiento contable que debe darse a determinados bienes recibidos, por superar un determinado consumo de un servicio.

   Rappels sobre compras, consistente en la entrega de determinados bienes a la empresa, dentro de una campaña de promoción como consecuencia de haber alcanzado un determinado volumen de consumo de servicios a una empresa.

   Atendiendo a lo expuesto, la empresa deberá contabilizar el derecho derivado del consumo, rappel por compras, en el momento de superar el nivel fijado en la promoción, es decir, cuando se produzca el devengo del citado descuento.

   Esta circunstancia se producirá cuando no existan dudas acerca del beneficio económico que aflora a la sociedad, es decir, cuando de los términos de la oferta proporcionada por la compañía suministradora del servicio, se hubieran cumplido las circunstancias necesarias para su concesión.

   Adicionalmente, y a efectos de su contabilización en las cuentas anuales, el reconocimiento del indicado activo implicará que haya podido realizarse la mejor estimación posible de su valor, el cual vendrá determinado a su vez por la valoración que se hubiese realizado del descuento concedido. Desde una perspectiva económica racional, de los términos de la promoción, debería obtenerse el indicado valor teniendo en cuenta las condiciones de mercado del servicio adquirido.

   Respecto a la contrapartida a emplear, de conformidad con lo dispuesto en la citada letra d), podrá emplearse una cuenta del grupo 6 con denominación ""Rappels"" por servicios, cuando se devengue el correspondiente ingreso, es decir, cuando se tenga derecho a recibir los bienes en que se concreta el rappel, por haberse alcanzado el volumen de servicio previamente fijado.

2. Consulta BOICAC Nº 2 17/ Julio de 1994. Relativa al tratamiento contable de los "Rappels".

   Tanto en las operaciones de compra como en las operaciones de venta los descuentos y similares incluidos en factura minoran el importe de la operación, criterio que viene recogido en el apartado b) de las normas de valoración decimoséptima "Compras y otros gastos" y decimoctava "Ventas y otros ingresos". De acuerdo con ello, deben deducirse del importe bruto de compras o ventas todos los descuentos o similares que aparezcan en factura, excluidos los que obedezcan a pronto pago debido a su carácter financiero.

   En consecuencia, sólo se efectuará un registro independiente de los descuentos y similares, que no obedezcan a pronto pago, cuando éstos se realicen fuera de factura como es el caso de las devoluciones contemplado en el apartado e) de dichas normas.

   Los "rappels" son descuentos que se conceden en función del cumplimiento de ciertos supuestos, fundamentalmente por alcanzar un determinado nivel de pedidos, y por tanto no siempre se recogen en

factura, o no existe correspondencia exacta con la factura en que se incluyen, de forma que el rappel que minora una determinada factura de compra o venta, vendrá normalmente cuantificado como consecuencia de haber alcanzado un nivel de operaciones que no se corresponde con la operación a que se refiere la factura, sino que se alcanza, al menos parcialmente, por la realización de otras operaciones previas.

Por todo ello cabe concluir que con carácter general los "rappels" concedidos deben figurar en cuentas distintas que las de las operaciones de compra o venta que los originan.

En todo caso, la forma concreta de registro es facultativa y lo importante, en lo que se refiere a los rappels sobre compras, es considerar su incidencia en la valoración de existencias al cierre de ejercicio. A estos efectos, e independientemente de que los rappels figuren o no en factura, debe considerarse que únicamente en la medida en que estos rappels puedan ser imputados razonablemente a un conjunto definido de compras, conocido al cierre del ejercicio, deberían considerarse como minoración de aquellas existencias a las que sean imputables.

También viene a colación la referencia contenida en la NIIF 15 sobre el concepto de contraprestación variable o rappels.

El importe de la contraprestación de un ingreso puede variar debido a descuentos, rebajas, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos, primas de ejecución, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación prometida puede también variar si el derecho de una entidad a recibirla depende de que ocurra o no un suceso futuro. Por ejemplo, el importe de una contraprestación sería variable si se vendiera un producto con derecho de devolución o se prometiera un importe fijo como prima de ejecución al alcanzarse un hito especificado.

La variabilidad de la contraprestación prometida por un cliente puede estipularse expresamente en el contrato. Además de las condiciones del contrato, la contraprestación prometida es variable si concurre alguna de las siguientes circunstancias:

(a) que el cliente tenga una expectativa válida, derivada de las prácticas comerciales habituales, políticas publicadas o declaraciones específicas de una entidad, de que esta aceptará una contraprestación de un importe inferior al precio señalado en el contrato, esto es, se espera que la entidad ofrezca una reducción del precio; dependiendo del país, del sector económico o del cliente, esta oferta puede denominarse descuento, rebaja, reembolso o crédito;

(b) que otros hechos y circunstancias indiquen que la intención de la entidad, al celebrar el contrato con el cliente, es la de ofrecerle una reducción del precio.

La entidad estimará el importe de una contraprestación variable utilizando aquel de los siguientes métodos que, en su opinión, arroje una mejor predicción del importe de la contraprestación a la que tendrá derecho:

(a) El valor esperado: el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. El valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si la entidad tiene un gran número de contratos con características similares.

(b) El importe más probable: el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestación posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si

el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, la entidad logra una prima de ejecución o no la logra).

La entidad aplicará sistemáticamente un método a lo largo de toda la duración del contrato al estimar el efecto de una incertidumbre sobre el importe de la contraprestación variable a la que tendrá derecho. Además, la entidad tendrá en cuenta toda la información (histórica, actual y prevista) de la que razonablemente pueda disponer e identificará un número razonable de importes de contraprestación posibles. La información que la entidad utilice para estimar el importe de la contraprestación variable será normalmente similar a la que la dirección de la entidad utilice durante el proceso de oferta y propuesta, así como al establecer los precios de los bienes o servicios prometidos.

La NIIF 15 no menciona en momento alguno la contabilización de una provisión para el rappel, sino que menciona que el ingreso se registre teniendo ya en teniendo en cuenta el importe previsible del mismo, aunque el cliente no haya alcanzado todavía el derecho al descuento. Por lo tanto, según la NIIF 15 no se trataría de una provisión, sino de un probable menor ingreso de ventas, sin perjuicio de su posterior regularización en el caso de que no acaben cumpliéndose las condiciones que dan derecho al descuento

Otro tema relacionado y que se menciona en la NIIF 15 son las ventas con derecho a devolución.

Con arreglo a algunos contratos, la entidad transfiere el control de un producto a un cliente y le concede también el derecho a devolver el producto por diversas razones (tales como insatisfacción con el producto) y a recibir cualquier combinación de lo siguiente:

(a) el reembolso total o parcial de toda contraprestación pagada;

(b) un crédito que pueda detraerse de los importes adeudados, o que se adeudarán, a la entidad; y

(c) otro producto en su lugar.

Para contabilizar la transferencia de productos con derecho a devolución (y algunos servicios que están sujetos a reembolso), la entidad reconocerá todo lo siguiente:

(a) ingresos ordinarios por los productos transferidos, por un importe igual a la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho (por tanto, no se reconocerán ingresos ordinarios por los productos cuya devolución se espere);

(b) un pasivo por reembolso; y

(c) un activo (y el correspondiente ajuste del coste de las ventas) por su derecho a recuperar de los clientes los productos al liquidar el pasivo por reembolso.

La determinación del importe de la contraprestación a la que espera tener derecho excluye los productos cuya devolución espere.

En relación con los importes recibidos (o por recibir) a los que no espere tener derecho, la entidad no reconocerá ingresos ordinarios cuando transfiera los productos a los clientes, sino que reconocerá esos importes recibidos (o por recibir) como un pasivo por reembolso.

Posteriormente, al final de cada ejercicio sobre el que se informe, la entidad deberá actualizar su estimación de los importes a los que espera tener derecho a cambio de los productos transferidos y efectuará el

correspondiente cambio en el precio de la transacción y, por tanto, en el importe de los ingresos ordinarios reconocidos.

La entidad deberá actualizar la valoración del pasivo por reembolso al final de cada ejercicio sobre el que se informe para atender a los cambios en las expectativas sobre el importe de los reembolsos. La entidad reconocerá los ajustes correspondientes como ingresos ordinarios (o reducciones de ingresos ordinarios).

Un activo reconocido por el derecho de la entidad a recuperar productos de un cliente al liquidar un pasivo por reembolso se valorará inicialmente con referencia al importe en libros anterior de los productos (por ejemplo, existencias) menos cualesquiera costes previstos por la recuperación de dichos productos (incluida la posible disminución del valor para la entidad de los productos devueltos). Al final de cada ejercicio sobre el que se informe, la entidad actualizará la valoración del activo en función de los cambios en las expectativas sobre la devolución de productos. La entidad presentará el activo y, por separado, el pasivo por reembolso.

El cambio por los clientes de un producto por otro del mismo tipo, calidad, estado y precio (por ejemplo, un color o tamaño por otro) no se considerarán devoluciones.

Ejemplos de contabilización. Primer ejemplo

La empresa Proveedor, acuerda con su cliente Intermediario, la concesión de un descuento con las siguientes condiciones: si compra más de 100 unidades durante los meses de noviembre, diciembre del año 1 y enero del año 2, le concederá un descuento de 1 por cada unidad a descontar en la primera factura emitida una vez se haya alcanzado dicho volumen.

Caso A. Hasta 31/12/1 Proveedor ha vendido 120 unidades a Intermediario. Intermediario ha vendido 80 de esas unidades y le quedan 40 en almacén al cierre.

Contabilización en Proveedor a 31/12/1

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
709	Rappels sobre venta	120,00	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	25,20	
430	Clientes		145,20

Contabilización en Intermediario a 31/12/1

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
400	Proveedores	145,20	
609	Rappels por compras		120,00
472	Hacienda Pública IVA soportado		25,20

Las existencias finales se minoran en (120-80) x 1= 40

Caso B. Hasta 31/12/1 Proveedor ha vendido 90 unidades comprometiendo pedidos por 30 unidades más que se entregarán en enero del año 2. Intermediario ha vendido 80 de esas unidades y le quedan 10 en almacén al cierre.

Contabilización en Proveedor a 31/12/1

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
709	Rappels sobre venta	90,00	
499	Provisión por rappels		90,00

Al ser una estimación, el gasto no es fiscalmente deducible (Art.14.9 LIS). Otra posibilidad alternativa ajustada al tratamiento contable acogido en la NIIF 15 es considerar que el importe de ingresos a contabilizar debe reducirse en 90 en cuyo caso tendría pleno impacto fiscal.

Contabilización en Intermediario a 31/12/1

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
400	Proveedores	90,00	
609	Rappels por compras		90,00

Las existencias finales se minoran en (90-80) x 1 = 10. El ingreso reconocido tiene impacto fiscal.

Caso C. Hasta 31/12/1 Proveedor ha vendido 70 unidades y es probable que se vendan más de 100 unidades hasta enero del año 2. Intermediario ha vendido 50 de esas unidades y le quedan 20 en almacén al cierre.

Contabilización en Proveedor a 31/12/1

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
709	Rappels sobre venta	70,00	
499	Provisión por rappels		70,00

Al ser una estimación, el gasto no es fiscalmente deducible (Art.14.9 LIS). Otra posibilidad alternativa ajustada al tratamiento contable acogido en la NIIF 15 es considerar que el importe de ingresos a contabilizar debe reducirse en 70 en cuyo caso tendría pleno impacto fiscal.

Contabilización en Intermediario a 31/12/1

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
400	Proveedores	70,00	
609	Rappels por compras		70,00

Las existencias finales se minoran en (70-50) x 1 = 20. El ingreso reconocido tiene impacto fiscal.

Caso D. Hasta 31/12/1 Proveedor ha vendido 60 unidades y es posible que se vendan más de 100 unidades hasta enero del año 2. Intermediario ha vendido 50 de esas unidades y le quedan 10 en almacén al cierre.

El proveedor a 31/12/1, no contabiliza el gasto por rappels. Tampoco el cliente contabiliza el ingreso por rappel, ni minora la valoración del stock final.

Ejemplos de contabilización. Segundo ejemplo

Una entidad tiene establecida una política comercial que concede a sus clientes el derecho a devolver los productos dentro de los 30 días siguientes a su compra. Dicha devolución puede hacerse a través de la sustitución del producto inicialmente adquirido por otro equiparable en características y precio, o bien a través del reembolso en efectivo del precio satisfecho.

La entidad vende 1.000 unidades de un determinado producto, cuyo coste ese de 100 euros, por un precio unitario de 200 euros. Respecto a esas ventas, la entidad estima que el 1,5% de los productos serán devueltos y que un 1% adicional también será devuelto y sustituido por otras unidades con características similares.

La entidad debe reconocer ingresos solo en relación a los productos que, previsiblemente, no serán devueltos. A tal respecto, los viene retornados con simultánea sustitución no se consideran devoluciones a estos efectos; así pues, ese 1% del ejemplo no tiene incidencia contable respecto a la provisión para devoluciones (podría tener efectos respecto al deterioro). Sí lo tiene, por el contrario, el 1,5% de productos cuyo precio se restituye al cliente, ya que la entidad sólo puede reconocer ingresos por el 968,5% del valor de la venta que, razonablemente, espera que no se revierta debido a devoluciones con reembolso. Así pues, el ingreso reconocible es de 1.000 x 200 x 98,5% = 197.000 euros.

Ahora bien, lo cierto es que la entidad ha recibido de sus clientes un total de 200.000 euros. El diferencial entre 200.000 y 197.000 euros refleja el 1,5% objeto de reembolso y que, como tal, representa un pasivo de 1.000 x 200 x 1,5% = 3.000 euros.

El registro contable sería el siguiente:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
430	Clientes	200.000	
700	Ventas		197.000
499	Provisión por devoluciones		3.000

Aunque siguiendo las directrices del PGC español debería ser

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
430	Clientes	200.000	
700	Ventas		200.000
708	Devoluciones de ventas	3.000	
499	Provisión por devoluciones		3.000

Fiscalmente esta provisión por devoluciones no es deducible en aplicación del artículo 14 LIS. No obstante el importe no deducible debería ser la diferencia entre la minoración de ventas y el aumento de existencias que se estima que se devuelvan (200 – 100) x1,5% = 1.500.

Simultáneamente la entidad debe registrar un activo, con el correspondiente ajuste en la cifra de coste de ventas, para reflejar su derecho a recuperar los productos como contrapartidas al reembolso. Este activo se valora de acuerdo con el precio de coste inicial (100 euros, en el ejemplo), menos los gastos necesarios de recuperación (transporte, por ejemplo). Suponiendo que esos gastos sean insignificantes, el cálculo que haría la entidad de su derecho de recuperación de los bienes sería de 1.000 x100 x 1,5% = 1.500 euros.

En consecuencia registraría este asiento, simultáneo al anterior.

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
XX	Costes de ventas-consumos	98.500	
XX	Activo por recuperación de existencias	1.500	
XX	Existencias en almacén		100.000

Que en el PGC se contabilizaría

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
610	Variación de existencias	100.000	
30	Existencias comerciales		100.000
30	Existencias comerciales	1.500	
610	Variación de existencias		1.500

Considérese que estos asientos tienen trascendencia fiscal.

En tanto que las cifras anteriores se han basado en una estimación de las devoluciones, al final de cada período contable la entidad ha de revisar tal estimación, de acuerdo con la información disponible. Cualquier cambio en las expectativas y asunciones deberá reflejarse en el pasivo por devoluciones y en el activo por recuperación de existencias.

ALTRES DOCUMENTS DE LA COMISSIÓ

Nuevo tratamiento contable y fiscal del fondo de comercio a partir del 2016

Ponente: Josep Sotelo

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, nos recuerda una vez más que no todo está dicho acerca del fondo de comercio, poniendo de manifiesto el viaje de ida y vuelta en cuanto a la amortización del mismo.

Antecedentes

Bajo el PGC anteriormente vigente el fondo de comercio se amortizaba como cualquier otro elemento del inmovilizado inmaterial, eso sí, con una vida útil máxima estimada de 10 años, mientras que fiscalmente sólo el 5% anual del precio de adquisición del mismo era deducible, generando en consecuencia un activo por impuesto anticipado.

Con ocasión de la entrada en vigor del PGC actualmente vigente, la amortización acumulada del fondo de comercio debía de saldarse con abono contra la propia cuenta de activo del fondo de comercio, pasando éste a ser un elemento del inmovilizado intangible de vida útil indefinida no amortizable, sin perjuicio de su eventual deterioro, el cual debía ser evaluado, al menos, anualmente.

En consecuencia, en el periodo inmediatamente anterior a esta última modificación, es decir, entre los años 2008 y 2015, contablemente el fondo de comercio no se amortizaba, sino que, en su caso, se deterioraba, lo cual suponía amplias divergencias con los criterios para su deducibilidad contable, ya que hasta el año 2011 ésta estaba limitada al 5% de su precio de adquisición y en los años 2012-15 al 1%, en ambos casos y por motivos obvios, sin necesidad de inscripción contable. Además, si bien el deterioro contable era igualmente deducible hasta el año 2014, lo cierto es que ante la gran dificultad en probar la magnitud del mismo, no pocas empresas optaban por ajustarlo extracontablemente a la hora de cuantificar la base imponible con la finalidad de evitar contingencias fiscales.

Adicionalmente, entre los años 2008 y 2014, la deducibilidad de la amortización fiscal del fondo de comercio estaba también condicionada a la dotación de una reserva especial por el importe de dicha deducción.

Nuevo tratamiento contable

Pues bien, cuando ya habíamos asumido que éste era un elemento del activo no corriente que no se amortizaba pero que, al igual que cualquier otro, era susceptible de ver deteriorado su valor, el legislador nos obliga de facto a regresar a la situación existente con el PGC-1990.

Aunque no pueda reconocerse abiertamente, a nadie escapa que una de las principales razones para recuperar la amortización sistemática del fondo de comercio es el vértigo que comenzaba a originar la magnitud del mismo en el balance de muchas de nuestras empresas, las cuales se cargaban de argumentos para sostener el mantenimiento del valor del mismo, ya que su deterioro, cuando correspondía, podía hundir la cuenta de pérdidas y ganancias más robusta.

La Ley 22/2015, mediante la modificación introducida en el art. 39.4 del C. Com., pone fin a la distinción conceptual entre elementos del inmovilizado intangible con una vida útil definida e indefinida para los ejercicios económicos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, pasando a afirmar que todos los inmovilizados intangibles son activos de vida

útil definida, si bien, la discriminación anteriormente existente de alguna forma continúa larvada bajo la nueva distinción entre aquellos elementos del inmovilizado intangible cuya vida útil puede estimarse de forma fiable y aquellos otros que no.

Así las cosas, se establece como norma general que los elementos del inmovilizado intangible deben ser amortizados sistemáticamente en el periodo de tiempo durante el cual está previsto que vayan a generar beneficios económicos, ahora bien, cuando dicho periodo de generación (vida útil) no pueda estimarse de manera fiable, se amortizarán en diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca lo contrario. Este periodo de amortización fijo e imperativo de diez años para los elementos del inmovilizado intangible que presenten dificultades en cuanto a la estimación de su vida útil, en el caso concreto del fondo de comercio actúa como una presunción iuris tantum, por lo tanto, si la empresa es capaz de probar de forma fiable una vida útil diferente, mayor o menor, adaptará a la misma la amortización sistemática del precio de adquisición del fondo de comercio. En mi opinión, si la empresa es capaz de probar una vida útil distinta quiere decir que ese fondo de comercio ya deja de ser un intangible cuya vida útil no puede estimarse de forma fiable. El Real Decreto 602/2016 introduce una presunción adicional para su amortización no prevista en el art. 39.4 del C. Com. ni exigible para los restantes elementos del inmovilizado intangible, el carácter lineal de la misma.

Nuevo tratamiento fiscal

El legislador fiscal, adaptándose a la nueva realidad contable en la que todo elemento del inmovilizado intangible tiene una vida útil definida, establece coherentemente que la amortización fiscalmente deducible será aquella que atienda a la vida útil del elemento, ahora bien, cuando ésta no pueda estimarse de forma fiable, en lugar de aceptar lo previsto contablemente (10 años), prefiere limitar la deducibilidad al 5% anual de su precio de adquisición. En el caso concreto de fondo de comercio, lejos de cuestionarse cuál es la vida útil del mismo, opta por establecer ese mismo límite del 5% anual para su deducibilidad. A diferencia de lo que ocurría hasta el año 2015, a partir del 2016 la deducibilidad estará condicionada a la contabilización de dicha amortización, ya que el art. 13.3 ha sido derogado por la Ley 22/2015.

Por lo tanto, en cuanto al fondo de comercio, fiscalmente podríamos afirmar que volvemos a situarnos en el año 2007, salvo por la necesidad de registrar contablemente el gasto y la desaparición del requisito de la dotación de la reserva indisponible.

Evolución del tratamiento contable y fiscal del fondo de comercio:

	CONTABLEMENTE		FISCALMENTE		
	Amortización	**Deterioro**	**Amortización**	**Deterioro**	**Reserva**
HASTA 2007	Máx. 10 años	SÍ	Máx. 5%	SÍ	SÍ
DESDE 2008 HASTA 2011	NO	SÍ	Máx. 5%	SÍ	SÍ
DESDE 2012 HASTA 2014	NO	SÍ	Máx. 1%	SÍ	SÍ
2015	NO	SÍ	Máx. 1%	NO	SÍ
DESDE 2016 EN ADELANTE	10%	SÍ	Máx. 5%	NO	NO

Régimen transitorio

El legislador, mediante la DT única del Real Decreto 602/2016, ha optado por facilitar dos alternativas en cuanto a la adaptación de los fondos de comercio adquiridos antes del 2016 a la nueva realidad contable.

a) Método prospectivo:

Se trata simplemente de tomar el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del ejercicio económico anterior al de aplicación del Real Decreto 602/2016 (normalmente valor a 31/12/15) y proceder a su amortización en diez años, salvo que pudiera probarse una vida útil distinta (no se exige que dicha amortización sea lineal). Como puede apreciarse, esta alternativa hace abstracción por completo de la fecha de adquisición del fondo de comercio, ofreciendo idéntico tratamiento a un fondo de comercio adquirido en el año 2005 que a otro adquirido en el año 2015.

En cuanto a la reserva por fondo de comercio, el saldo de la misma que exceda del valor del fondo de comercio se reclasificará a reservas voluntarias.

b) Método retrospectivo:

Esta opción se basa en aplicar la nueva regulación del fondo de comercio con efectos "casi" desde la fecha de adquisición del mismo.

Debe tomarse el precio de adquisición del fondo de comercio y en primer lugar someterlo a su amortización lineal desde la fecha de su adquisición o la de aplicación del PGC-2007 en caso de que ésta fuese posterior, por lo tanto, nunca deberá calcularse amortización por ejercicios anteriores a 2008. A continuación, dicho importe de amortización acumulada, se reducirá en el importe del deterioro registrado durante ese mismo periodo de amortización, y el gasto resultante se cargará directamente a reservas, incluida la reserva por fondo de comercio, es decir, se abonará la cuenta de activo correspondiente al fondo de comercio y se cargarán reservas. El valor que reste del fondo de comercio se amortizará durante el periodo que falte hasta completar el plazo de los diez años a contar desde el inicio del cómputo de la amortización retrospectiva, salvo que pueda probarse otra vida útil, por lo tanto, por muy antiguo que sea el fondo de comercio, al no poder retrotraernos más allá del año 2008 (entrada en vigor del PGC actualmente vigente), como mínimo, restarán dos años pendientes de amortizar (2016 y 2017).

La opción que se decida adoptar será la misma para el fondo de comercio y para los restantes elementos del inmovilizado intangible que se habían calificado como de vida útil indefinida.

La adopción de este segundo método tiene la ventaja de que castiga menos la cuenta de pérdidas y ganancias en el futuro, ya que normalmente una parte sustancial del valor del fondo de comercio se abonará con cargo a reservas. No obstante, esta alternativa puede menguar el importe de la reducción derivada de la reserva de capitalización o incluso originar el incumplimiento en cuanto al mantenimiento del aumento de los fondos propios, si bien, deberíamos esperar a conocer cuál es el criterio de la DGT relativo a la incidencia de dicha disminución de reservas como consecuencia de la aplicación del apartado 2 de la DT única en la reserva de capitalización.

En principio, el gasto máximo fiscalmente deducible derivado del fondo de comercio será el mismo (5% anual), independientemente del método escogido, puesto que en el caso de optar por el retrospectivo, debemos entender que el cargo directo a reservas ya supone la contabilización del gasto que será deducible en el futuro con sujeción a dicho límite del 5% anual del precio de adquisición.

Régimen especial de empresas de reducida dimensión

El art. 103 de la LIS habilita a les empresas que aplican este régimen (pymes) a poder amortizar aceleradamente los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible. El límite a esta amortización acelerada está en el duplo del porcentaje de amortización lineal previsto en las tablas del art. 12 de la LIS. No obstante, el legislador, probablemente consciente de que la mayor parte de los elementos del inmovilizado intangible no se encontraban contemplados en las tablas de amortización, establece lo siguiente en el apartado 5 del art. 103 de la LIS:

> "Los elementos del inmovilizado intangible a que se refiere el apartado 3 del art. 13 de esta Ley, adquiridos en el periodo impositivo en que se cumplan las condiciones del art. 101 de esta Ley, podrán deducirse en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dicho apartado."

Y dicho apartado 3 del art. 13 decía lo siguiente:

> "Será deducible el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.
>
> Esta deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del correspondiente inmovilizado intangible."

Sin embargo, el apartado 13.3 de la LIS anteriormente transcrito ha sido derogado con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, de tal forma que el art. 103.5 desde entonces hace una remisión al vacío.

En mi opinión, no parece que la voluntad del legislador sea que las pymes ya no puedan disfrutar de esa amortización acelerada respecto de aquellos elementos del inmovilizado intangible que no constan en las tablas de amortización del art. 12 de la LIS, puesto que se ser así, lo más lógico habría sido suprimir el apartado 5 del art. 103, en consecuencia, cualquier elemento del inmovilizado intangible no previsto por las tablas de amortización debería de poder continuar disfrutando de la deducción de hasta un 50% más de la prevista ahora en al art. 12.2 de la LIS. Por lo tanto, en el caso concreto del fondo de comercio, supondría una deducibilidad anual máxima del 7,5% de su precio de adquisición, sin que la deducción de la amortización realizada en virtud del art. 103.5 de la LIS esté sometida al requisito de su registro contable. Sin embargo, desconozco pronunciamiento alguno de la Administración tributaria que ampare la anterior interpretación integradora. Sería oportuna una adaptación del art. 103.5 de la LIS a la derogación del art. 13.3, y a falta de la misma, un pronunciamiento doctrinal por parte de la Administración tributaria que ratifique o rectifique la interpretación anteriormente expuesta.

Barcelona, 23 de enero de 2017.

ANEXO. EJEMPLO CON CÁLCULOS

Fecha de adquisición:	01/01/2009	Tipo de gravamen 2009-14:	30%
Valor de adquisición:	1.000.000	Tipo de gravament 2015:	28%
		Tipo de gravamen 2016-25:	25%

Ejercicio	Deterioro contable	Amort. fiscal	V. contable	V. fiscal	Diferencia	Ajuste en BI	DTA	Reserva
2009	0	50.000	1.000.000	950.000	50.000	-50.000	-15.000	50.000
2010	0	50.000	1.000.000	900.000	100.000	-50.000	-15.000	50.000
2011	150.000	50.000	850.000	850.000	0	100.000	30.000	42.500
2012	0	10.000	850.000	840.000	10.000	-10.000	-3.000	42.500
2013	0	10.000	850.000	830.000	20.000	-10.000	-3.000	42.500
2014	100.000	10.000	750.000	820.000	-70.000	90.000	27.000	37.500
2015	0	10.000	750.000	810.000	-60.000	-10.000	-2.800	37.500
Ajustes por cambio tipo gravamen							-3.200	
Situación a 1/01/2016			**750.000**	**810.000**	**-60.000**		**15.000**	**302.500**

OPCIÓN PROSPECTIVA

Ejercicio	Amort. contable	Amort. fiscal	V. contable	V. fiscal	Diferencia	Ajuste en BI	DTA	
2016-25	75.000	50.000	675.000	760.000	-85.000	25.000	6.250	0

Cuando el valor en el activo del fondo de comercio sea inferior a 302.500 podremos comenzar a liberalizar la reserva.

OPCIÓN RETROSPECTIVA

Amortización acumulada a 31/12/2015 s/DT única.2:	700.000	
Deterioro contable acumulado hasta 31/12/2015:	-250.000	**DTA**
Importe del cargo a reservas:	450.000	112.500
Nuevo valor en libros:	300.000	

Ejercicio	Amort. contable	Amort. fiscal	V. contable	V. fiscal	Diferencia	Ajuste en BI	DTA	Reserva
2016	100.000	50.000	200.000	760.000	-560.000	50.000	12.500	-302.500
2017	100.000	50.000	100.000	710.000	-610.000	50.000	12.500	
2018	100.000	50.000	0	660.000	-660.000	50.000	12.500	
2019	0	50.000		610.000	-610.000	-50.000	-12.500	
2020	0	50.000		560.000	-560.000	-50.000	-12.500	
2021	0	50.000		510.000	-510.000	-50.000	-12.500	
2022	0	50.000		460.000	-460.000	-50.000	-12.500	

Y siguientes….

Presentació VII Congrés 2017. Implicacions comptables i económiques en les empreses de les principals modificacions tributàries del RDL 3/2016

Implicacions comptables i econòmiques en les empreses de les principals modificacions tributàries del Reial Decret Llei 3/2016

Ponents:
Josep Maria Garcia
Josep Torras
(Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID)

ACCID VII CONGRÉS

Antecedents

- Lleugera desacceleració de l'economia en els propers anys;
- Correcció de desequilibris i, en concret, reducció del dèficit públic
  - Compliment de compromís amb UE
  - Limitació despesa no financera PGE 17

RDL 2/2016

Pagament mínim en pagaments fraccionats

RDL 3/2016

Amb efectes 2016
- Limitació compensació BINS
- Limitació aplicació DDI
- Reversió de deterioraments
- Pèrdues transmissió EP

Amb efectes 2017
- Pèrdues transmissió participacions
- Limitació a la deduibilitat de deterioraments

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 1

ACCID VII CONGRÉS

Novetats en l'Impost de Societats
Períodes impositius que s'inicien a partir de l'1 de gener de 2016

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 2

Novetats en l'Impost de Societats
Limitació compensació BINS (DA 15ª)

Volum de negoci	TR LIS		Llei 27/2014			RDL 3/2016	
	2011	2012-2014	2015	2016	2017	2016	2017
< 20 milions €	Sense límit	Sense límit	Sense límit	60%	70%	60%	70%
20 milions €-60 milions €	75%	50%	50%			50%	50%
> 60 milions €	50%	25%	25%			25%	25%
Periode de compensació	15 anys	18 anys	Il·limitat				
Import mínim de compensació	No	No	Sí (1 milió €)				

- Mateixos límits aplicables en consolidació, tant a BINs del Grup como a BINs prèvies a la inclusió en el mateix
- Eliminacions intragrup: No s'eliminen partides recíproques (CV2751-16)
- Import mínim de compensació: No es veu afectat per la nova limitació (CV1762-16)

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 3

Novetats en l'Impost de Societats
Limitació compensació BINS (DA 15ª)

EXEMPLE: Limitació especial per grans empreses a la compensació de bases imposables negatives

	Exercicis iniciats 2016		Exercicis iniciats 2017	
Import net de la xifra de negocis en 12 mesos anteriors	BINs compensables (% sobre BI)	Base tributable	BINs compensables (% sobre BI)	Base tributable
Inferior a 20.000.000 euros	60%	40%	70%	30%
Entre 20.000.000 i 60.000.000 euros	50%	50%	50%	50%
Superior a 60.000.000 euros	25%	75%	25%	75%

En tot cas, compensables:

- Fins a l'import anual d'1 milió d'euros;
- A rendes derivades de quitaments o esperes;
- Extinció de l'entitat, excepte operació de reestructuració acollida al règim de neutralitat fiscal.

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 4

ACCID VII CONGRÉS

Novetats en l'Impost de Societats
Limitació compensació BINS (DA 15ª): efectes comptables

RECONEIXEMENT DELS ACTIUS DIFERITS PER BINS (Resolució ICAC 9 de febrer de 2016):

> Los activos por impuesto diferido indicados anteriormente han sido registrados en el balance de situación adjunto por considerar los Administradores de la Sociedad que, conforme a la mejor estimación sobre las bases imponibles futuras del Grupo fiscal y de acuerdo con lo establecido en la ley 27/2014, de 27 de noviembre y la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, es probable que sean recuperados. En concreto, la mencionada ley elimina el límite temporal para la compensación de bases imponibles negativas.

- Presumpció negativa si:
  - Recuperació en > 10 anys.
  - Historial de pèrdues continuades.
  - ✓ Prova en contrari: evidència i explicació de compensació en > 10 anys.
  - ✓ Presumpció positiva: reversió de diferències temporàries imposables (de passiu) en import suficient, davant la mateixa autoritat fiscal, pel mateix subjecte passiu (individual *versus* consolidat) i/o conversió en crèdit davant de l'Administració.
- Estimació al tancament de l'exercici de guanys fiscals futurs per compensar BINs:
  - Pla de negoci, individual *versus* consolidat;
  - Avaluació dels actius diferits de passiu;
  - Exclusió de diferències temporàries deduïbles (d'actiu) que puguin revertir;
  - Incorporació d'actuacions de planificació fiscal.
- Valoració: Tipus impositiu (nominal) en exercici de recuperació / No descompte a valor actual.

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 6

ACCID VII CONGRÉS

Novetats en l'Impost de Societats
Limitació compensació BINS (DA 15ª)

IMPACTE DE LA MESURA:

- Afecta la distribució de la càrrega tributària entre la generalitat de contribuents
- Distribució arbitrària de la càrrega contributiva
- Pot dur a gravar rendes fictícies:

Concepte	2016	2017	2018
Base imposable prèvia	-100.000.000	-62.000.000	20.000.000
BIN's a compensar			-5.000.000
Base imposable			15.000.000
Quota			3.750.000
Resultat global (2016 a 2018)			-142.000.000
Tributació efectiva			3.750.000

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 5

ACCID VII CONGRÉS

Novetats en l'Impost de Societats
Limitació a l'aplicació de crèdits fiscals (DA 15ª)

- Aplicable a subjectes passius quin INCN superi els 20 milions d'euros
- Límit conjunt del 50% de la quota íntegra
- Deduccions afectades:
  - Deducció per evitar la doble imposició jurídica internacional: Retencions suportades a l'estranger;
  - Deducció per evitar la doble imposició econòmica internacional: Impost subjacent satisfet per la filial no resident respecte de les rendes que es distribueixin en forma de dividend:
  - Entitats en transparència fiscal internacional: Impost subjacent satisfet per la filial transparent en relació amb les rendes imputades, així com les retencions suportades en la distribució del dividend;
  - Deduccions regulades a la DT 23 de la LIS:
    - ✓ Deduccions per evitar la doble imposició –tant interna como internacional, pendents;
    - ✓ Deduccions derivades de dividends imputables a plusvàlues que han tributat en el transmitent.
- Aquesta limitació també opera a nivell del règim de consolidació fiscal.

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 7

ACCID VII CONGRÉS

Novetats en l'Impost de Societats
Reversió de deterioraments i pèrdues EPs (DT 16ª)

- Fins l'any 2016, els deterioraments fiscalment deduibles en exercicis anteriors al 2013 es revertien:
  a) En funció de la recuperació de los fons propis de l'entitat participada i seguint un criteri FIFO (recuperació inicial de deterioraments deduibles);
  b) En l'import dels dividends distribuïts per la filial, excepte que no es considerin ingrés comptable.
- A partir del 2016 s'incorpora un nou mecanisme de reversió pel qual el deteriorament s'integra, como a mínim, a raó d'un 20% entre els exercicis 2016 a 2020.
- Si per aplicació d' a) i b) s'excedeix el 20%, l'import pendent de revertir s'integrarà per parts iguals en els períodes que restin.
- En cas de transmissió, es recupera l'import pendent, amb el límit de la renda positiva derivada de la transmissió.
- S'estableix una norma similar per a la recuperació de pèrdues d'establiments permanents (EPs). En cas de transmissió, s'integra la diferència entre les pèrdues deduïdes amb anterioritat al 2013 i els beneficis generats des de l'esmentat període, amb el límit de la renda derivada de la transmissió.

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 8

Novetats en l'Impost de Societats
Reversió de deterioraments i pèrdues EPs (DT 16ª)

IMPACTE DE LA MESURA:

- Conjuntament amb la limitació a la compensació de BINs, pot dur a gravar rendes fictícies
- El gravamen pot ser definitiu per aplicació de la no deduibilitat de les pèrdues derivades de la transmissió de participacions

Societat A (titular 100% "B")	2012	2016
Resultat comptable	-180.000.000	-20.000.000
Deterioramentde cartera en "B"	-120.000.000	24.000.000
Base imposable prèvia	-300.000.000	4.000.000
BIN's a compensar	0	1.000.000
Base imposable	-300.000.000	3.000.000
Quota	0	750.000
Societat B		
Resultat comptable	-120.000.000	-70.000.000
Base imposable	-120.000.000	-70.000.000
Quota	0	0
Resultat global (A+B) de 2012 a 2016	-390.000.000	
Tributació efectiva	750.000	

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 9

Novetats en l'Impost de Societats
Reversió de deterioraments i pèrdues EPs (DT 16ª)

- Qüestions que planteja el nou mecanisme de reversió:
  - ¿Com afecta als exercicis inferiors a l'any natural?;
  - ¿Com impacte als pagaments fraccionats?;
  - ¿Aplica als deterioraments anteriors a 2008 en els que la seva deduibilitat es regia pel principi de inscripció comptable? CV4560-16;
  - ¿Què passa amb els deterioraments que no es van donar en el seu moment? (CV0194-14)

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 10

ACCID VII CONGRÉS

Novetats en l'Impost de Societats
Reversió de deterioraments (DT 16ª): efectes comptables

- Qüestions que planteja el nou mecanisme de reversió :
  - ICAC 27/2/2017, pel que fa a reversió de pèrdues per deteriorament:
    - ✓ En cas de VC = VF, llavors revertir com un ajust permanent. Afectarà a l'impost corrent. No genera registre d'impost diferit.
    - ✓ Cas de deducció de deteriorament sense inscripció comptable (anterior a 1/1/2013) = de figurar impost diferit de passiu, s'anirà reduint a mesura que hi hagi la reversió del deteriorament.
    - ✓ Si l'empresa espera recuperar VC amb extinció participada; llavors la pèrdua podria ser deduïble. Es podria generar un actiu diferit.
  - Al tancament de l'exercici 2016 baixa d'actius diferits comptabilitzats prèviament, doncs es podia recuperar la diferència al transmetre la participació; ara no, excepte que s'esperi recuperació per extinció de la participada.

ACCID VII CONGRÉS

Novetats en l'Impost de Societats
Reversió de deterioraments: efectes comptables

Període	Registre comptable (1)	Actiu/passiu diferit	ICAC/CNMV
1/1/1008 a 31/12/2012	• Dotació comptable deduïble	• VC = VF	(2)
	• Dotació comptable no deduïble	• Actiu diferit	(2)
	• Ajust extracontable fiscal negatiu	• Passiu diferit	• Recuperació amb reversió (2)
1/1/2013 a 31/12/2015	• Dotació comptable	• No deduïble. Actiu diferit	(2)
	• Règimen transitori (3)	• Reversió: Actiu diferit, si dotació comptable anterior deduïble. • Recuperació de passiu diferit anterior.	(2)
1/1/2016 en adelante	• Dotació comptable	• No deduïble. Actiu diferit	(2)
	• Règim Transitori RDL 3/2016.	• Reversió mínima anual: Actiu diferit, si dotació comptable anterior deduïble. • Recuperació de passiu diferit anterior.	• No generació de passiu diferit per reversió mínima anual, si no hi ha diferència temporària anterior.

(1) NRV 9ª 2.5.3.: diferència entre valor en llibres i import recuperable = Max [valor raonable menys costos de venda; valor actual fluxos d'efectiu futurs inversió]. Subsidiari: comparar amb patrimoni net + plusvàlues tàcites existents en data de valoració.

(2) Si l'empresa espera recuperar el valor en llibres de la inversió per mitjà de l'extinció de la societat participada, la pèrdua fiscal serà deduïble, la base fiscal de la inversió anirà augmentant a mesura de la reversió del deteriorament fiscal (suposada existència de dotació comptable), el que justificaria el reconeixement (manteniment) d'un actiu diferit. Si existeix dotació comptable, manteniment d'actiu diferit i recuperació si es produeix reversió comptable per evolució de l'import recuperable de la participada.

(3) Reversió PN tancament – PN inici i/o dividends que siguin ingressos comptables (excepte no ddii). Criteri FIFO recuperació deterioraments deduïbles.

ACCID VII CONGRÉS

Novetats en l'Impost de Societats
Períodes impositius que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2017

ACCID VII CONGRÉS

Novetats en l'Impost de Societats
Pèrdues derivades de participacions

Tipus de cartera	Pèrdues per deteriorament	Transmissió de la cartera	Extinció de la participada (excepte reestructuració)
Compleix requisits exempció art. 21 LIS (>5% o cost adquisició > 20M€; Residents o NR CDI o gravades 10%)	No deduïble	No deduïble	Deduïble, excepte dividends exempts → Supòsit més habitual
Participada resident a territori baixa tributació (<10% tipus nominal)	No deduïble	No deduïble	Deduïble
No compleix requisit participació (<5% o cost adquisició < 20M€), però sí el de tributació mínima	No deduïble	Deduïble	Deduïble
Cartera mantinguda per negociar	Deduïble, excepte que es verifiquin requisits art 21 LIS o baixa tributació	Deduïble, excepte que es verifiquin requisits art 21 LIS o baixa tributació	Deduïble, excepte dividends exempts

ACCID VII CONGRÉS

Novetats en l'Impost de Societats: Afectació de projeccions en operacions M&A

- Qüestions a tenir present en les projeccions d'inversió arrel de les modificacions en l'Impost sobre Societats:
  - Determinació de l'Impost sobre Societats a partir de resultats individuals i/o consolidats amb les societats que conformen el grup en consolidació fiscal.
  - Normes PGC (NOFCAC) versus IFRS:
    - ✓ Diferències entre PGC i IFRS
    - ✓ Diferencies entre NOFCAC i IFRS
    - ❑ Amortització fons de comerç de consolidació en àmbit PGC/NOFCAC.
  - Pagaments fraccionats: afectació de la tresoreria de les empreses
    - ✓ Augment dels tipus;
    - ✓ Referència resultat comptable *versus* mètode base/quota;
    - ✓ Càlculs individuals *versus* consolidats.
  - Limitacions:
    - ✓ Compensació de BINs;
    - ✓ Deduibilitat de la despesa financera;
    - ✓ Crèdits fiscals en deduccions per doble imposició;
  - No afectació (no tributació/no estalvi) de guanys/pèrdues per deteriorament/transmissions de cartera.

Comissió de Comptabilitat i Fiscalitat de l'ACCID 15