TANCAMENT COMPTABLE I FISCAL PER A LES PIMES

Revisió febrer 2026

Manuel Rejón López
Francesc Gómez Valls
Xavier Osés Garcia

SuperContable.com

ACCID
Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció

Col·lecció MANUALS

Tancament Comptable i Fiscal per a les PIMES

(Revisió febrer 2026)

Manuel Rejón López
Francesc Gómez Valls
Xavier Osés García

ACCID
Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció

SuperContable.com

ÍNDEX

Presentació 6

CAPÍTOL I: EL PGC PIMES

1. Aplicació del Pla General de Comptabilitat de PIMES 7

1.1. Principals característiques dels comptes anuals de les Pimes i càlcul dels límits d'aplicació 7
1.2. Criteris específics per a microempreses per a acords d'arrendament financer i altres de naturalesa similar 9
1.3. Criteris específics per a microempreses en relació amb l'Impost sobre beneficis 10
1.4. Novetats mercantils amb transcendència comptable 11
1.5. Consultes rellevants publicades per l'ICAC en els butlletins de 2025 (amb exemples d'aplicació) 15

CAPÍTOL II: NORMES DE VALORACIÓ I REGISTRE COMPTABLE

1. Immobilitzat material 33

1.1. Capitalització de les despeses financeres 33
1.2. Valor actual dels costos de desmantellament 33
1.3. Permutes 34
1.4. Deteriorament de valor (antigues provisions per depreciació d'immobilitzat) 36
1.5. Algunes particularitats importants de la RICAC Immobilitzat material 37
1.6. Altres aspectes 39

2. Inversions immobiliàries 41

3. Immobilitzat intangible 42

4. Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar 45

4.1. Arrendament financer 45
4.2. Arrendament operatiu 47
4.3. Comptabilització del *lease-back* 48
4.4. Arrendaments de terrenys i edificis 49
4.5. Altres aspectes a tenir en compte en el tancament de l'exercici en relació amb l'immobilitzat material, inversions immobiliàries, immobilitzat intangible i contractes d'arrendament 49

5. Actius financers 50

5.1. Definició 50
5.2. Categories valoratives 50
5.2.1. Actius financers a cost amortitzat (AFCA) 51
5.2.2. Actius financers mantinguts per negociar/Actius financers a valor raonable amb canvis en pèrdues i guanys 55
5.2.3. Actius financers a cost (AFC) 57
5.2.4. Actius financers a valor raonable amb canvis en patrimoni net (AFVRPN) ... 60
5.3. Altres aspectes a tenir en compte en el tancament de l'exercici en relació amb els actius financers 61

6. Passius financers 61
6.1. Definició 61
6.2. Categories valoratives 62
6.2.1. Passius financers a cost amortitzat (PCA) 62
6.2.2. Passius financers mantinguts per negociar (PMN) 67
6.3. Altres aspectes a comprovar en el tancament en relació amb els passius financers 68
7. Instruments de Patrimoni (Capital social i accions pròpies) 68
7.1. Definició 68
7.2. Altres aspectes a comprovar al tancament de l'exercici en relació amb els fons propis 70
8. Existències 70
8.1. Valoració inicial 70
8.2. Definició preu d'adquisició 71
8.3. Definició cost de producció 71
8.4. Mètodes d'assignació de valor 72
8.5. Cost de les existències en la prestació de serveis 72
8.6. Valoració posterior de les existències 73
8.7. Excepció a la regla general de valoració 75
8.8. Altres aspectes a considerar en el tancament en relació amb les existències 75
9. Moneda estrangera 77
9.1. Definició 77
9.2. Valoració inicial 77
9.3. Valoració posterior (al tancament de l'exercici) de partides monetàries 78
9.4. Valoració posterior (al tancament de l'exercici) de partides no monetàries valorades a cost històric 78
9.5. Valoració posterior (al tancament de l'exercici) de partides no monetàries valorades a valor raonable 79
10. Ingressos per vendes i prestacions de serveis en PGC Pimes 79
10.1. Valoració 79
10.2. Conceptes no considerats ingressos 80
10.3. Diferenciació d'ingressos per tipus d'operacions 80
10.4. Deterioraments de crèdits comercials 81
10.5. Condicions per al reconeixement d'ingressos per vendes 82
10.6. Condicions per al reconeixement d'ingressos per prestació de serveis 82
11. Ingressos per vendes i prestacions de serveis en PGC Normal 83
12. Provisions i contingències 84
12.1. Comptabilització de les provisions 84
12.2. Valoració de les provisions 84
12.3. Fiscalitat de les provisions 85
12.4. Contingències 86
13. Subvencions, donacions i llegats rebuts 87
13.1. Comptabilització 87

13.2. Condició de no reintegrabilitat 88
13.3. Subvencions, donacions i llegats atorgats per socis propietaris 89
13.4. Altres aspectes a considerar en el tancament en relació amb les subvencions 89

14. Negocis conjunts (UTEs, comunitats de béns, etc.) 89

14.1. Definició 89
14.2. Categories de negocis conjunts 90
14.3. Explotacions i actius controlats de forma conjunta 90
14.4. Empreses controlades de forma conjunta 91

15. Operacions d'empreses del grup 92

15.1. Aspectes comptables 92
15.2. Documentació de les operacions vinculades 97

16. Canvis de criteris comptables, errors i estimacions 100

16.1. Canvis de criteris comptables i errors 100
16.2. Canvis en estimacions comptables 101
16.3. Informació a reflectir en la memòria 102

CAPÍTOL III: NORMES COMPTABLES ESPECÍFIQUES SOBRE IMPOSTOS

1. Impost sobre beneficis 103

1.1. Definició 103
1.2. Actius i passius per impost corrent 103
1.3. Actius i passius per impost diferit 104
1.4. El cas dels empresaris individuals 110

2. Aspectes fiscals de l'impost sobre societats i el seu tractament comptable en el tancament de l'any 2025 111

2.1. Introducció 111
2.2. Les diferències de caràcter permanent entre la normativa comptable i la normativa fiscal 113
2.2.1. Despeses no deduïbles: donatius, liberalitats, multes, etc. (article 15) 113
2.2.2. Despesa financiera derivada de deutes amb empreses del grup (article 15, lletra h) 115
2.2.3. Exempció sobre dividends i rendes derivades de la transmissió de valors representatius de fons propis d'entitats residents i no residents en el territori espanyol (article 21) 115
2.2.4. Reserva de capitalització (article 25)-*Modificació segons Llei 7/2024 de 21 de desembre* 117
2.3. Les diferències de caràcter temporal entre la normativa comptable i la normativa fiscal 122
2.3.1. Correccions de valor (article 12 LIS): amortitzacions de l'immobilitzat material i intangible 122
2.3.2. Pèrdues per deteriorament de crèdits per insolvències de clients (article 13.1) 126
2.3.3. Pèrdues per deteriorament d'immobilitzats (material, intangible, fons de comerç, etc) article 13, apartat 2 129

2.3.4. Rendes negatives generades a la transmissió d'elements immobilitzat material, inversions immobiliàries, immobilitzat intangible, operacions entre empreses del grup i altres (article 11, apartat 9) 130
2.3.5. En el cas de valors representatius de deutes i de participacions en el capital (article 11, apartat 10) 133
2.3.6. Provisions (article 14) 133
2.3.7. Operacions amb cobrament a termini (article 11, apartat 4) 135
2.3.8. Limitació de despeses financeres (article 16) 137
2.3.9. Arrendament financer (article 106) 140
2.4. Diferències específiques vinculades a les pimes 142
2.4.1. El capítol XI de la LIS estableix una sèrie d'incentius fiscals per a les entitats de dimensió reduïda 142
2.4.2. Llibertat d'amortització 143
2.4.3. Pèrdues per deteriorament de crèdits incobrables (article 104) 145
2.4.4. Reserva d'anivellament de bases imposables (article 105) 146
2.5. Tipus impositiu general (article 29, apartat 1), tributació mínima (article 30 bis) i modificació de l'article 30 sobre la quota íntegra i la quota líquida 148
2.6. Tipus impositiu reduït per a les pimes 150

3. L'Impost sobre el valor afegit i altres tributs 152

CAPÍTOL IV: ELS COMPTES ANUALS EN EL PGC PIMES 155

BONUS TRACK:
CANVIS DE TIPUS IMPOSITIUS EN L' IMPOST SOBRE SOCIETATS…... 159

BONUS TRACK:
LES NORMES EUROPEES D'INFORMACIÓ SOBRE SOSTENIBILITAT (NEIS) I LES PIMES……..…….....……..166

Presentació

Un any més, posem a la disposició dels professionals de la comptabilitat el Manual de Tancament Comptable i Fiscal per a les PIMES. En un país en el qual el 99% de les empreses són petites i mitjanes, és de gran rellevància tot el que ajudi a aquestes empreses a millorar la seva informació comptable i financera.

En el Manual es tracten amb molt de detall les normes de valoració comptables i fiscals que una pime ha d'utilitzar per a fer correctament el tancament de l'exercici. A més, també exposa els límits a considerar per a definir la normativa comptable aplicable i els criteris relatius en la formulació dels comptes anuals.

El Manual està actualitzat amb data de febrer de 2026 incorporant les modificacions normatives, així com les Consultes comptables més rellevants.

Aquest Manual es complementa amb les plantilles que va publicant l'ACCID per a la confecció de les memòries, a les quals es pot accedir des de la pàgina web (www.accid.org) en l'apartat de Documentació / Tècnica / Notes tècniques. També es complementa amb els diferents manuals que l'ACCID ha anat dedicant a la temàtica del Pla General de Comptabilitat.

Per a l'ACCID, és una gran satisfacció comptar amb la col·laboració habitual de Supercontable.com i de l'autor Manuel Rejón, i també amb la col.laboració dels autors Francesc Gómez, president de l'Agrupació de Professorat de Comptabilitat i Control d'ACCID (APC) i Xavier Osés, secretari de l'Agrupació de Professorat de Comptabilitat i Control d'ACCID (APC) que es van incorporar ja en l'edició del 2022, als qui agraïm la seva bona predisposició que ha permès ampliar i actualitzar puntualment el Manual de Tancament Comptable i Fiscal per a les PIMES.

Montserrat Casanovas
Presidenta d'ACCID

CAPÍTOL I: EL PGC PIMES

1. Aplicació del Pla General de Comptabilitat de PIMES

1.1. Principals característiques dels comptes anuals de les Pimes i càlcul dels límits d'aplicació

En aquest manual s'han considerat les modificacions al PGC i PGC Pimes realitzades des de la seva publicació en 2007 fins a l'actualitat (Reial decret 602/2016 i Reial decret 1/2021). En línies generals, els estats financers són:

- Balanç de situació.
- Compte de pèrdues i guanys.
- Memòria.
- Estat de Canvis en el Patrimoni Net (ECPN), no obligatori per a les empreses que apliqui PGC Normal en versió abreujada i PGC PIMES.
- Estat de Fluxos d'Efectiu (EFE).

En definitiva, el PGC PIMES i el PGC Normal en format abreujat pot ser aplicat per totes les empreses, qualsevol que sigui la seva forma jurídica, individual o societària, quan durant dos exercicis consecutius reuneixin, a la data de tancament de cadascun d'ells, almenys dues de les circumstàncies següents:

1. Que el total de les partides de l'actiu no superi els 4.000.000 euros.
2. Que l'import net de la seva xifra anual de negocis no superi els 8.000.000 euros.
3. Que la mitjana de treballadors empleats no sigui superior a 50.

La menor complexitat comptable fa que sigui preferible aplicar el PGC PIMES, encara que els requeriments del PGC Normal podran aplicar-se de manera subsidiària pels usuaris del PGC PIMES. Per exemple, l'última normativa incorporada sobre ingressos i instruments financers.

A més, els **criteris específics per a microempreses** podran ser aplicats per totes les empreses que havent-hi optat per aplicar el PGC PIMES, durant dos exercicis consecutius reuneixin, a la data de tancament de cadascun d'ells, almenys dues de les següents circumstàncies:

1. Que el total de les partides de l'actiu no superi 1.000.000 euros.
2. Que l'import net de la seva xifra anual de negocis no superi 2.000.000 euros.
3. Que la mitjana de treballadors empleats no sigui superior a 10.

Les empreses perdran la facultat d'aplicar aquests criteris específics si deixen de reunir, durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells, dues de les circumstàncies al fet que es refereix el paràgraf anterior.

En l'exercici social en què es constitueixen o transformen, les empreses podran aplicar els criteris específics continguts en el present apartat si reuneixen, al tancament d'aquest exercici, almenys dues de les tres circumstàncies que s'hi expressen.

Si l'empresa formés part d'un grup d'empreses en els termes descrits en la norma d'elaboració dels comptes anuals 13a. Empreses de grup, multigrup i associades, del PGC NORMAL (que es correspon amb la 11a. del PGC PIMES) per a la quantificació dels imports es tindrà en compte la suma de l'actiu, de l'import net de la xifra de negocis i de la mitjana de treballadors del conjunt de les entitats que conformin el grup, tenint en compte les eliminacions i les incorporacions regulades en les normes de consolidació aprovades en desenvolupament dels principis continguts en el Codi de Comerç. En el cas del PGC Normal per a abreujades, aquesta regla no serà aplicable quan la informació financera de l'empresa s'integri en els comptes anuals consolidats de la societat dominant.

Les magnituds comptables a les quals es refereix aquest apartat seran les que es derivin de les normes comptables que hagin resultat d'aplicació en l'últim exercici i en absència d'aquest, les del Pla General de Comptabilitat de PIMES incloent els criteris específics per a microempreses.

A més, quan escaigui considerar els criteris específics per a microempreses, el total actiu haurà d'incrementar-se en l'import dels compromisos financers pendents derivats dels acords d'arrendament financer.

L'opció que una microempresa exerceixi d'aplicar o no els criteris específics haurà de mantenir-se de forma continuada, com a mínim, durant tres exercicis, tret que l'empresa perdi la facultat d'aplicar els criteris específics per a microempreses.

Les empreses que optin pels criteris específics de les microempreses, hauran de fer-ho de forma conjunta. A continuació es descriuen els criteris específics a aplicar, referits exclusivament a acords d'arrendament financer i impost sobre beneficis, que tant recorden l'antic Règim Simplificat de la Comptabilitat i l'èxit de la qual va ser escàs.

1.2. Criteris específics per a microempreses per a acords d'arrendament financer i altres de naturalesa similar

Els arrendataris dels acords d'arrendament financer o altres de naturalesa similar que no siguin terrenys, solars o altres actius no amortitzables, comptabilitzaran les quotes generades en l'exercici com a despesa en el compte de pèrdues i guanys.

(6211) Arrendaments financers i altres

a (572) Bancs c/c

Si escau, al moment d'exercir l'opció de compra, es registrarà l'actiu pel preu d'adquisició d'aquesta opció. Per exemple, si l'arrendament financer es va fer sobre un determinat equip informàtic:

(217) Equips per a processos d'informació

a (572) Bancs c/c

En la memòria dels comptes anuals, a l'apartat 5. Immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries, haurà d'indicar-se:

- el valor raonable o valor al comptat de l'actiu calculat a l'inici de l'arrendament i la seva vida útil estimada,
- les quotes abonades,
- el deute pendent de pagament i
- l'import pel qual es pogués exercir l'opció de compra, si n'hi hagués.

La informació sobre les quotes haurà de subministrar-se diferenciant la part que correspongui a la recuperació del cost del bé i la càrrega financera. A aquest efecte, per a cada acord d'arrendament financer haurà de complimentar-se la següent informació:

Any	Quota de l'acord d'arrendament		Compromisos pendents
	Recuperació del cost	Càrrega financera	
1 2 … N			

Quant als *arrendataris dels acords d'arrendament financer o altres de naturalesa similar que tinguin per objecte terrenys, solars o altres actius no amortitzables*, aplicaran els criteris de registre i valoració relatius als arrendaments financers i altres operacions de naturalesa similar continguts en la segona part del PGC PIMES.

1.3. Criteris específics per a microempreses en relació amb l'Impost sobre beneficis

La despesa per impost sobre beneficis es comptabilitzarà en el compte de pèrdues i guanys per l'import que resulti de les liquidacions fiscals de l'impost de societats relatives a l'exercici. Per exemple, per cadascun dels pagaments fraccionats fets durant l'exercici l'assentament serà:

(6300) Impost Corrent		
	a (572) Bancs c/c	

Al tancament de l'exercici, la despesa comptabilitzada pels imports a compte reportats, haurà d'augmentar-se o disminuir-se en la quantia que procedeixi, registrant el corresponent deute o crèdit de cara a la Hisenda Pública. Suposem que el deute definitiu derivat de la liquidació de l'impost és de 100, i hem efectuat pagaments fraccionats per import de 125, per la qual cosa haurem de registrar un crèdit a favor de l'empresa per import de 25:

25,00	***(4709) H.P. Deutora per devolució d'Impostos***		
		a (6300) Impost Corrent	***25,00***

En la memòria dels comptes anuals, a l'apartat 9. Situació fiscal, haurà d'indicar-se la següent informació:

- Diferències entre la base imposable de l'impost i el resultat comptable abans d'impostos, motivades per la diferent qualificació dels ingressos, despeses, actius i passius.
- Bases imposables negatives pendents de compensar fiscalment, terminis i condicions.

- Incentius fiscals aplicats en l'exercici i els pendents de deduir, així com els compromisos adquirits en relació amb aquests incentius, i
- Qualsevol altra circumstància de caràcter substantiu en relació amb la situació fiscal.

Finalment, hi ha que indicar que les empreses que apliquin els criteris específics de microempreses inclouran a l'apartat 2.1.a) de la memòria una menció expressa que s'han aplicat.

1.4. Novetats mercantils amb transcendència comptable

Presentem una selecció dels continguts que hem considerat més rellevants d'algunes de les normes aprovades durant l'exercici 2025 o que s'han estat aplicant en aquest exercici, que essent de caire mercantil tenen efectes comptables.

Pròrroga de la suspensió excepcional de dissolució per pèrdues

La mesura excepcional que es va aprovar amb l'article 13 de la Llei 3/2020 disposava que les pèrdues suportades per les societats de capital durant els exercicis 2020 i 2021 (els anys en què vam tenir interrupció en l'activitat econòmica a causa de les mesures de lluita contra la pandèmia) no es computessin a l'efecte de la causa legal de dissolució per pèrdues. Aquesta excepció afectava l'anàlisi de la causa de dissolució que pogués produir al tancament dels exercicis 2020, 2021 i 2022. Posteriorment el mateix criteri excepcional va ser prorrogat per a ser aplicat al tancament dels exercicis 2023, 2024 i 2025.

L'excepció afecta tan sols a les pèrdues que es poguessin generar en els exercicis 2020 i 2021. Per tant, si durant els exercicis següents 2022, 2023, 2024 i 2025, s'haguessin generat pèrdues que deixessin la societat en causa legal de dissolució (això passarà quan el patrimoni net hagi quedat per sota de la meitat del capital social, segons l'article 363.1.e) de la Llei de Societats de Capital), la societat afectada haurà de restituir l'equilibri o instar-ne la dissolució.

Amb aquesta mesura s'evitava l'aplicació estricta de la legislació mercantil que podria abocar que algunes societats es veiessin jurídicament obligades a ser dissoltes per les pèrdues generades en pandèmia.

Si no es produeix una millora en els Fons propis de les companyies en els períodes posteriors, podríem trobar que la retirada de la mesura excepcional per a l'exercici 2026 fes aflorar definitivament la situació desequilibrada en Balanç, cosa que podría forçar la dissolució.

A la fi de 2025, amb la promulgació del Reial decret llei 16/2025 s'establia una pròrroga més de la suspensió de la causa de dissolució per pèrdues dels dos anys de pandèmia abans esmentats. El RDL havia de ser convalidat en seu parlamentària però tal cosa no va arribar a succeir. Així doncs, la prorroga deixarà d'aplicar-se als exercicis que s'inicïn des de l'1 de gener de 2026, si no és que s'aprova una altra disposició legal.

Una nova normativa, el Reial decret llei 2/2026 de 3 de febrer, torna a disposar la moratòria, encara que ha de ser ratificat al Parlament, cosa que no ha passat en la data de publicació d'aquest manual.

En cas que el RDL no quedés finalment convalidat, les pèrdues dels exercicis 2020 i 2021 hauran de ser incorporades novament per a avaluar si l'empresa es troba en causa de dissolució segons l'article 363.1.e). Això té efectes directes en els administradors, els qui, per a evitar responsabilitat personal segons l'article 367 de la Llei de Societats de Capital, deuen:

• Avaluar si concorre la causa de dissolució.

• Convocar la Junta General en un termini de dos mesos per a prendre mesures adequades.

• En cas de no fer-ho, podrien respondre personalment pels deutes generats a partir de la causa de dissolució.

D'altra banda, el Reial decret llei 1/2025, de 28 de gener, va incorporar la suspensió de la causa de dissolució, però limitada a **les pèrdues generades per la DANA**. Les pèrdues que així s'identifiquin no computaran en la determinació de la causa de dissolució al tancament dels exercicis 2024, 2025 i 2026.

En la memòria que acompanyi als comptes anuals corresponents als exercicis 2024 i successius s'incorporarà la informació precisa per a la correcta identificació de les pèrdues excloses del seu còmput a l'efecte de la causa de dissolució.

Si a més de les pèrdues generades per la DANA concorreguessin altres pèrdues en la mateixa entitat, aquestes altres pèrdues hauran de computar-se per a determinar si es supera el límit per a la causa de dissolució.

Informació sobre el període mitjà de pagament a proveïdors

Per a afavorir la lluita contra la morositat, la Llei Crea i Creix va contemplar l'obligació, que continua vigent, d'informar en els comptes anuals les dades referides al període mitjà de pagament a proveïdors, el volum monetari i nombre de factures pagades en un període inferior al màxim establert en la normativa de morositat i el percentatge que suposen sobre el nombre total de factures i sobre el total monetari dels pagaments als seus proveïdors. Aquesta obligació afecta a les societats mercantils cotitzades i a les no cotitzades que no presentin comptes anuals abreujats, que a més hauran d'incloure la mateixa informació en la seva pàgina web. La resta de les societats mercantils (les que presenten comptes anuals abreujats i les que apliquen PGC Pimes) inclouran en els seus comptes anuals la informació sobre el període mitjà de pagament a proveïdors. La metodologia de càlcul dels períodes mitjans de pagament ja havia estat objecte de regulació prèvia per part de l'ICAC.

Modificació dels criteris per determinar la mida de les empreses en matèria d'informació corporativa

El dia 21 de desembre de 2023 va ser publicada al Diari Oficial de la Unió Europea la Directiva 2023/2775 de la Comissió per la qual s'ajusten els criteris de mida de les empreses o grups d'empreses, utilitzant la classificació de micro, petita, mitjana i gran, en funció de les tres variables tradicionals: xifra de negocis, total actiu del balanç i nombre de treballadors.

Aquesta directiva s'hauria de transposar a la normativa interna espanyola abans del 24 de desembre de 2024, per a la qual cosa l'ICAC va iniciar una consulta pública on s'exposa l'avantprojecte de llei que modificarà aquests criteris dins de les nostres fronteres.

El canvi inicialmente proposat a l'abril del 2024 incrementava els límits quantificats en euros per neutralitzar l'efecte de la inflació registrada des que es van fixar inicialment, inflació que es pot calcular en un 24% aproximat en els últims 10 anys. Els nous límits proposats s'incrementaven en una proporció molt semblant a aquesta inflació experimentada.

El juny del 2025 es publica una nova proposta, aprovada pel Consell de Ministres el novembre del 2025 a través d'un projecte de llei, amb uns límits molt superiors a la proposta inicial i ajustant-se als màxims permesos per la Directiva.

	Petita		**Mitjana**	
	Balanç	**Xifra negocis**	**Balanç**	**Xifra negocis**
Actuals	4 M	8 M	20 M	40 M
Proposta abril 2024	5 M	10 M	25 M	50 M
Proposta novembre 2025	7,5 M	15 M	25 M	50 M

Serà necessari modificar el Codi de Comerç, la Llei de Societats de Capital i la Llei d'Auditoria de Comptes en què es recullen els actuals límits de tamany, alhora que hauran de ser modificats tant el PGC com el PGC PIMES.

Aquests límits són transcendents, per exemple, per determinar l'aplicabilitat del PGC PIMES o el model abreujat de comptes anuals del PGC. En incrementar-se els límits, és previsible que un nombre més gran d'empreses puguin acollir-se a les opcions permeses per la normativa i aplicar les regulacions més simplificades.

Els nous límits que preveu el projecte de llei aprovat pel Consell de Ministres són els següents:

	Nº empleats	**Xifra negocis**	**Balanç**
PGC. Balanç Normal	50	15 M	7,5 M
PGC. Compte PiG Normal	250	22,8 M	11,4 M
PGC Pimes	50	15 M	7,5 M
Criteris microempreses	50	2 M	1 M
ESFL. Criteris microempreses	5	150.000	150.000
Auditoria	50	7,125 M	3,565 M

La previsió que les modificacions fossin aprovades abans de desembre de 2024 feia presumir que els canvis podrien entrar en vigor per als comptes anuals que comencessin a partir de l'1 de gener de 2025 pero no va ser així.

Actualment el projecte de llei està en tràmit a les Corts. Es coneix que els nous límits seran aplicables el dia 1 de gener de l'any en què la llei entri en vigor, cosa que està disposat que sigui l'endemà de la seva publicació al BOE. Això vol dir que, si la llei s'aprova durant el 2026, els nous límits serien aplicables per als exercicis que comencin a partir de l'1 de gener del 2026.

1.5. Consultes rellevants publicades per l'ICAC

Període: desembre 2024 a desembre 2025
BOICAC: 141 a 144

A moltes de les consultes que ha evacuat l'ICAC durant l'exercici ha afegit un paràgraf final com el següent:

"En qualsevol cas, en la memòria dels comptes anuals s'haurà d'incloure tota la informació significativa sobre els fets descrits en la consulta, a fi de que els comptes anuals reflecteixin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'empresa."

BOICAC: 141 Publicat 07-04-2025

Despeses incorregudes en l'aprovació d'un conveni de creditors i el registre de l'ingrés derivat de la quitança

Abril 2025-1 | (Descarregar pdf)

Una empresa ha signat un acord de quitança i espera de 10 anys en un conveni de creditors ratificat judicialment. La consulta s`interessa pel tractament comptable de les despeses d'advocats i intermediaris que han contribuït a la negociació del conveni.

La resposta determina que en l'exercici en que s'aprova judicialment el conveni s'apliquen les regles per la baixa de passius financers contemplades en el PGC, en que es determinen els criteris quantitatius i qualitatius per a identificar si el nou deute i el deute anterior presenten característiques similars. Si les condicions del nou deute són substancialment diferents del deute preexistent, els costos de transacció s'imputen al compte de resultats. Al mateix temps la diferència de valors entre els passius es reconeixerà en resultats financers.

Si les condicions del nou deute són similars a les del preexistent, els costos de transacció es registraran com un ajust en el valor comptable del passiu financer.

Tractament comptable dels ajuts directes, subvencions rebudes i de les pèrdues de l'immobilitzat causades per la DANA

Abril 2025-2 | (Descarregar pdf)

Les entitats afectades per la DANA (Depressió Aïllada de Nivells Alts) reben ajuts o subvenciones no reintegrables que es reconeixeran seguint les normes del PGC sobre subvencions.

En primer lloc es reconeixen com patrimoni net, posteriorment s'imputen al compte de pèrdues i guanys segons una base sistemàtica correlacionada amb les despeses a les que la subvenció es refereix. A la resposta de l'ICAC es reprodueixen els criteris per imputació a resultats de les subvencions rebudes, així com el criteri per donar de baixa actius sinistrats. Destaca especialment el cas de les subvencions rebudes sense afectació a finalitat específica, que s'imputen a resultats en l'exercici del seu reconeixement.

La baixa dels actius que no poden ser utilitzats o que no poden generar rendiments futurs, s'imputarà a resultats excepcionals. Si foren actius amb assegurança i la indemnització fora pràcticament ferma, es reconeixerà un ingrés limitat a l'import de la pèrdua reconeguda pel sinistre, fins que es resolgui la incertesa en l'import de la indemnització a rebre.

Tractament comptable dels salaris dels treballadors amb un contracte eventual per cobrir vacances

Abril 2025-3 | (Descarregar pdf)

Quan una empresa contracta treballadors eventuals per cobrir a altres treballadors en època de vacances, el cost dels primers s'imputarà al període en que es reben els serveis, sense possibilitat de prorratejar l'import al llarg de l'exercici. No és transcendent ni el moment del pagament als treballadors ni si la empresa, como en el cas de la consultant, obté els seus ingressos prorratejats en l'any, procedint d'una contracta de neteja viaria encarregada per una entitat pública.

Sobre el concepte de negoci en un procés de fusió

Abril 2025-4 | (Descarregar pdf)

Una societat pretén absorbir a una altra, dependent amb la que forma grup. Considera que en la operació no es transmet un negoci si no que s'adquireix un conjunt d'actius. Per arribar a aquesta conclusió s'ha utilitzat l'anomenada prova de concentració, que no està explícitament contemplada en PGC, per la que s'identifica que els actius adquirits es concentren en una

categoria d'actius similars entre sí. És una via simplificada per identificar si hi ha un negoci en la transmissió, que es contempla a la NIIF 3 de combinacions de negocis. Quan es produeix la mencionada concentració, es presumeix que no es transmet un negoci, si no un conjunt d'actius, encara que s'admet prova en contrari, després d'una millor anàlisi del conjunt de l'operació.

L'ICAC admet la utilització d'aquest criteri simplificat prenent la NIIF com dret supletori. La societat consultant podrà interpretar l'operació sota les indicacions de NIIF 3 i, si se compleixen les condicions allí explicades, concloure que no hi ha un negoci en la transmissió. En tal cas es comptabilitzarà la fusió com l'adquisició d'un conjunt d'actius individuals i, en el seu cas, una assumpció de passius, sense reconèixer cap fons de comerç.

BOICAC: 142 Publicat 18-07-2025

Escissió parcial d'una societat a favor d'una societat de nova creació

Juny 2025-1 | (Descarregar pdf)

Una societat segrega part del seu patrimoni per aportar-lo a una altra societat de nova creació, rebent a canvi les accions de la nova societat creada. La consultant s'interessa per les valoracions del patrimoni aportat a la societat beneficiaria de nova creació i per la valoració de les accions rebudes en contraprestació de la part del patrimoni segregat.

Totes les societats pertanyen al mateix grup i el patrimoni escindit es qualifica com negoci, per la qual cosa és aplicable la NRV21 del PGC sobre operacions entre empreses del grup.

Seguint la resposta de l'ICAC, la societat beneficiària ha de valorar el patrimoni rebut per l'import que li correspondria en els comptes anuals consolidats del grupo elaborats segons les Normes NFCAC espanyoles.

Les accions que s'incorporen en l'aportant, les de la societat de nova creació, es valoraran pel valor consolidat que tenien les inversions aportades (aquest grup aplica NIIF-UE).

Com els valors consolidats sota norma NFCAC difereixen dels valors sota NIIF (per conceptes como l'amortització del fons de comerç, per exemple) en aquest grup es generarà una pèrdua amb càrrec a reserves en

comptabilitzar l'operació societària mencionada. ICAC interpreta que aquesta pèrdua és una situació que no correspon amb el valor de les inversions realitzades, més enllà de l'aparença jurídica utilitzada. Com solució es proposa que les accions de la beneficiària es podran valorar en la aportant pel valor individual dels actius segregats en la societat aportant, si fora més gran.

Tractament comptable de les cessions d'ús sobre immobles

Juny 2025-2 | (Descarregar pdf)

Es demana aclariments sobre dues consultes prèvies contestades recentment per l'ICAC (abril 2024 i gener 2025), ambdues referides a la cessió d'immobles a una societat matriu, per part d'una filial, per un període inferior a la vida útil i sense contraprestació.

L'ICAC matisa que l'orientació de la consulta d'abril 2024 es refereix a entitats no lucratives, mentre que l'orientació de la consulta de gener 2025 és per entitats amb finalitat lucrativa.

Sobre la imputació d'ajuts concedits a una societat per l'adquisició de participacions

Juny 2025-3 | (Descarregar pdf)

Una societat distribuïdora minorista d'una marca d'automòbils rep ajuts econòmics de la marca per adquirir altres empreses distribuïdores i potenciar així les vendes de productes. La societat procedeix a l'adquisició de dues distribuïdores, a les que després absorbeix jurídicament.

Els ajuts rebuts es tractaran com un avantatge o descompte rebut per avançat, comptabilitzant-ho com passiu entre les periodificacions a llarg termini. Es transferirà a resultats en funció del número d'unitats venudes per la distribuïdora que puguin correlacionar-se amb la reducció de costos facilitada por l'ajut, si tal cosa es pot estimar de manera fiable. Cas contrari, l'ajut es correlacionarà amb els actius adquirits en les dues distribuïdores absorbides, seguint el seu consum, amortització o baixa.

Sobre el termini per formular comptes anuals consolidats si alguna de les societats dependents té el seu domicili social en municipis afectats per la DANA

Juny 2025-4 | (Descarregar pdf)

La societat consultant es planteja dubte sobre la pròrroga del termini per formular els comptes consolidats quan la matriu del grup no està domiciliada en municipis afectats per la DANA d'octubre 2024 però algunes filials sí ho estan. El RDL 8/2024 suspèn el termini només per societats domiciliades en

les zones afectades, no obstant, l'ICAC conclou que, encara que l'obligació de formular comptes consolidats recau en la societat dominant, donat la finalitat excepcional de la mesura seria raonable estendre la suspensió al consolidat si les filials afectades són components significatius dels comptes.

BOICAC: 143 Publicat: 21-10-2025

Ingrés percebut a canvi de la cessió d'estalvi energètic en el marc del sistema de Certificats d'Estalvi Energètic (CAE)

Octubre 2025-1 | (Descarregar pdf)

La consulta descriu el marc normatiu dels certificats d'estalvi energètic i l'esquema de participants.

Una empresa que hagi realitzat una actuació d'estalvi energètic (renovació d'equips, aïllaments tèrmics, millores en il·luminació...) pot signar un conveni pel qual trasllada l'estalvi obtingut a una altra entitat a canvi d'una contraprestació econòmica.

L'ICAC interpreta que l'import rebut per la cessió dels estalvis energètics, analitzant el fons econòmic de l'operació, és equivalent a haver rebut una subvenció per finançar part del cost de l'acció realitzada, assimilant la signatura del conveni amb la concessió individualitzada d'una subvenció, tal como requereix la NRV 18 sobre subvencions. Quan estigui relacionada amb un nou actiu, la subvenció s'imputarà a resultats al mateix ritme que les amortitzacions de l'actiu.

Pagament de retribucions extraordinàries a favor d'una sèrie d'empleats, d'un directiu, del president i del conseller delegat

Octubre 2025-2 | (Descarregar pdf)

La societat consultant planteja dubtes sobre la data de meritació de tres tipus de remuneracions a empleats i directius.

En el primer cas es tracta d'un bonus extraordinari destinat a certes persones empleades per l'esforç realitzat i l'efecte del seu treball en la creació de valor a la societat. L'ICAC indica que la despesa s'ha de reconèixer en el moment de la meritació, el que s'entén que serà quan s'acordi la remuneració per part de l'òrgan d'administració competent (Consell d'Administració), vista que la remuneració és de caràcter extraordinari no

recurrent. La despesa es presentarà en comptes de despeses de personal, grup 64, en tractar-se de persones amb vinculació laboral.

En un segon cas es tracta d'una retribució extraordinària al president i al conseller delegat de la societat per haver assolit les fites marcades pels accionistes. L'ICAC aplica el mateix criteri que en el cas anterior, és a dir, reconeixement en el moment de la meritació, que s'entén que és el moment d'aprovació per la Junta d'Accionistes en tractar-se d'una retribució extraordinària no recurrent. La despesa es presentarà en comptes de despeses de personal si hi ha vinculació laboral o en despeses de serveis rebuts, grup 62, si hi ha vinculació mercantil o d'un altre tipus no laboral.

El tercer cas és una retribució variable per un directiu, consistent en un import basat en determinat número d'accions de la societat. L'ICAC remet a la NRV 17 del PGC sobre transaccions amb pagaments basats en accions. S'interpreta que l'import a pagar es part de la remuneració del directiu, que es merita al mateix temps que es reben els seus serveis i s'estendrà fins el moment en que es produeix l'esdeveniment que origina el pagament, si tot es pot valorar i estimar de manera fiable. Si el pagament es farà previsiblement en efectiu, la contrapartida de la despesa és un passiu.

En el cas que l'empresa no hagi reconegut en exercicis passats els imports corresponents a aplicar aquest criteri, ha d'aplicar la NRV 22 pel reconeixement dels errors.

Adquisició d'accions pròpies per part d'una societat de professionals a un dels socis, incloent una clàusula de no competència

Octubre 2025-3 | (Descarregar pdf)

Una societat anònima professional adquireix la participació en el capital d'un dels socis professionals, això és, passa a tenir auto cartera d'accions.

El preu pagat al soci inclou una part en correspondència de la participació de capital adquirida i una altra part més gran que correspon a una clàusula de no competència en una llista de clients per un període de tres anys. La societat reté els clients als que el professional que surt no podrà prestar serveis en el mencionat període de tres anys.

L'ICAC concreta amb referències normatives que les accions pròpies adquirides han de valorar-se inicialment pel seu valor raonable. L'import pagat per la clàusula de no competència pot tenir dos tractaments comptables. Serà reconegut com immobilitzat intangible si es compleixen les

condicions contemplades en la NRV 5 del PGC. En cas contrari, s'enregistrarà com una despesa periodificable en el període en que contribueixi a generar ingressos.

Si posteriorment s'observaren baixes de clients continguts a la clàusula de no concurrència, s'ha de donar de baixa la part d'immobilitzat intangible assignable pendent d'amortitzar o modificar-se la periodificació de la despesa pendent d'imputar a resultats.

L'ICAC recorda indirectament que la tinença d'accions pròpies no pot deixar el patrimoni net per sota de la suma de capital i reserves legals i estatutàries indisponibles. També menciona que la clàusula de no competència es contempla en l'Estatut dels Treballadors i està limitada a dos anys.

IVA suportat no deduïble en les quotes d'arrendament financer

Octubre 2025-4 | (Descarregar pdf)

La valoració inicial de l'actiu derivat d'un contracte d'arrendament que es classifica comptablement com d'arrendament financer, inclou l'import dels impostos indirectes no recuperables directament de la Hisenda Pública, com és el cas de l'IVA. L'ICAC es remunta a la antiga Resolució de 1992 sobre immobilitzat immaterial, en vigor en el que no s'oposi a les disposicions posteriors, per concretar que l'impost que es pot incloure a la valoració de l'actiu és el que estigués fiscalment meritat en el moment de la valoració inicial.

Les quotes d'impostos meritats amb posterioritat al reconeixement inicial de l'actiu no modificaran tal valoració i s'imputaran com despesa de l'exercici en que es meritin si no foren fiscalment deduïbles.

BOICAC:144 Publicat: 19-01-2026

Cessió d'ús d'un vehicle a canvi de realitzar fotografies i vídeos promocionals

Desembre 2025-1 | (Descarregar pdf)

Una empresa pacta amb una altra empresa una col·laboració de manera que rep l'ús d'un vehicle durant sis mesos a canvi de realitzar algunes fotografies i vídeos promocionals. Es consulta pel tractament comptable d'aquesta operació d'intercanvi de serveis.

L'ICAC respon en base a la RICAC sobre ingressos per la que l'empresa reconeixerà un ingrés per prestacions de serveis (per les fotografies i vídeos elaborats) valorant-los pel valor raonable de la contraprestació (la cessió temporal del vehicle). L'ingrés formarà part de la xifra de negocis. La contrapartida de l'ingrés serà la despesa pel servei consumit, sense que es produeixi corrent financera.

Traspàs d'existències a inversió immobiliària

Desembre 2025-2 | (Descarregar pdf)

La consulta s'interessa por la comptabilització en una promotora immobiliària de la reclassificació d'un edifici a la partida d'inversions immobiliàries, registrat inicialment como existències, sabent que consta registrat un deteriorament sobre l'edifici i que està prevista una obra de rehabilitació.

La reclassificació s'enregistrarà quan canviï la funció que desenvolupa a l'empresa, el que depèn, essencialment, de la intenció de l'empresa, sense transcendència de la previsible obra de rehabilitació ni del deteriorament comptabilitzat.

El valor reclassificat serà el mateix pel que figura l'edifici en existències, reclassificant també el deteriorament que serà assignat a inversions immobiliàries. L'obra de rehabilitació rebrà el tractament habitual de les ampliacions, millores i reparacions regulat per l'immobilitzat material.

Sobre el càlcul del període mig de pagament a proveïdors en operacions comercials

Desembre 2025-3 | (Descarregar pdf)

Aquesta consulta conté una triple pregunta sobre el càlcul del període mig de pagament a proveïdors, en concret sobre les factures que cal considerar en el càlcul.

La resposta especifica que tant el número de dies de pagament com el número de dies pendents de pagament començaran a ser computats des de la data de recepció de les mercaderies o serveis. Per la qual cosa les factures rebudes amb anterioritat a la recepció de la mercaderia o servei no es computaran (primera qüestió que plantejava la consultant). Les factures pagades abans de la recepció de la mercaderia o servei tindran un termini negatiu de pagament (segona qüestió plantejada). La tercera pregunta es referia al termini a considerar en cas de factures rectificatives, fixant que

l'import serà el del deute efectiu encara que no coincideixi amb l'import facturat.

Despeses d'honoraris o comissions d'intermediació facturades per serveis de captació d'inversors per finançar una obra audiovisual

Desembre 2025-4 | (Descarregar pdf)

La societat consultant és una productora d'obres audiovisuals que generen dret a la deducció fiscal prevista en la llei de l'impost sobre societats.

Per captar inversors que aportin finançament en el projecte audiovisual es contracta un intermediari que cobra una comissió o honoraris pel seu servei.

Aquests costos no poden considerar-se costos de la producció audiovisual al no estar directament relacionats amb el cicle de producció. Els costos es reconeixeran com despeses del període i com costos generals d'administració.

Per altra banda, s'indica que el finançament rebut pel productor s'ha de reconèixer com una subvenció valorada al valor raonable que figuri en el contracte de finançament, encara que aquest tema no era objecte de la consulta.

Sobre l'obligació de publicació de l'informe de la disposició addicional onzena de la Llei 22/2015 d'Auditoria de Comptes, referit a l'impost sobre societat o impostos de naturalesa idèntica o anàloga

Desembre 2025-5 | (Descarregar pdf)

La consultant és una societat resident en Espanya que forma part d'un grup multinacional amb matriu resident a Itàlia. El grup supera el límit per que li sigui exigible l'informe denominat "país a país" relatiu a l'impost sobre societats. La societat espanyola s'interessa per la seva obligació de presentar l'informe i pels terminis de fer-ho, que són diferents a les normatives espanyola i italiana.

La resposta especifica que l'obligació d'elaborar l'informe recau sobre la societat matriu última del grup, subjecta al seu dret nacional. En el cas consultat l'obligació correspon a la matriu italiana.

ALGUNS EXEMPLES D'APLICACIÓ

BOICAC:144 Publicat: 19-01-2026

Cessió d'ús d'un vehicle a canvi de realitzar fotografies i vídeos promocionals

Desembre 2025-1 | (Descarregar pdf)

Una empresa pacta amb una altra empresa una col·laboració de manera que rep l'ús d'un vehicle durant sis mesos a canvi de realitzar algunes fotografies i vídeos promocionals. Es consulta pel tractament comptable d'aquesta operació d'intercanvi de serveis.

L'ICAC respon en base a la RICAC sobre ingressos per la que l'empresa reconeixerà un ingrés per prestacions de serveis (per les fotografies i vídeos elaborats) valorant-los pel valor raonable de la contraprestació (la cessió temporal del vehicle). L'ingrés formarà part de la xifra de negocis. La contrapartida de l'ingrés serà la despesa pel servei consumit, sense que es produeixi corrent financera.

Exemple d'aplicació

L'entitat CONCECARS és una concessionària de vehicles d'una determinada marca. En el nou exercici es planteja fer una campanya de promoció comercial per la qual cosa necessita un reportatge fotogràfic de les seves instal·lacions i del seu personal. Un dels seus clients és un reconegut fotògraf que es proposa per realitzar el reportatge, aportant un pressupost de 8.400 euros.

L'entitat i el fotògraf pacten l'encàrrec i, a conveniència d'ambdós, la concessionària cedirà un vehicle del seu stock que el fotògraf podrà utilitzar durant sis mesos (el preu habitual del lloguer d'aquest vehicle és de 1.500 euros mensuals). Així intercanviaran els dos serveis sense cap contraprestació monetària.

Es demana determinar el tractament comptable d'aquest intercanvi de serveis, tant des del punt de vista de CONCECARS como del fotògraf.

Solució

Seguint les indicacions de la consulta 1 del BOICAC 144, que remet a la Resolució de l'ICAC sobre reconeixement d'ingressos, CONCECARS ha d'enregistrar un ingrés per la cessió del vehicle, valorant-lo en el valor raonable de la contrapartida rebuda, és a dir, el valor del reportatge fotogràfic que són 8.400 euros. Donat que el període en que es presta el servei és de 6 mesos, l'ingrés quedarà periodificat en aquest temps. Així cada mes es reconeixerà un ingrés de 8.400/6= 1.400 euros.

1.400,00	***(430) Clients***		
	(70x) Ingressos cessió vehicles		***1.400,00***

Per la recepció del reportatge fotogràfic, entendrem que es lliura en un sol acte, el que suposarà enregistrar una despesa, bé a la partida de publicitat, bé a la partida de serveis professionals.

8.400,00	***(627) Publicitat, propaganda***		
	(410) Creditors		***8.400,00***

L'import del càrrec total en el compte de Clients pot compensar-se amb el del compte de Creditors, al final dels sis mesos estaran liquidats un contra l'altra.

A la comptabilitat del professional fotògraf cal reconèixer un ingrés per la prestació del servei del reportatge, valorat pel valor raonable de la contrapartida, en aquest cas la cessió del vehicle per 1.500 x 6= 9.000 euros. En el moment del lliurament del reportatge es realitzarà el següent assentament:

9.000,00	***(430) Clientss***		
	(70x) Ingressos prestacions serveis		***9.000,00***

Per altra banda, s'ha de comptabilitzar l'arrendament del vehicle per 1.500 euros mensuals, al mateix ritme que es merita la despesa perquè es rep el servei d'arrendament.

1.500,00	***(621) Arrendaments***		
	(410) Creditors		***1.500,00***

L'import del càrrec en el compte de Clients es pot compensar amb el total abonat en el compte de Creditors, al final dels sis mesos s'hauran liquidat un contra l'altra.

BOICAC:144 Publicat: 19-01-2026

Despeses d'honoraris o comissions d'intermediació facturades per serveis de captació d'inversors per finançar una obra audiovisual

Desembre 2025-4 | (Descarregar pdf)

La societat consultant és una productora d'obres audiovisuals que generen dret a la deducció fiscal prevista en la llei de l'impost sobre societats.

Per captar inversors que aportin finançament en el projecte audiovisual es contracta un intermediari que cobra una comissió o honoraris pel seu servei.

Aquests costos no poden considerar-se costos de la producció audiovisual al no estar directament relacionats amb el cicle de producció. Els costos es reconeixeran com despeses del període i com costos generals d'administració.

Por altra banda, s'indica que el finançament rebut pel productor s'ha de reconèixer com una subvenció valorada al valor raonable que figuri en el contracte de finançament, encara que aquest tema no era objecte de la consulta.

Exemple d'aplicació

PRODUCFILMS és una productora d'obres cinematogràfiques que està finançant parcialment les seves obres amb aportacions d'inversors privats. La productora generarà deduccions fiscals que podran ser transferides als inversors, a partir de les que aquests últims recuperen les seves aportacions amb rendibilitat afegida. INVERS aporta 50.000 euros, a través d'un contracte de finançament, complint-se la resta dels requisits formals i legals exigibles. Per posar en contacte a productor i inversor, intervé un intermediari que cobra 1.000 euros pel seu treball, assumits per PRODUCFILMS.

L'obra cinematogràfica tindrà una vida útil de 3 anys, generant ingressos previstos en proporció de 50% el primer any, 30% el segon i 20% el tercer.

Es demana comptabilitzar en PRODUCFILMS tant la recepció del finançament com les despeses d'intermediació. Es demana comptabilitzar la imputació de la subvenció en el primer exercici d'explotació de la producció cinematogràfica.

Solució

L'import rebut es comptabilitzarà inicialment com un passiu. Si es cumpleixen tots els requisits per l'obtenció de la deducció fiscal i la seva transferència a l'inversor, el passiu es reclassificarà como subvenció, atenent al fons econòmic de l'operació, tal com indica la consulta 4 del BOICAC 144. De manera resumida, comptabilitzarem el següent assentament, fent servir directament els comptes de patrimoni net.

50.000,00	***(572) Bancs, c/c***		
	(132) Altres subvencions, donacions o llegats		***50.000,00***

Les comissions de captació del finançament s'imputaran com despesa de l'exercici en que es rep el servei.

1.000,00	***(623) Serveis professionals independents***		
	(572) Bancs, c/c		***1.000,00***

Com la subvenció té per finalitat la creació d'una obra audiovisual, que cal pensar que estarà registrada como immobilitzat intangible, la subvenció serà transferida al compte de pèrdues i guanys al mateix ritme que s'amortitza l'obra audiovisual. En el primer exercici d'explotació de l'obra, si es compleixen les estimacions, s'enregistrarà l'assentament següent per la part de la subvenció que correspon imputar a resultats, seguint el mateix ritme que l'amortització de l'actiu intangible, que interpretem que serà el patró dels ingressos.

25.000,00	***(132) Altres subvencions, donacions o llegats***		
	(747) Altres subvencions, donacions i llegats transferits		***25.000,00***

IVA suportat no deduïble en les quotes d'arrendament financer

Octubre 2025-4 | (Descarregar pdf)

La valoració inicial de l'actiu derivat d'un contracte d'arrendament que es classifica comptablement com d'arrendament financer, inclou l'import dels impostos indirectes no recuperables directament de la Hisenda Pública, como és el cas de l'IVA. L'ICAC es remunta a la antiga Resolució de 1992 sobre immobilitzat immaterial, en vigor en el que no s'oposi a les disposicions posteriors, per concretar que l'impost que es pot incloure a la valoració de l'actiu és el que estigués fiscalment meritat en el moment de la valoració inicial.

Les quotes d'impostos meritats amb posterioritat al reconeixement inicial de l'actiu no modificaran tal valoració i s'imputaran com despesa de l'exercici en que es meritin si no foren fiscalment deduïbles.

Exemple d'aplicació

METGASSIST és una entitat dedicada a la prestació de serveis sanitaris, part d'ells exemptes d'IVA i d'altra part subjectes i no exemptes d'aquest impost. Durant l'exercici 20X4 els ingressos que meriten IVA han representat un 80% del total, el que comporta que només pugui deduir-se aquesta mateixa proporció de les quotes d'IVA suportades en les seves adquisicions de bens i serveis.

A inicis de l'exercici 20X5 s'han actualitzat certes maquinàries i instal·lacions per un cost de 30.000 euros que es finançaran a través d'un contracte d'arrendament que comptablement es classifica com d'arrendament financer. L'operació està subjecta a IVA. Els imports relacionats amb el contracte són els següents, considerant que les quotes són semestrals, pagant la primera quota en signar el contracte i corresponent la última a la opció de compra:

període	*deute pendent*	*interessos*	*devolució*	*quota*	*IVA*	*pagament*
20X5 1S	*30.000,00*	*1.163,16*	*4.536,84*	*5.700,00*	*1.197,00*	*6.897,00*
20X5 2S	*25.463,16*	*987,26*	*4.712,74*	*5.700,00*	*1.197,00*	*6.897,00*
20X6 1S	*20.750,42*	*804,54*	*4.895,46*	*5.700,00*	*1.197,00*	*6.897,00*
20X6 2S	*15.854,96*	*614,73*	*5.085,27*	*5.700,00*	*1.197,00*	*6.897,00*
20X7 1S	*10.769,69*	*417,56*	*5.282,44*	*5.700,00*	*1.197,00*	*6.897,00*
20X7 2S	*5.487,25*	*212,75*	*5.487,25*	*5.700,00*	*1.197,00*	*6.897,00*
	sumes	*4.200,00*	*30.000,00*	*34.200,00*		

Es demana comptabilitzar la firma del contracte i el pagament de les quotes de l'exercici 20X5. S'aplica la prorrata provisional del 80% durant l'exercici 20X5, però al final de l'exercici la prorrata definitiva es del 60%. Es demana comptabilitzar l'ajust derivat de la prorrata definitiva.

Solució

El contracte es classifica comptablement com d'arrendament financer així que es registrarà un actiu pel valor al comptat del bé o, si fora més petit, el valor actual dels pagaments compromesos. En aquest cas els dos imports coincideixen en 30.000 euros.

30.000,00	***(213) Maquinària***		
		(524) Deutes per arrendament financer a curt termini	***9.249,58***
		(174) Deutes per arrendament financer a llarg termini	***20.750,42***

L'IVA es merita sota criteri fiscal, que interpreta l'arrendament como una prestació de serveis, així les quotes de l'impost es meriten amb cada quota, per això no apareix en l'assentament anterior, doncs no estava meritat. En el pagament de primera quota s'enregistrarà l'assentament següent:

5.700,00	***(524) Deutes per arrendament financer a curt termini***		
957,60	***(472) H.P. IVA suportat***		
239,40	***(631) Altres tributs***		
		(572) Bancs, c/c	***6.897,00***

De la quota total de l'impost de 1.197 euros, el 80% es considera deduïble, aplicant la prorrata provisional de l'exercici. Això són 1.197 x 80%=957,60 euros deduïbles. La restant quota suportada, per 239,40 euros, no és deduïble i es reconeix com despesa de l'exercici.

Durant el primer semestre es comptabilitzaran les despeses financeres que es meritin.

1.163,16	***(663) Interessos de deutes a curt termini***		
	(524) Deutes per arrendament financer a curt termini		***1.163,16***

En el pagament de la segona quota semestral es repeteix el mateix assentament de la primera quota, amb el mateix raonament respecte de la quota suportada de l'impost.

5.700,00	***(524) Deutes per arrendament financer a curt termini***		
957,60	***(472) H.P. IVA suportat***		
239,40	***(631) Altres tributs***		
	(572) Bancs, c/c		***6.897,00***

Durant el segon semestre es comptabilitzaran els interessos financers meritats.

987,26	***(663) Interessos de deutes a curt termini***		
	(524) Deutes per arrendament financer a curt termini		***987,26***

Al tancament de l'exercici es regularitzaran les quotes suportades d'IVA. L'import deduït provisionalment ha estat de 957,60 x 2= 1.915,20 euros. La quota finalment deduïble, després d'aplicar la prorrata definitiva de l'exercici és de 1.197 x 2 x 60%= 1.436,40 euros. Per tant, l'empresa ha deduït un import excessiu durant l'exercici, per 1.915,20 – 1.436,20 = 478,80 euros. Aquest import s'ha de regularitzar en l'últim període de declaració, generalment l'últim trimestre.

478,80	***(634) Ajustos negatius en la imposició indirecta***		
	(472) H.P. IVA suportat		***478,80***

Seguint les indicacions de la consulta 4 del BOICAC 143, les quotes suportades no deduïbles meritades en períodes posteriors al reconeixement inicial de l'actiu, es consideraran despeses de l'exercici en que es meritin, no provocant cap ajust en la valoració inicial de l'immobilitzat.

BOICAC: 143 Publicat:21-10-2025

Ingrés percebut a canvi de la cessió d'estalvi energètic en el marc del sistema de Certificats d'Estalvi Energètic (CAE)

Octubre 2025-1 | (Descarregar pdf)

La consulta descriu el marc normatiu dels certificats d'estalvi energètic i l'esquema de participants.

Una empresa que hagi realitzat una actuació d'estalvi energètic (renovació d'equips, aïllaments tèrmics, millores en il·luminació) pot signar un conveni pel que trasllada l'estalvi obtingut a una altra entitat a canvi d'una contraprestació econòmica.

L'ICAC interpreta que l'import rebut per la cessió dels estalvis energètics, analitzant el fons econòmic de l'operació, és equivalent a haver rebut una subvenció per finançar part del cost de l'acció realitzada, assimilant la signatura del conveni amb la concessió individualitzada d'una subvenció, tal como requereix la NRV 18 sobre subvencions. Quan estigui relacionada amb un nou actiu, la subvenció s'imputarà a resultats al mateix ritme que les amortitzacions de l'actiu.

Exemple d'aplicació

La societat REDUCMW està implicada en la reducció de consums energètics en el seu procés productiu i realitza una inversió en noves maquinàries amb un consum menor d'energia elèctrica i menors emissions de gasos. Per aquesta actuació pot rebre certificats d'estalvi energètic que transmet a través d'un conveni amb una altra firma interessada.

La inversió en nova maquinària ha pujat a 60.000 euros, amb una vida útil de 10 anys. El conveni de cessió dels certificats d'estalvi energètic reporta a REDUCMW un import de 5.000 euros després de complir tots els requisits legals exigibles.

Es demana comptabilitzar l'adquisició de la maquinària i la firma del conveni de cessió dels certificats. Es demana comptabilitzar l'amortització de la maquinària durant el primer exercici de funcionament i la imputació a resultats de l'import del conveni.

Solució

L'adquisició de la maquinària, que suposarem realitzada amb pagament al comptat es registra com ara segueix:

60.000,00	***(213) Maquinària***		
	(572) Bancs, c/c		***60.000,00***

En signar el conveni de cessió del certificat d'estalvi energètic es reconeix l'equivalent a la recepció d'una subvenció. Prescindint de l'efecte fiscal, l'assentament serà el següent:

5.000,00	***(572) Bancs, c/c***		
	(132) Altres subvencions, donacions o llegats		***5.000,00***

En el primer exercici de funcionament de la maquinària s'amortitzarà l'import corresponent a la part transcorreguda de la seva vida útil, suposant una depreciació lineal, això és, 60.000 x 1/10= 6.000 euros.

6.000,00	***(681) Amortització d'immobilitzat material***		
	(281) Amortització acumulada d'immobilitzat material		***6.000,00***

La subvenció serà transferida al compte de pèrdues i guanys al mateix ritme que s'amortitza la maquinària. En el primer exercici d'explotació resulta un import de 5.000 x 1/10= 500 euros, que es registraran amb l'assentament següent:

500,00	***(132) Altres subvencions, donacions o llegats***		
	(747) Altres subvencions, donacions i llegats transferits		***500,00***

CAPÍTOL II: NORMES DE VALORACIÓ I REGISTRE COMPTABLE

1. Immobilitzat material

De cara a tancar els estats financers adequadament, hem de considerar la normativa del PGC PIMES i a més la *Resolució d'1 de març de 2013, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual es dicten normes de registre i valoració de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries* (d'ara endavant RICAC IMMOBILITZAT MATERIAL).

1.1. Capitalització de les despeses financeres

Els immobilitzats que necessitin un període de temps superior a un any per estar en condicions d'ús s'inclouran en el preu d'adquisició o cost de producció les despeses financeres que s'hagin produït abans de la posada en condicions de funcionament de l'immobilitzat material i que hagin estat girades pel proveïdor o corresponguin a préstecs o un altre tipus de finançament aliè, específic o genèric, directament atribuïble a l'adquisició, fabricació o construcció.

1.2. Valor actual de costos de desmantellament

A més, formarà part del valor de l'immobilitzat material, l'estimació inicial del valor actual de les obligacions assumides derivades del desmantellament o retir i altres associades al citat actiu, com els costos de rehabilitació del lloc sobre el qual s'assenta, sempre que aquestes obligacions donin lloc al registre de provisions d'acord amb el que es disposa en la norma aplicable a aquestes.

Exemple:

Al tancament de l'exercici 20X1, la companyia RCRCR té coneixement que d'aquí a 5 anys haurà de traslladar les seves instal·lacions a l'extraradi de Toledo, a causa que en els seus actuals terrenys es construirà un centre penitenciari. S'estima que el cost de desmantellament d'aquestes instal·lacions serà de 80.000 euros. Suposant una

inflació mitjana d'un 4% al llarg dels cinc anys, el valor actual del cost de desmantellament futur és:

VA= 80.000 / (1+0,04)^5 = 65.754,17 euros

L'assentament a realitzar a 31 de desembre de 20X1 és:

65.754,17	***(21X) Immobilitzat material***	
	a (143) Provisions desmantellament	***65.754,17***

Des del punt de vista fiscal i la seva incidència en la comptabilització de l'impost de societats, les provisions queden tractades a l'apartat 2.3.6 del tractament fiscal.

1.3. Permutes

El PGC PIMES entén que es produeix una permuta quan a canvi del lliurament es reben actius no monetaris o una combinació d'aquests amb actius monetaris. Els tipus de permutes són: comercials i no comercials.

Permutes comercials: l'immobilitzat material rebut es valorarà pel valor raonable de l'actiu lliurat més, si escau, les contrapartides monetàries que s'haguessin lliurat a canvi, tret que es tingui una evidència més clara del valor raonable de l'actiu rebut i amb el límit d'aquest últim.

Valoració de les permutes comercials	
Immobilitzat material rebut =	**Valor raonable de l'actiu lliurat** **+** **Contrapartides monetàries lliurades** (Excepte evidència més clara del valor raonable de l'actiu rebut i amb el límit de valor del valor raonable de l'actiu rebut)

Les diferències de valoració que poguessin sorgir en donar de baixa l'element lliurat a canvi es reconeixeran en el compte de pèrdues i guanys (ja siguin beneficis o pèrdues, en els comptes 771 i 671, respectivament).

Es considerarà que una permuta té caràcter comercial si:

a) La configuració (risc, calendari i import) dels fluxos d'efectiu de l'immobilitzat rebut difereix de la configuració dels fluxos d'efectiu de l'actiu lliurat; o

b) El valor actual dels fluxos d'efectiu després d'impostos de les activitats de l'empresa afectades per la permuta es veu modificat com a conseqüència de l'operació.

A més, cal que qualsevol de les diferències sorgides per les anteriors causes a) o b), resulti significativa en comparar-la amb el valor raonable dels actius intercanviats. En altres paraules, una permuta comercial resulta d'intercanviar actius substancialment diferents.

Permutes no comercials: l'immobilitzat material rebut es valorarà pel valor comptable del bé lliurat més, si escau, les contrapartides monetàries que s'haguessin lliurat a canvi, amb el límit, quan estigui disponible, del valor raonable de l'immobilitzat rebut si aquest fos menor (és a dir, en aquest cas només es podrien comptabilitzar pèrdues, en el compte 671, i no beneficis).

Valoració de les permutes no comercials	
Immobilitzat material rebut =	**Valor comptable de l'actiu lliurat** **+** **Contrapartides monetàries lliurades** (amb el límit del valor raonable de l'immobilitzat rebut)

És important ressenyar que, des d'un punt de vista fiscal, s'haurà d'integrar a la base imposable de l'impost de societats la diferència entre el **valor normal de mercat** dels elements adquirits i el valor comptable dels béns lliurats (article 17 LIS 27/2014).

1.4. Deteriorament de valor (antigues provisions per depreciació d'immobilitzat)

Es produirà una pèrdua per deteriorament del valor d'un element de l'immobilitzat material quan el seu valor comptable superi al seu import recuperable.

L'import recuperable serà l'import més gros entre:

- El seu valor raonable menys els costos de venda, i
- El seu valor en ús[1].

L'empresa haurà de fer la comprovació del deteriorament de valor almenys una vegada a l'any (al tancament de l'exercici).

Les correccions valoratives per deteriorament dels elements de l'immobilitzat material, així com la seva reversió quan les circumstàncies que les van motivar haguessin deixat d'existir, es reconeixeran com una despesa o un ingrés, respectivament, en el compte de pèrdues i guanys.

Pel registre del deteriorament comptable:

(691) Pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material

a (291) Deteriorament de valor de l'immobilitzat material

La reversió del deteriorament tindrà com a límit el valor comptable de l'immobilitzat que estaria reconegut en la data de reversió si no s'hagués registrat el deteriorament del valor.

(291) Deteriorament de valor de l'immobilitzat material

a (791) Reversió del deteriorament de valor d'immobilitzat material

Des del punt de vista fiscal i la seva incidència en la comptabilització de l'impost de societats el tema queda desenvolupat a l'apartat 2.3.3 del tractament fiscal.

[1] El valor en ús d'un actiu o d'una unitat generadora d'efectiu és el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs esperats, a través de la seva utilització en el curs normal del negoci i, si escau, de la seva alienació o una altra forma de disposició, tenint en compte el seu estat actual i actualitzats a un tipus d'interès de mercat sense risc, ajustat pels riscos específics de l'actiu que no hagin ajustat les estimacions de fluxos d'efectiu futurs.

L'amortització quan un actiu està deteriorat

Quan escaigui reconèixer correccions valoratives per deteriorament, s'ajustaran les amortitzacions dels exercicis següents de l'immobilitzat deteriorat, tenint en compte el nou valor comptable (vegeu en el següent exemple). Caldrà fer el mateix en cas de reversió de les correccions valoratives per deteriorament.

Des del punt de vista fiscal i la seva incidència en la comptabilització de l'impost de societats, l'amortització queda desenvolupada en els apartats 2.3.1 i 2.4.2 (en aquest últim cas, en el règim fiscal d'entitats de reduïda dimensió) del tractament fiscal d'aquest manual.

Exemple:

Suposem que tenim una maquinària les dades de la qual són els següents:

- *Preu d'adquisició: 10.000 euros*
- *Amortització acumulada: 6.000 euros*
- *Vida útil: 10 anys.*
- *Deteriorament al tancament de l'exercici: 1.000 euros*

Al tancament de l'exercici, el seu valor comptable és: 10.000 – 6.000 – 1.000 = 3.000 euros

Atès que resten 4 anys de vida útil, la dotació anual a practicar és:

3.000 / 4 = 750 euros

1.5. Algunes particularitats importants de la RICAC IMMOBILITZAT MATERIAL

Contraprestacions contingents.- Si el preu d'adquisició acordat inclou un import contingent, la valoració inicial de l'immobilitzat material inclourà la millor estimació del valor actual d'aquesta contraprestació. Els pagaments contingents que depenguin de magnituds relacionades amb el desenvolupament de l'activitat (xifra de vendes, resultat de l'exercici) es comptabilitzaran com a despesa en el compte de pèrdues i guanys a mesura en què s'incorrin.

Adquisicions a títol gratuït.- Es valoraran a valor raonable, d'acord amb la Norma de Registre i Valoració (NRV) sobre subvencions, donacions i llegats. El mateix criteri s'aplicarà quan l'entitat adquireixi a títol gratuït el dret d'ús sobre béns de l'immobilitzat material durant la pràctica totalitat de la seva vida econòmica.

Bestretes lliurades a compte d'adquisicions futures d'immobilitzat.- S'hauran de practicar ajustos per l'actualització del valor de l'actiu associat a la bestreta, tenint com a contrapartida un ingrés financer.

Lliuraments a títol gratuït.- Quan una empresa lliuri un element de l'immobilitzat material a títol gratuït, el donarà de baixa pel seu valor en llibres i reconeixerà la corresponent despesa en el compte de pèrdues i guanys (compte 671).

Baixa per expropiació.- Es donaran de baixa quan es posi a disposició mitjançant la signatura de l'acta de consignació del preu i ocupació. Es reconeix el resultat en el compte de pèrdues i guanys (comptes 671/771), per la diferència, entre el valor comptable del bé expropiat i la contraprestació rebuda.

Baixa per sinistre.- L'empresa donarà de baixa el valor en llibres dels béns de l'immobilitzat material que ja no puguin ser utilitzats per causa d'un incendi, inundació o qualsevol altre sinistre mitjançant el reconeixement d'una despesa en el compte de pèrdues i guanys.

Elements de l'immobilitzat material, diferents dels immobles, adquirits per arrendar-los temporalment i vendre'ls posteriorment en el curs ordinari de les operacions.- Quan l'entitat, en el curs ordinari de les seves activitats, cedeixi en ús aquests elements, reclassificarà aquests elements patrimonials a les existències en la data en què s'acordi el canvi de destinació, i, en conseqüència, l'ingrés derivat de la baixa es presentarà formant part de l'import net de la xifra anual de negocis.

Baixa en execució d'una garantia, i per la dació en pagament o per a pagament d'un deute.- Es donaran de baixa pel seu valor en llibres, circumstància que originarà:

- la cancel·lació total o parcial del passiu financer i
- si escau, el reconeixement d'un resultat (positiu o negatiu).

La diferència entre el valor raonable de l'immobilitzat (VR) i el seu valor en llibres (VL) es definirà com un resultat de l'explotació, i la diferència entre el valor del passiu (VP) que es cancel·la i el valor raonable del bé (VR) com un resultat financer (positiu o negatiu).

1.6. Altres aspectes

Costos de rehabilitació de terrenys i solars.- Normalment els terrenys tenen una vida il·limitada i, per tant, no s'amortitzen. No obstant això, si en el valor inicial s'incloguessin costos de rehabilitació, aquesta porció del valor del terreny s'amortitzarà al llarg del període en què s'obtinguin els beneficis o rendiments econòmics per haver incorregut en aquests costos.

Els estris i eines que no formin part d'una màquina.- Si el seu període d'utilització s'estima inferior a un any, hauran de carregar-se com a despesa de l'exercici. Si fos superior a un any, es procedirà a una regularització anual, mitjançant el seu recompte físic; les adquisicions s'abonaran al compte de l'immobilitzat, i es regularitza al final de l'exercici, en funció de l'inventari practicat, amb baixa raonable per demèrit.

(659) Altres despeses de gestió corrent
a (214) Utillatge

Plantilles i motlles utilitzats amb caràcter permanent en fabricacions de sèrie.- Hauran de formar part de l'immobilitzat material. Se'n calcularà la depreciació segons el període de vida útil que s'estimi. Els motlles per encàrrec, utilitzats per a fabricacions aïllades, no seran inventariables tret que tinguin valor net realitzable.

Treballs d'immobilitzat material realitzats per a l'empresa.- Les despeses realitzades durant l'exercici amb motiu de les obres i treballs que l'empresa duu a terme per a si mateixa, es carregaran en els comptes de despeses que corresponguin. Els comptes d'immobilitzacions materials en curs es carregaran per l'import d'aquestes despeses, amb abonament a la partida d'ingressos que recull els treballs realitzats per l'empresa per a si mateixa.

- Comptabilització de les despeses:

A (64X) Despeses de personal
B (62X) Serveis exteriors, etc.
a (572) Bancs, c/c A+B

- Capitalització de les despeses en l'immobilitzat en curs:

A+B (23X) Immobilitzacions materials en curs
a (731) Treballs realitzats per a l'immobilitzat material A+B

Costos de renovació, ampliació o millora dels béns de l'immobilitzat material.- S'incorporaran a l'actiu com a més valor del bé en la mesura en què suposin un augment de la seva capacitat, productivitat o allargament de la seva vida útil. S'ha de donar de baixa el valor comptable dels elements que s'hagin substituït.

Costos relacionats amb grans reparacions.- L'import equivalent a aquests costos s'amortitzarà de forma diferent a la de la resta de l'element, durant el període que intervingui fins a la gran reparació. Si aquests costos no estiguessin especificats en l'adquisició o construcció, a l'efecte de la seva identificació, podrà utilitzar-se el preu actual de mercat d'una reparació similar. Quan es realitzi la gran reparació, el seu cost es reconeixerà en el valor comptable de l'immobilitzat com una substitució, sempre que es compleixin les condicions per ser reconegut. Així mateix, es donarà de baixa qualsevol import associat a la reparació que pogués romandre en el valor comptable del citat immobilitzat.

Inversions realitzades per l'arrendatari.- En els contractes d'arrendaments operatius, les inversions realitzades per l'arrendatari que no siguin separables de l'actiu arrendat, es comptabilitzaran com a immobilitzats materials (per exemple, la instal·lació d'aire condicionat d'un local arrendat). L'amortització d'aquestes inversions es realitzarà en funció de la seva vida útil que serà la durada del contracte d'arrendament quan aquesta sigui inferior a la vida econòmica de l'actiu.

2. Inversions immobiliàries

Definició.- Són els actius no corrents que siguin immobles i que es posseeixin per obtenir rendes, plusvàlues o ambdues, en lloc de per a:

- Ser usats en la producció o subministrament de béns o serveis, o bé per a finalitats administratives; o
- Ser venuts en el curs ordinari de les operacions.

Per exemple, en empreses l'activitat de les quals no sigui immobiliària, poden tenir registrats en comptabilitat habitatges dels seus propietaris. Un altre exemple clar són els edificis destinats amb anterioritat a l'activitat de l'empresa i actualment llogats.

Les inversions immobiliàries es registraran en els comptes:

- 220. Inversions en terrenys i béns naturals
- 221. Inversions en construccions

Criteris de valoració.- Els criteris continguts en les normes anteriors, relatives a l'immobilitzat material, s'aplicaran a les inversions immobiliàries.

Quant a les particularitats de la RICAC IMMOBILITZAT MATERIAL en inversions immobiliàries, bàsicament consisteixen en una sèrie de clarificacions sobre la interpretació del PGC, i són les següents:

- Terrenys i edificis els usos futurs dels quals no estiguin determinats al moment de la seva incorporació al patrimoni de l'empresa: es descriuran com a inversions immobiliàries.

- Immobles que estiguin en procés de construcció o millora per a usar-se en el futur com a inversions immobiliàries: són inversions immobiliàries.

- Immobles d'ús mixt (tant per a la generació de plusvàlues o rendes com per a la producció o subministrament de béns o serveis, incloent-hi la utilització per a finalitats administratives):

  a) S'aplicaran de forma separada els criteris establerts per a l'IMMOBILITZAT MATERIAL –que s'han vist anteriorment– i per a les INVERSIONS

IMMOBILIÀRIES –que estem tractant ara– sempre que els diferents components puguin ser alienats o venuts de forma independent.

b) En el cas contrari, solament podrà qualificar-se com a inversió immobiliària aquell immoble que se n'utilitzi en una porció insignificant per a la producció o subministrament de béns o serveis o per a finalitats administratives.

- Prestació de serveis complementaris als ocupants d'un immoble: no impedirà tractar-lo com a inversió immobiliària si són poc significatius.

- **Canvi de destinació:** comprovarem si un immoble ha canviat la funció que exerceix en l'empresa:

a) Reclassificació inversions immobiliàries a l'immobilitzat material. Quan l'empresa comenci a utilitzar l'immoble en la producció o subministrament de béns o serveis, o bé per a finalitats administratives.

b) Reclassificació d'inversions immobiliàries a existències. Quan l'empresa inicïi una obra encaminada a produir una transformació substancial de l'immoble amb la intenció de vendre'l.

c) Reclassificació d'immobilitzat material a inversions immobiliàries. Es produeix amb un canvi de funció en la seva activitat.

d) Reclassificació d'existències a inversions immobiliàries. En el cas d'una empresa immobiliària (la venda d'immobles formi part de l'activitat ordinària de l'empresa), els immobles que formin part de les existències es consideren inversions immobiliàries quan siguin objecte d'arrendament operatiu.

3. Immobilitzat intangible

Aquest tipus d'immobilitzat es valora de la mateixa manera que l'immobilitzat material, amb algunes excepcions que veurem a continuació. Les principals qüestions conceptuals i valoratives que hem de considerar vers el tancament són les següents:

- Béns no recognoscibles com a immobilitzat intangible.- En cap cas es reconeixeran com a immobilitzats intangibles les despeses ocasionades amb motiu de l'establiment, les marques, capçaleres de diaris o revistes, els segells o denominacions editorials, les llistes de clients o altres partides similars, que s'hagin generat internament.

- Vida útil: Fins a 31 de desembre de 2015 hi havia vida útil de dos tipus: definida i indefinida. A partir de l'1 de gener de 2016, tots els actius intangibles passen a tenir **vida útil definida**, i en el cas de no poder estimar-se de forma fiable, la referència serà 10 anys. D'una forma similar ocorre amb el fons de comerç, que torna a amortitzar-se i, excepte prova en contra, es presumirà que la seva vida útil és de 10 anys (recuperació lineal). S'ha de seguir fent el test de deteriorament anual.

El fons de comerç s'amortitzarà a partir de l'1 de gener de 2016 anualment un 10%. L'empresa ha optat per no amortitzar comptablement de forma retroactiva. Per tant, cada any, des de 2016 fins a 2025, amortitzarà 10.000 x 10% = 1.000.

1.000,00	***(680) Amortització immobilitzat intangible***	
	a (2804) Am.Ac. Fons de Comerç	***1.000,00***

Des del punt de vista fiscal, l'amortització del Fons de comer i de l'immovilitzat en general i la seva incidència en la comptabilització de l'impost de societats queda desenvolupada en l'apartat 2.3.1 del tractament fiscal d'aquest manual.

En relació amb la Resolució de 28 de maig de 2013 de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual es dicten normes de registre, valoració i informació a incloure en la memòria de l'immobilitzat intangible **(d'ara endavant RICAC INTANGIBLE), hem de dir que**, les particularitats vers el tancament són:

- Contraprestacions contingents: s'aplicarà el que es disposa en la RICAC IMMOBILITZAT MATERIAL.

- Drets d'ús adquirits a títol gratuït (de forma irrevocable i incondicional): es comptabilitzaran com un immobilitzat intangible pel seu valor raonable, d'acord amb la NRV de subvencions, donacions i llegats rebuts del PGC. Si el termini de la cessió s'estén a la pràctica totalitat de la vida econòmica del bé o dret cedit, l'empresa reconeixerà també el corresponent element patrimonial en funció de la seva naturalesa.

- Cessió renovable: si es pacta per un període d'un any, renovable per períodes iguals, o per un període indefinit o determinat superior a un any, però el cedent es reserva la facultat de revocar-la al tancament de cada exercici, així com en

aquells casos en els quals no existeixi un instrument jurídic que reguli la cessió o aquest no n'estableixi els termes amb precisió, no es comptabilitza cap actiu, sinó una despesa i un ingrés pel mateix import.

- Propietat intel·lectual (obra audiovisual). L'obra audiovisual encarregada a tercers es valora al seu preu d'adquisició. L'obra audiovisual realitzada amb mitjans propis: es valorarà a cost de producció. S'amortitzarà durant la seva vida útil. Quant a la seva qualificació com a existències, haurà de produir-se quan es disposi per ser venuda o consumida en el curs normal de l'explotació, o estigui en procés de producció i estigui previst destinar-la qualsevol d'aquestes finalitats.

- Propietat intel·lectual (fons editorials). Es tracta de l'adquisició a l'autor o els seus drethavents del dret a reproduir i distribuir l'obra. Per exemple, el format de llibre electrònic. Es registren de forma similar a les obres audiovisuals. Quant a l'amortització, s'efectuarà durant la seva vida útil, basant-se en les expectatives racionals de generació de vendes o «descàrregues» per accés digital a l'obra, mesurades en unitats físiques. Quant al tractament de les existències (unitats en suport físic), se seguiran les normes generals de còmput del cost de les unitats venudes i el cost de les unitats en existències finals al tancament de cada exercici.

- Contractes de franquícia. La franquícia és aquella activitat que es realitza en virtut del contracte pel qual una empresa, el franquiciador, cedeix a una altra, el franquiciat, a canvi d'una contraprestació, el dret a l'explotació d'una franquícia, sobre un negoci o activitat mercantil que el primer vingui desenvolupant anteriorment amb suficient experiència i èxit. La valoració inicial serà per l'import satisfet en contraprestació del cànon d'associació a una franquícia i es comptabilitzarà com un immobilitzat intangible quan es compleixin els requisits d'"identificabilitat". S'amortitzarà durant la seva vida útil —període en què contribueixi a l'obtenció d'ingressos— tenint com a termini màxim la durada del contracte de franquícia.

4. Arrendaments i altres operacions de naturalesa similar[2]

La qualificació dels contractes com a **arrendaments financers o operatius** depèn de les circumstàncies de cadascuna de les parts del contracte per la qual cosa podran ser qualificats de forma diferent per l'arrendatari i l'arrendador.

4.1. Arrendament financer

Si del *contracte es dedueix que a l'arrendatari es transfereixen substancialment tots els riscos i beneficis inherents a la propietat de l'actiu objecte del contracte*, aquest contracte es qualificarà d'arrendament financer. Això succeirà normalment en aquells contractes **amb opció de compra**, sempre que no existeixin dubtes raonables que s'exercitarà aquesta opció.

També es presumirà aquesta transferència de riscos i beneficis, encara que no existeixi opció de compra, en els següents casos (entre altres):

- Contractes d'arrendament on la propietat de l'actiu es transfereix, o de les seves condicions es dedueixi que es transferirà, a l'arrendatari en finalitzar el termini de l'arrendament.

- Contractes on el termini de l'arrendament coincideixi o cobreixi la major part de la vida econòmica de l'actiu, i sempre que de les condicions pactades es desprengui la racionalitat econòmica del manteniment de la cessió d'ús. El termini de l'arrendament és el període no revocable pel qual l'arrendatari ha contractat l'arrendament de l'actiu, juntament amb qualsevol període addicional en el qual aquest tingui dret a continuar amb l'arrendament, amb pagament addicional o sense, sempre que a l'inici de l'arrendament es tingui la certesa raonable que l'arrendatari exercitarà tal opció.

- En aquells casos on, al començament de l'arrendament, el valor actual dels pagaments mínims acordats per l'arrendament suposi la pràctica totalitat del valor raonable de l'actiu arrendat. En els pagaments mínims acordats s'inclou el pagament per l'opció de compra quan no existeixin dubtes raonables que s'exercirà i qualsevol import que s'hagi garantit, directament o indirectament, i s'exclouen les quotes de caràcter contingent, el cost dels serveis i els impostos repercutibles per l'arrendador.

[2] La NIIF-UE 16 Arrendaments es aplicable obligatoriament només en comptes consolidades d'empreses que cotitzen en borsa, i voluntariament en grups no cotitzats que hagin optat per fer-les sota NIIF-UE.

- Quan les especials característiques dels actius objecte de l'arrendament fan que la seva utilitat quedi restringida a l'arrendatari.

- L'arrendatari pot cancel·lar el contracte d'arrendament i les pèrdues sofertes per l'arrendador a causa de tal cancel·lació si fossin assumides per l'arrendatari.

- Els resultats derivats de les fluctuacions en el valor raonable de l'import residual recauen sobre l'arrendatari.

- L'arrendatari té la possibilitat de prorrogar l'arrendament durant un segon període, amb uns pagaments per arrendament que siguin substancialment inferiors als habituals del mercat.

Comptabilitat de l'arrendatari (arrendament financer). L'arrendatari, al moment inicial, registrarà un **actiu d'acord amb la seva naturalesa**, segons es tracti d'un element de l'immobilitzat material o de l'intangible, i un passiu financer pel mateix import, que serà el valor raonable de l'actiu arrendat calculat a l'inici del període, sense incloure els impostos repercutibles per l'arrendador. Addicionalment, les despeses directes inicials inherents a l'operació en les quals incorri l'arrendatari hauran de considerar-se com a més valor de l'actiu.

Per exemple, suposem un contracte d'arrendament financer sobre un turisme. En aquest cas, l'assentament inicial del contracte serà:

(218) Elements de transport
a (174) Creditors per arrendament financer ll/t
a (524) Creditors per arrendament financer c/t

El deute registrat en els comptes 174 i 524 és únicament pel capital pendent de les quotes, sense incloure els interessos que es generaran en el futur.

Comptabilització del pagament d'una quota:

(524) Creditors per arrendament financer c/t
(6623) Interessos de deutes amb entitats de crèdit
(472) Hisenda Pública, IVA suportat
a (572) Bancs c/c euros

Com podem veure, al pagament de la quota es registren, generalment, els interessos generats i l'IVA de la quota (la base imposable de la qual és la suma del capital i interessos de la quota).

La càrrega financera total es distribuirà al llarg del termini de l'arrendament i s'imputarà al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es produeixi, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu.

Al tancament de l'exercici es reclassificarà de llarg a curt termini la part del deute:

---

(174) Creditors per arrendament financer l/t

a (524) Creditors per arrendament financer c/t

Als actius que s'hagi de reconèixer en el balanç com a conseqüència del contracte se'ls aplicaran els criteris d'amortització, deteriorament i baixa que els corresponguin segons la seva naturalesa.

Des del punt de vista fiscal i la seva incidència en la comptabilització de l'impost de societats, l'arrendament financer queda desenvolupat en l'apartat 2.3.9 del tractament fiscal d'aquest manual.

4.2. Arrendament operatiu

Seran aquells acords en els quals l'arrendador convé amb l'arrendatari el dret a usar un actiu durant un període de temps determinat, a canvi de percebre un import únic o una sèrie de pagaments o quotes, sense que es tracti d'un arrendament de caràcter financer.

Els ingressos i despeses, corresponents a l'arrendador i a l'arrendatari, derivats dels acords d'arrendament operatiu seran considerats, respectivament, com a ingrés i despesa de l'exercici en el qual es reportin, i s'imputaran al compte de pèrdues i guanys.

L'arrendatari comptabilitzarà de la següent forma:

(621) Arrendaments i cànons	
(472) Hisenda Pública, IVA suportat	
	a (572) Bancs c/c euros

Mentre que l'arrendador:

(572) Bancs c/c euros	
	a (752) Ingressos per arrendaments
	a (477) Hisenda Pública, IVA repercutit

4.3. Comptabilitat del lease-back

Quan per les condicions econòmiques d'una alienació, connectada al posterior arrendament dels actius alienats, es desprengui que es tracta d'un mètode de finançament i, en conseqüència, es tracti d'un arrendament financer, l'arrendatari:

- No variarà la qualificació de l'actiu, ni reconeixerà beneficis ni pèrdues derivades d'aquesta transacció.
- Registrarà l'import rebut amb abonament a una partida que manifesti el corresponent passiu financer.
- La càrrega financera total es distribuirà al llarg del termini de l'arrendament i s'imputarà al compte de pèrdues i guanys de l'exercici en què es produeixi, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu.
- Les quotes de caràcter contingent seran despeses de l'exercici en què s'hi incorri.

Per l'obtenció de finançament associat al posterior arrendament:

(572) Bancs c/c euros	
	a (477) Hisenda Pública, IVA repercutit
	a (174) Creditors per arrendament financer ll/t
	a (524) Creditors per arrendament financer c/t

La comptabilització dels pagaments de les quotes i del traspàs de llarg a curt termini dels deutes es registra de forma similar a l'arrendament financer ordinari, ja vist amb anterioritat.

4.4. Arrendaments de terrenys i edificis

Els arrendaments conjunts de terrenys i edificis es classificaran com a operatius o financers amb els mateixos criteris que els arrendaments d'un altre tipus d'actiu.

Ja que el terreny té una vida econòmica indefinida, en un arrendament financer conjunt, els components de terreny i edifici es consideraran de forma separada, i es classificarà el corresponent terreny com un arrendament operatiu, tret que s'esperi que l'arrendatari adquireixi la propietat al final del període d'arrendament.

A aquests efectes, els pagaments mínims per l'arrendament es distribuiran entre el terreny i l'edifici en proporció als valors raonables relatius que representen els drets d'arrendament de tots dos components, tret que tal distribució no sigui fiable. En aquest cas tot l'arrendament es classificarà com a financer, tret que resulti evident que és operatiu.

4.5. Altres aspectes a tenir en compte en el tancament de l'exercici en relació amb l'immobilitzat material, inversions immobiliàries, immobilitzat intangible i contractes d'arrendament

Comprovarem els següents extrems: si els béns comptabilitzats efectivament existeixen, duent a terme un inventari d'immobilitzat; si existeixen càrregues sobre els elements de l'immobilitzat (per exemple, hipoteques i altres gravàmens); si l'empresa està practicant l'amortització comptable de forma uniforme amb l'exercici anterior; si s'ha registrat la correcció per deteriorament en aquells casos en què es compleixen les condicions; en relació amb els contractes d'arrendament financer, comprovar si el bé s'ha registrat conforme a la seva naturalesa (immobilitzat material, intangible o inversions immobiliàries), si l'empresa ha registrat el traspàs del deute de llarg a curt termini i si s'ha dut a terme la periodificació d'interessos a 31 de desembre, i finalment, si l'empresa disposa de la informació necessària mínima a reflectir en la memòria.

5. Actius financers

5.1. Definició

Un actiu financer és qualsevol actiu que sigui:

- diners en efectiu,
- un instrument de patrimoni d'una altra empresa (per exemple, accions), o
- un dret contractual a rebre efectiu o un altre actiu financer (per exemple, clients), o a intercanviar actius o passius financers amb tercers en condicions potencialment favorables.

A més, el nou PGC PIMES defineix els derivats financers com aquells instruments financers que compleixen les característiques següents:

- El seu valor canvia en resposta als canvis en variables com ara els tipus d'interès, els preus d'instruments financers i matèries primeres cotitzades, els tipus de canvi, les qualificacions creditícies i els índexs sobre ells i que en el cas de no ser variables financeres no han de ser específiques per una de les parts del contracte.
- No requereix una inversió inicial o bé requereix una inversió inferior a la que requereix un altre tipus de contractes en els quals es podria esperar una resposta similar davant canvis en les condicions de mercat.
- Es liquida en una data futura.

Així mateix, aquesta norma és aplicable en el tractament de les transferències d'actius financers, com els descomptes comercials i les operacions de facturatge (siguin amb recurs o sense recurs).

5.2. Categories valoratives

Serà molt important la classificació dels actius financers a efectes de valoració. Per a això, el PGC PIMES defineix les següents categories valoratives:

1. Actius financers a cost amortitzat (AFCA).
2. Actius financers mantinguts per negociar (AMN).
3. Actius financers a cost (AFC).

5.2.1. Actius financers a cost amortitzat (AFCA)

En aquesta categoria es classificaran generalment els següents actius:

a) Crèdits per operacions comercials: clients i altres deutors comercials; i
b) Altres actius financers a cost amortitzat: són aquells actius financers que, no sent instruments de patrimoni ni derivats, no tenen origen comercial i els cobraments del qual són de quantia determinada o determinable. Per exemple, obligacions i bons, imposicions a termini fix, bestretes i crèdits al personal, les fiances i dipòsits constituïts, els dividends a cobrar i els desemborsaments exigits sobre instruments de patrimoni.

La valoració inicial dels AFCA és a cost, és a dir, al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles; no obstant això, aquests últims podran registrar-se en el compte de pèrdues i guanys al moment del seu reconeixement inicial.

VALORACIÓ INICIAL DELS AFCA

Valor raonable

=

Preu de la transacció

+

Costos de transacció directament atribuïbles (opcional: es poden registrar en pèrdues i guanys directament)

Excepció a aquesta valoració inicial: els crèdits per operacions comercials amb venciment no superior a un any (per exemple, comptes de clients) i que no tinguin un tipus d'interès contractual, així com les bestretes i crèdits al personal, les fiances, els dividends a cobrar i els desemborsaments exigits sobre instruments de patrimoni, l'import del qual s'espera rebre en el curt termini, es podran valorar pel seu valor nominal quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

La valoració posterior (al tancament) dels AFCA serà a cost amortitzat. El cost amortitzat d'un instrument financer és l'import al qual inicialment va ser valorat un actiu financer o un passiu financer, menys els reemborsaments del principal que s'haguessin produït, més o menys, segons com pertocarà, la part imputada en el compte

de pèrdues i guanys, mitjançant la utilització del mètode del tipus d'interès efectiu, de la diferència entre l'import inicial i el valor de reemborsament en el venciment i, per al cas dels actius financers, menys qualsevol reducció de valor per deteriorament que hagués estat reconeguda, ja sigui directament com una disminució de l'import de l'actiu o mitjançant un compte corrector del seu valor.

De forma esquemàtica:

Cost amortitzat	=	Valor raonable inicial **-** Reemborsaments del principal del préstec **+/-** Part imputada en el compte de pèrdues i guanys de comissions i uns altres costos de transacció a través del ***mètode del tipus d'interès efectiu***

Els interessos generats es comptabilitzaran en el compte de pèrdues i guanys, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu.

Excepció al criteri del cost amortitzat: els actius amb venciment no superior a un any que, es valorin inicialment pel seu valor nominal, continuaran valorant-se per aquest import, tret que s'haguessin deteriorat.

Exemple:

Suposem una empresa que ha venut a crèdit per import de 10.000 euros (tipus de gravamen de l'IVA al 21%). Si s'espera cobrar en un termini inferior a un any, el client es valora a valor nominal:

12.100,00	***(430) Clients***			
		a		
		(700)	***Vendes de mercaderies***	***10.000,00***
		a	***Hisenda Pública, IVA***	
		(477)	***repercutit***	***2.100,00***

Exemple:

Suposem que l'empresa ha optat per valorar el crèdit a cost amortitzat, i que la data estimada de pagament és el 31 de març del següent any. Suposant que el factor d'actualització es calcula amb un tipus d'interès del 4%:

10.000 / (1+0,04)^3/12= 9.902,42 euros

Pel que l'assentament a realitzar serà:

12.002,42	***(430) Clients***			
		a		
		(700)	***Vendes de mercaderies***	***9.902,42***
		a		
		(477)	***Hisenda Pública, IVA repercutit***	***2.100,00***

Quan es produeixi el cobrament de l'operació:

12.100,00	***(572) Bancs, c/c***			
		a	***Interessos de***	
		(762)	***crèdits***	***97,58***
		a		
		(430)	***Clients***	***12.002,42***

El **deteriorament de valor dels AFCA** (per exemple, les antigues provisions per a insolvències de tràfic) serà calculada almenys al tancament de l'exercici. La pèrdua per deteriorament del valor d'aquests actius financers serà la diferència entre:

- El seu valor en llibres i
- El valor actual dels fluxos d'efectiu futurs que s'estima generaran, descomptats al tipus d'interès efectiu calculat al moment del seu reconeixement inicial.

En el seu cas, com a substitut del valor actual dels fluxos d'efectiu futurs s'utilitzarà el valor de cotització de l'actiu (per exemple en bons cotitzats), sempre que aquest sigui prou fiable com per a considerar-ho representatiu del valor que pogués recuperar l'empresa.

Exemple:

La Societat RCRCR va prestar a un tercer una suma de 256.417,75 euros en l'any 20X1, que figura valorada en balanç a cost amortitzat. El venciment del crèdit serà a través d'un únic pagament el 31 de desembre de 20X5 i no generarà gens d'interès. No obstant això, l'empresa rep la notícia que la companyia prestatària només podrà retornar 100.000 euros en la citada data, atès que es troba immersa en situació concursal. El tipus d'interès de mercat se situa en el 5%. Calcular el deteriorament, en el cas que n'hi hagi, a 31 de desembre de 20X3.

Per tant, el valor actual dels fluxos d'efectiu del crèdit a recuperar serà:

100.000 / (1+0,05)^2 = 90.702,95 euros

Per això, el deteriorament a 31.12.20X3 serà:

256.417,75 – 90.702,95 = 165.714,80 euros

L'assentament per registrar el deteriorament serà (31.12.X3):

165.714,80	***(6973) Pèrdues per deteriorament crèdits l/t o Empr.***		
	a (298) Deteriorament de valor de crèdits l/t		***165.714,80***

Per als actius financers a tipus d'interès variable, s'emprarà el tipus d'interès efectiu que correspongui a la data de tancament dels comptes anuals d'acord amb les condicions contractuals. En tot cas, s'haurà d'utilitzar com a substitut del valor actual dels fluxos d'efectiu futurs el valor de cotització de l'actiu, sempre que aquest sigui prou fiable com per considerar-lo representatiu del valor que pogués recuperar l'empresa.

Les correccions valoratives per deteriorament, així com la seva reversió quan l'import d'aquesta pèrdua disminuís per causes relacionades amb un esdeveniment posterior, es reconeixeran com una despesa o un ingrés, respectivament, en el compte de pèrdues i guanys. La reversió del deteriorament tindrà com a límit el valor en llibres del crèdit que estaria reconegut en la data de reversió si no s'hagués registrat el deteriorament del valor.

5.2.2. Actius financers mantinguts per negociar/Actius financers a valor raonable amb canvis al compte de pèrdues i guanys

És la segona categoria d'actius financers. Normalment, les PIMES no posseiran actius d'aquesta naturalesa, ja que bàsicament són utilitzats per empreses amb grans carteres d'instruments de patrimoni i deute amb una finalitat merament especulativa.

Es considera que un actiu financer (préstec o crèdit comercial o no, valor representatiu de deute, instrument de patrimoni o derivat) es té per negociar quan:

- S'origini o adquireixi amb el propòsit de vendre'l a curt termini (per exemple: valors representatius de deute, qualsevol que sigui el seu termini de venciment, o instruments de patrimoni, cotitzats, que s'adquireixen per vendre'ls a curt termini), o
- Sigui un instrument financer derivat, sempre que no sigui un contracte de garantia financera ni hagi estat designat com a instrument de cobertura.

Pel que fa a les reclassificacions amb altres categories, l'empresa no podrà reclassificar un actiu financer inclòs inicialment en aquesta categoria a unes altres, excepte quan escaigui qualificar una inversió com a inversió en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup o associades (categoria AFC). A més, no es podrà reclassificar cap actiu financer inclòs en les restants categories, a la categoria d'AMN.

Els actius financers mantinguts per negociar es **valoraran inicialment** pel cost, que equivaldrà al valor raonable de la contraprestació lliurada. Els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles es reconeixeran en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici. Esquemàticament:

Valor raonable	=	Preu de la transacció (sense incloure els costos de transacció, que s'envien a pèrdues i guanys)

Formarà part de la valoració inicial l'import dels drets preferents de subscripció i similars que, si escau, s'haguessin adquirit.

Pel que fa a la **valoració posterior (al tancament),** els AMN es valoraran pel seu valor raonable, sense deduir els costos de transacció en què es pogués incórrer quan s'alienin.

Els canvis que es produeixin en el valor raonable s'imputaran en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici. Esquemàticament:

Valor raonable	=	**Valor de cotització** (sense deduir els costos de venda futurs estimats)

Per tant, en cas d'una valoració menor, es comptabilitza directament en el compte 663. *Pèrdues per valoració d'actius i passius financers pel seu valor raonable* i no es comptabilitza correcció per deteriorament en els comptes del subgrup 69. En cas de plusvàlua al tancament de l'exercici, utilitzarem el compte 763. *Beneficis per valoració d'actius i passius financers pel seu valor raonable*. És important ressenyar que aquesta plusvàlua s'integra a la base imposable de l'Impost de societats, encara que no estigui realitzada.

Exemple:

Amb data 30.06.X1, l'empresa adquireix accions amb l'objecte d'obtenir una forta plusvàlua a curt termini. Per tant l'empresa les classificarà com a "actius mantinguts per negociar". El preu d'adquisició de les accions ascendeix a 5.000 euros.

5.000,00	***(540) Inversions financ. temporals en instr. de patrimoni***	
	a (572) Bancs c/c	***5.000,00***

Al tancament de l'exercici 20X1, el valor de mercat d'aquestes accions puja a 8.000 euros.

Per tant, en funció de la classificació de la cartera anteriorment esmentada, la plusvàlua (8.000 – 5.000 = 3.000) es registrarà en el compte de pèrdues i guanys.

3.000,00	***(540) Inversions financ. temporals en instr. de patrimoni***	
	a (763) Benef. per valoració d'actius i passius valor raonable	***3.000,00***

Com a matís, aquesta categoria en el PGC Normal es correspon amb **els actius financers a valor raonable amb canvis en pèrdues i guanys (AFRVPG).**

5.2.3. Actius financers a cost (AFC)

En aquesta categoria es classificaran les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades, tal com aquestes es defineixen en la norma 11a. d'elaboració dels comptes anuals, i els altres instruments de patrimoni tret que a aquests últims els sigui aplicable la normativa disposada per a AMN, vista anteriorment. En una certa forma, la modificació introduïda en el PGC Normal en 2021 fa molt similar la classificació en AFC en PGC Pimes i PGC Normal.

Les inversions en els instruments de patrimoni incloses en aquesta categoria es valoraran inicialment al cost, que equivaldrà al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles, havent-se d'aplicar, si escau, per a les participacions en empreses del grup, el criteri inclòs a l'apartat 2 de la norma relativa a operacions entre empreses del grup i els criteris per determinar el cost de la combinació, establerts en la norma sobre combinacions de negocis del Pla General de Comptabilitat[3]. Esquemàticament:

Cost	=	Preu de la transacció + costos de transacció directament atribuïbles

[3] De forma més concreta, **en cap cas formaran part del cost les despeses relacionades amb l'emissió dels instruments de patrimoni o dels passius financers lliurats a canvi dels elements patrimonials adquirits,** que es comptabilitzaran d'acord amb el que disposa la norma relativa a instruments financers. Els restants honoraris abonats a assessors legals, o altres professionals que intervinguin en l'operació es comptabilitzaran com una despesa en el compte de pèrdues i guanys. En cap cas s'inclouran en el cost de la combinació les despeses generades internament per aquests conceptes, ni tampoc els incorreguts per l'entitat adquirida relacionats amb la combinació.

Observeu que els AMN no incloïen en la valoració inicial els costos de transacció. No obstant això, pels AFC també en aquest cas formarà part de la valoració inicial l'import dels drets preferents de subscripció i similars que, si escau, s'haguessin adquirit.

Quant a la **valoració posterior (al tancament)** dels AFC, les inversions en instruments de patrimoni inclosos en aquesta categoria es valoraran pel seu cost, menys, si escau, l'import acumulat de les correccions valoratives per deteriorament, que veurem a continuació. Esquemàticament:

Valor posterior	=	Cost – Correcció per deteriorament

Quan s'hagi d'assignar valor a aquests actius per baixa del balanç o un altre motiu, s'aplicarà el mètode del cost mitjà ponderat per grups homogenis, entenent-se per aquests els valors que tenen els mateixos drets.

En relació amb el **deteriorament** dels AFC, almenys al tancament de l'exercici, hauran d'efectuar-se les correccions valoratives necessàries sempre que existeixi evidència objectiva que el valor en llibres d'una inversió no serà recuperable.

L'import de la correcció valorativa serà la diferència entre el seu valor en llibres i l'import recuperable:

Correcció per deteriorament	=	Valor en llibres – Import recuperable

L'import recuperable és l'import més gran entre:

- el seu valor raonable menys els costos de venda, i
- el valor actual dels fluxos d'efectiu futurs derivats de la inversió, calculats, bé mitjançant l'estimació de què s'espera rebre com a conseqüència del repartiment de dividends realitzat per l'empresa participada i de l'alienació o baixa en comptes de la seva inversió, bé mitjançant l'estimació de la seva participació en els fluxos d'efectiu que s'espera siguin generats per l'empresa participada, procedents tant de les seves activitats ordinàries com de la seva alienació o baixa en comptes.

Hi ha una altra forma de calcular el deteriorament: excepte millor evidència de l'import recuperable de les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades: en l'estimació del deteriorament d'aquesta classe d'actius es prendrà en consideració el **patrimoni net de l'entitat participada corregit per les plusvàlues tàcites existents en la data de la valoració** (per exemple, plusvàlues de terrenys i edificis en l'actiu de la participada), que corresponguin a elements identificables en el balanç de la participada.

En les inversions en el patrimoni d'empreses que no siguin del grup, multigrup o associades admeses a cotització, com a substitut del valor actual dels fluxos d'efectiu futurs s'utilitzarà el **valor de cotització** de l'actiu, sempre que aquest sigui prou fiable com per considerar-lo representatiu del valor que pogués recuperar l'empresa. Tractant-se d'inversions no admeses a cotització, es prendrà en consideració el patrimoni net de l'entitat participada corregit per les plusvàlues tàcites existents en la data de la valoració, que corresponguin a elements identificables en el balanç de la participada.

Les correccions valoratives per deteriorament i, si escau, la seva reversió, es registraran com una despesa o un ingrés, respectivament, en el compte de pèrdues i guanys. La reversió del deteriorament tindrà com a límit el valor en llibres de la inversió que seria reconeguda en la data de reversió si no s'hagués registrat el deteriorament del valor.

5.2.4. Actius financers a valor raonable amb canvis en patrimoni net (AFVRPN)

Aquesta categoria no forma part del PGC Pimes, només està en el PGC Normal, no obstant això convé explicar-la. S'inclouran les accions i obligacions i bons que tinguin un valor raonable fiable.

Els actius financers inclosos en aquesta categoria es valoraran inicialment pel seu valor raonable (preu de la transacció), que equivaldrà al valor raonable de la contraprestació lliurada, més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles.

Formarà part de la valoració inicial l'import dels drets preferents de subscripció i similars que, en el seu cas, s'haguessin adquirit.

Cost	=	Preu transacció + Costos transacció directes + Drets preferents

La seva valoració posterior, serà pel seu valor raonable, sense deduir els costos de transacció en què es pogués incórrer en la seva alienació. Els canvis que es produeixin en el valor raonable es registraran directament en el patrimoni net, fins que l'actiu financer causi baixa del balanç o es deteriori, moment en què l'import així reconegut, s'imputarà al compte de pèrdues i guanys.

Valor Posterior	=	Valor Razonable

Almenys al tancament de l'exercici, hauran d'efectuar-se les correccions valoratives necessàries sempre que existeixi evidència objectiva que el valor d'un actiu financer, o grup d'actius financers inclosos en aquesta categoria amb similars característiques de risc valorades col·lectivament, s'ha deteriorat com a resultat d'un o més esdeveniments que hagin ocorregut després del seu reconeixement inicial, i que ocasionin:

a) En el cas dels instruments de deute adquirits, una reducció o retard en els fluxos d'efectiu estimats futurs, o

b) En el cas d'inversions en instruments de patrimoni, la falta de recuperabilitat del valor en llibres de l'actiu, evidenciada, per exemple, per un descens prolongat o significatiu en el seu valor raonable. En tot cas, es presumirà que l'instrument s'ha deteriorat davant una caiguda d'un any i mig o d'un 40% en la seva cotització, sense que s'hagi produït la recuperació del seu valor, sense perjudici que pogués ser necessari reconèixer una pèrdua per deteriorament abans que hagi transcorregut aquest termini o descendit la cotització en l'esmentat percentatge.

5.3. Altres aspectes a tenir en compte en el tancament de l'exercici en relació amb els actius financers

És molt important definir en quina de les tres categories valoratives s'inclouran els actius financers, ja que en general no podran classificar-se en cap altra. També comprovarem: si l'empresa ha registrat tots els actius financers dels quals és titular, si posseeix físicament els títols o ha obtingut confirmació del dipositari bancari, si s'ha produït una adequada periodificació dels interessos a favor de l'empresa i si es disposa de la informació necessària per completar la informació dels estats financers en la memòria.

Des del punt de vista fiscal i la seva incidencia en la comptabilització de l'impost de societats, les pèrdues per deteriorament d'accions i de valors representatius de deute es desenvoluparan en l'apartat 2.3.5 del tractament fiscal d'aquest manual.

6. Passius financers

6.1. Definició

Les normes sobre passius financers en el nou PGC PIMES seran aplicables a:

- Dèbits per operacions comercials: proveïdors i creditors diversos;
- Deutes amb entitats de crèdit;
- Obligacions i altres valors negociables emesos: com ara bons i pagarés;

- Derivats amb valoració desfavorable per a l'empresa: entre ells, futurs, opcions, permutes financeres i compravenda de moneda estrangera a termini;
- Deutes amb característiques especials, i
- Altres passius financers: deutes amb tercers, com ara els préstecs i crèdits financers rebuts de persones o empreses que no siguin entitats de crèdit, inclosos els sorgits en la compra d'actius no corrents, fiances i dipòsits rebuts i desemborsaments exigits per tercers sobre participacions.

¿Quan un instrument financer es classificarà com a passiu financer? Sempre que suposin per a l'empresa una obligació contractual, directa o indirecta, de lliurar efectiu o un altre actiu financer, o d'intercanviar actius o passius financers amb tercers en condicions potencialment desfavorables.

6.2. Categories valoratives

Els passius financers, a l'efecte de la seva valoració, es classificaran en alguna de les següents categories:

1. Passius financers a cost amortitzat.
2. Passius financers mantinguts per negociar (d'escassa utilització en PIMES).

6.2.1. Passius financers a cost amortitzat (PCA)

En aquesta categoria es classificaran generalment:

- Dèbits per operacions comercials: proveïdors i creditors diversos.
- Dèbits per operacions no comercials: són aquells passius financers que ni són instruments derivats ni tenen origen comercial.

Els PCA es **valoraran inicialment** pel **COST**, que equivaldrà al valor raonable de la contraprestació rebuda ajustat pels costos de transacció que els siguin directament atribuïbles; no obstant això, **aquests últims, així com les comissions financeres que es carreguin a l'empresa quan s'originin els deutes amb tercers, podran registrar-se en el compte de pèrdues i guanys al moment que es reconeguin inicialment** (cosa que suposa una diferència important amb el PGC Normal, ja que aquest últim obliga a

imputar anualment a pèrdues i guanys aquestes comissions en funció del càlcul del tipus d'interès efectiu). Esquemàticament:

Valor raonable	=	Contraprestació rebuda - Costos de transacció directament atribuïbles (opcional, es poden imputar directament a pèrdues i guanys)

Excepció a aquesta norma: els dèbits per operacions comercials amb venciment no superior a un any i que no tinguin un tipus d'interès contractual (proveïdors), així com les fiances i els desemborsaments exigits per tercers sobre participacions, l'import de les quals s'espera pagar a curt termini, es podran valorar pel seu valor nominal, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

Respecte de la seva valoració posterior, els PCA es valoraran pel seu cost amortitzat. Els interessos generats es comptabilitzaran en el compte de pèrdues i guanys, aplicant el mètode del tipus d'interès efectiu.

Cost amortitzat	=	Valor raonable inicial - Reemborsaments de principal del préstec o crèdit +/– Part imputada en el compte de pèrdues i guanys de comissions i altres costos de transacció a través del *mètode del tipus d'interès efectiu*

Excepció: els dèbits amb venciment no superior a un any que, d'acord amb el que es disposa a l'apartat anterior, es valorin inicialment pel seu valor nominal, continuaran valorant-se per aquest import (proveïdors).

Exemple:

Valoració de crèdit comercial a valor nominal i a cost amortitzat.- L'empresa ha adquirit matèria primera per un import de 10.000 euros. La compra és a crèdit i s'ha suportat l'IVA a un tipus de gravamen del 21%. Suposem que l'adquisició es valora a valor nominal, l'assentament a realitzar és el següent:

10.000,00	***(601) Compra de matèria primera***	
2.100,00	***(472) Hisenda Pública, IVA suportat***	
	a (400) Proveïdors	***12.100,00***

Suposem que l'empresa ha optat per valorar el crèdit a cost amortitzat, i que la data estimada de pagament és a 31 de març del següent any. Suposant que el factor d'actualització es calcula amb un tipus d'interès del 4%:

10.000 / (1+0,04)^2 = 9.902,42 euros

Per això, l'assentament a realitzar serà:

9.902,42	***(601)Compra de matèria primera***	
2.100,00	***(472)Hisenda Pública, IVA suportat***	
	a (400) Proveïdors	***12.002,42***

Quan es produeixi el pagament de l'operació:

12.002,42	***(400) Proveïdors***	
97,58	***(662) Interessos de deutes***	
	a (572) Bancs c/c	***12.100,00***

Exemple:

Valoració inicial i posterior d'un préstec bancari[4]*.- Amb data 31.12.X2 a l'empresa ZZZ li ha estat concedit un préstec bancari per un import de 50.000 euros, que s'amortitzarà en 7 pagaments anuals. El tipus d'interès nominal de l'operació és del 5%. Les comissions per formalització del préstec han ascendit a 700 euros.*

El quadre d'amortització del préstec és el següent:

DATA	CAPITAL PAGAT	INTERESSOS PAGATS	TOTAL PAGAT	CAPITAL PENDENT
31/12/X3	6.140,99	2.500,00	8.640,99	43.859,01
31/12/X4	6.448,04	2.192,95	8.640,99	37.410,97
31/12/X5	6.770,44	1.870,55	8.640,99	30.640,53
31/12/X6	7.108,96	1.532,03	8.640,99	23.531,56
31/12/X7	7.464,41	1.176,58	8.640,99	16.067,15
31/12/X8	7.837,63	803,36	8.640,99	8.229,52
31/12/X9	8.229,52	411,48	8.640,99	0,00

[4] Font: Manuel Rejón (2008): "Manual Práctico del nuevo Plan General de Contabilidad 2008". Grupo Editorial Universitario, Granada.

Per tant, les quotes a pagar són de 8.640,99 euros.

Es demana:

1. Càlcul del tipus d'interès efectiu de l'operació i recalcular el quadre d'amortització en funció d'aquest tipus d'interès al tipus d'interès efectiu.

A 31.12.X2, l'efectiu percebut del préstec és:

50.000	–	*700*	=	*49.300 euros*
(préstec)		*(comissió pagada)*		

El tipus d'interès efectiu (i) resulta de la següent operació:

$$49.300 = \frac{8.640,99}{(1+i)} + \frac{8.640,99}{(1+i)^2} + \frac{8.640,99}{(1+i)^7} = i = 5,390521\%$$

El nou quadre d'amortització, amb una quota d'amortització de 8.640,99 euros i un tipus d'interès efectiu de 5,390521%, sobre la base del qual s'imputaran els interessos generats al compte de pèrdues i guanys, és el següent:

DATA	CAPITAL PAGAT	INTERESSOS PAGATS	TOTAL PAGAT	CAPITAL PENDENT
31/12/X3	5.983,46	2.657,53	8.640,99	43.316,54
31/12/X4	6.306,00	2.334,99	8.640,99	37.010,53
31/12/X5	6.645,93	1.995,06	8.640,99	30.364,60
31/12/X6	7.004,18	1.636,81	8.640,99	23.360,42
31/12/X7	7.381,74	1.259,25	8.640,99	15.978,68
31/12/X8	7.779,66	861,33	8.640,99	8.199,02
31/12/X9	8.199,02	441,97	8.640,99	0,00

2. Assentament pel reconeixement inicial del préstec concedit. Assentament a 31.12.X2:

49.300,00	***(572) Bancs c/c, euros***		
	a (1700) Préstecs a l/t. d'entitats de crèdit		***43.316,54***
	a (5200) Préstecs a c/t. amb entitats de crèdit		***5.983,46***

3. Comptabilitzar el pagament de la primera quota del préstec i dels interessos generats i vençuts a 31.12.X3:

5.983,46	***(5200) Préstecs a c/t. entitats de crèdit***		
2.657,53	***(6624) Interessos de deutes, altres empreses***		
	a (572) Bancs c/c, euros		***8.640,99***

D'aquesta forma, estem imputant els interessos del préstec al compte de pèrdues i guanys conforme al mètode del tipus d'interès efectiu.

4. Quin és el valor del préstec una vegada pagada la seva primera quota?

Valor inicial	*49.300,00*
Amortització primera quota	*– 5.983,46*
Cost amortitzat a 31.12.X3	***43.316,54***

5. Assentament de reclassificació, a 31.12.X3 del deute de llarg a curt termini pel capital que vencerà en 20X4.

6.306,00	***(1700) Préstecs a c/t. entitats de crèdit***		
	a (5200) Préstecs a c/t. entitats de crèdit		***6.306,00***

Exemple:

Valoració inicial i posterior d'un préstec bancari amb imputació de les comissions financeres al moment del reconeixement inicial.- Basant-nos en l'exemple anterior, el quadre d'amortització del préstec que utilitzarem per a la imputació dels interessos és el següent:

DATA	CAPITAL PAGAT	INTERESSOS PAGATS	TOTAL PAGAT	CAPITAL PENDENT
31/12/X3	6.140,99	2.500,00	8.640,99	43.859,01
31/12/X4	6.448,04	2.192,95	8.640,99	37.410,97
31/12/X5	6.770,44	1.870,55	8.640,99	30.640,53
31/12/X6	7.108,96	1.532,03	8.640,99	23.531,56
31/12/X7	7.464,41	1.176,58	8.640,99	16.067,15
31/12/X8	7.837,63	803,36	8.640,99	8.229,52
31/12/X9	8.229,52	411,48	8.640,99	0,00

És a dir, no hem procedit al seu recàlcul per trobar el tipus d'interès efectiu. A més, la imputació de les comissions financeres, per import de 700 euros, es farà el 20X2. Per tant, l'assentament que farem al moment de la concessió del préstec serà:

49.300,00	**(572) Bancs c/c, euros**			
700,00	**(669) Altres despeses financeres**			
		a (1700)	**Préstecs l/t. entitats de crèdit**	**43.859,01**
		a (5200)	**Préstecs c/t. entitats de crèdit**	**6.140,99**

Observeu que, a diferència de l'assentament mostrat en l'exemple anterior, hem realitzat una anotació addicional (compte 669), i a més ha variat el capital pendent a llarg i curt termini.

El pagament de la primera quota del préstec i dels interessos generats i vençuts serà el següent (31.12.X3):

6.140,99	**(5200) Préstecs c/t. entitats de crèdit**			
2.500,00	**(6623) Interessos deutes amb ent. de crédit**			
		a (572) Bancs c/c, euros		**8.640,99**

6.2.2. Passius financers mantinguts per negociar (PMN)

Aquesta categoria valorativa s'utilitza molt poc en PIMES. Es considera que un passiu financer es té per negociar quan sigui un instrument financer derivat segons es defineix en la norma sobre actius financers, sempre que no sigui un contracte de garantia financera ni hagi estat designat com a instrument de cobertura, segons es defineixen a l'apartat 2.2.b) de la norma relativa a actius financers.

En cap cas l'empresa no podrà reclassificar un passiu financer inclòs inicialment en aquesta categoria a la de passius financers a cost amortitzat, ni viceversa.

Valoració inicial i posterior de PMN:

En la valoració dels passius financers inclosos en aquesta categoria s'aplicaran els criteris assenyalats per a AMN.

En PGC Normal, aquesta categoria es denomina **Passius financers a valor raonable amb canvis en el compte de pèrdues i guanys (PFVRPG)**. En aquesta categoria s'inclouran els passius financers que es mantenen per a negociar, i la valoració està alineada amb el que diu el PGC Pimes.

6.3. Altres aspectes a comprovar en el tancament en relació amb els passius financers

En primer lloc, comprovarem si els passius han estat adequadament registrats en la seva categoria valorativa adequada. A més es comprovarà: si s'ha diferenciat entre deute a curt i llarg termini; si s'han periodificat els interessos al tancament de l'exercici; si s'han conciliat els saldos de proveïdors (si més no dels més importants); i si es disposa d'informació suficient per completar la memòria.

7. Instruments de Patrimoni (Capital social i accions pròpies)

7.1. Definició

Un instrument de patrimoni és qualsevol negoci jurídic que evidencia, o reflecteix, una participació residual en els actius de l'empresa que els emet una vegada deduïts tots els seus passius.

En el cas que l'empresa realitzi qualsevol tipus de transacció amb els seus propis instruments de patrimoni, l'import d'aquests instruments es registrarà en el patrimoni net, com una variació dels fons propis, i en cap cas no podran ser reconeguts com a actius financers de l'empresa ni es registrarà cap resultat en el compte de pèrdues i guanys.

Exemple:

Emissió de capital social.- Amb data 31.08.15, la Societat va ampliar capital per import de 100.000 euros. Els socis subscriuen la totalitat del capital emès, i

desemborsen en l'acte el mínim exigit per la legislació mercantil (el 25%). Les aportacions seran dineràries íntegrament.

A l'emissió del capital social:

100.000,00	***(190) Accions o participacions emeses***		
	a (194) Capital emès pendent d'inscripció		***100.000,00***

Per la subscripció del capital social escripturat:

75.000,00	***(103) Socis per desemborsaments no exigits***		
25.000,00	***(572) Bancs c/c***		
	a (190) Accions o participacions emeses		***100.000,00***

Amb data 30.10.15, el capital s'inscriu en el Registre Mercantil:

100.000,00	***(194) Capital emès pendent d'inscripció***		
	a (100) Capital social		***100.000,00***

Les despeses derivades d'aquestes transaccions, incloses les despeses d'emissió d'aquests instruments, com ara honoraris de lletrats, notaris, i registradors; impressió de memòries, butlletins i títols; tributs; publicitat; comissions i altres despeses de col·locació, es registraran directament contra el patrimoni net com a menors reserves.

Les despeses derivades d'una transacció de patrimoni propi, de la qual s'hagi desistit o s'hagi abandonat, es reconeixeran en el compte de pèrdues i guanys.

L'operativa d'accions pròpies s'aprofundeix en la RICAC-PIF.

Exemple:

Despeses derivades d'ampliació de capital.- Suposem que les despeses de Registre Mercantil, Notaria i altres han ascendit a 1.000 euros. Si el tipus de gravamen

és del 25% i en la liquidació definitiva de l'impost surt un import a pagar superior a 250 euros, el registre comptable serà el següent:

750,00 (113) Reserves voluntàries

250,00 (4572) H.P. creditora per Impost sobre Societats

a (572) Bancs c/c 1.000,00

7.2. Altres aspectes a comprovar al tancament de l'exercici en relació amb els fons propis

Es revisaran els acords adoptats per la Junta General i el Consell d'Administració, per obtenir informació sobre ampliacions i reduccions de capital, distribució de resultats i altres informacions que tinguin una incidència significativa en la informació a reflectir en la memòria. També s'ha de considerar que les reserves dotades estan subjectes a les restriccions mínimes exigides per la legislació mercantil (per exemple, reserva legal i reserva per capital amortitzat) i si l'empresa no es troba en un desequilibri patrimonial.

8. Existències

8.1. Valoració inicial

Els béns i serveis compresos en les existències es valoraran pel seu COST (preu d'adquisició o cost de producció). Els impostos indirectes que graven les existències (per exemple, l'IVA suportat) només s'inclouran en el preu d'adquisició o cost de producció quan no siguin recuperables directament de la Hisenda Pública (el cas de l'IVA suportat no deduïble).

Una qüestió que no hem de passar per alt és l'**obligatorietat** que les existències que necessitin un període de temps superior a un any per estar en condicions de ser venudes, incloure com a major cost les despeses financeres.

8.2. Definició del preu d'adquisició

El preu d'adquisició inclou:

- L'import facturat pel venedor després de deduir qualsevol descompte, rebaixa en el preu o altres partides similars,
- Els interessos incorporats al nominal dels dèbits,
- S'afegiran totes les despeses addicionals que es produeixin fins que els béns estiguin situats per a la seva venda, com ara transports, aranzels de duanes, assegurances i altres directament atribuïbles a l'adquisició de les existències.

No obstant l'anterior, podran incloure's els interessos incorporats als dèbits amb venciment no superior a un any que no tinguin un tipus d'interès contractual, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

8.3. Definició de cost de producció

El cost de producció es determinarà afegint al preu d'adquisició de les matèries primeres i altres matèries consumibles, els costos directament imputables al producte (per exemple, la mà d'obra), a més de la part que raonablement correspongui dels costos indirectament imputables als productes que es tracti.

Exemple:

Valoració d'existències en una empresa industrial.- La Societat RCRCR es dedica a la fabricació de mobles de cuina. El cost de producció de les cuines en fase de fabricació al tancament de l'exercici 20X1 té el detall següent:

- *Matèria primera: 60.000 euros.*
- *Mà d'obra: 30.000 euros.*
- *Costos indirectes de fabricació: 10.000 euros.*

Com podem veure, el cost de producció final és de 100.000 euros. Suposem que les existències inicials del 20X1 eren de 80.000 euros. Per tant, primer donem de baixa les existències inicials:

80.000,00	***(710) Variació d'existències de prod. en curs***	
	a (330) Productes en curs A	***80.000,00***

Per a posteriorment comptabilitzar les existències finals de productes en curs el 20X1:

100.000,00	***(330) Productes en curs A***	
	a (710) Variació d'existències de prod. en curs	***100.000,00***

8.4. Mètodes d'assignació de valor

Quan es tracti d'assignar valor a béns concrets que formen part d'un inventari de béns intercanviables entre si, s'adoptarà amb caràcter general el mètode del preu mitjà ponderat. També es podran adoptar el mètode FIFO. Sempre s'utilitzarà un únic mètode d'assignació de valor per a totes les existències que tinguin una naturalesa i ús similars. No es podran utilitzar mètodes com el LIFO o el NIFO.

Quan es tracti de béns no intercanviables entre si o béns produïts i segregats per a un projecte específic, el valor s'assignarà identificant el preu o els costos específicament imputables a cada bé individualment considerat.

8.5. Cost de les existències en la prestació de serveis

Aquest apartat afecta principalment a les empreses dedicades a la prestació de serveis (per exemple, inclòs un petit despatx d'advocats), sobretot en aquelles que tinguin dificultat de valorar el grau d'execució dels projectes.

Els criteris indicats als apartats precedents resultaran aplicables per determinar el cost de les existències dels serveis. En concret, les existències inclouran el cost de producció dels serveis, en tant no s'hagi reconegut, encara, l'ingrés corresponent per prestació de serveis conforme a l'establert en la norma relativa a ingressos per vendes i prestació de serveis.

Exemple:

Costos d'existències de prestacions de serveis.- L'empresa consultora BBB ha contractat la realització d'un treball d'implantació de sistemes d'informació per import de 100.000 euros. El treball a realitzar es durà a terme entre el 01.07.19 i el 30.06.20. Suposem que, de conformitat amb la norma de registre i valoració d'ingressos per prestació de serveis, no es compleixen els requisits per comptabilitzar els ingressos (el resultat de la transacció no es pot estimar amb fiabilitat).

Els costos directes i indirectes derivats de la realització del treball a 31.12.X1 ascendeixen a 25.000 euros. Per tant, la comptabilització d'existències al tancament de l'exercici 20X1 es durà a terme de la forma següent:

25.000,00	***(33X) Existències de serveis en curs***		
	a (71X) Variació d'existències serveis en curs		***25.000,00***

En cas contrari, és a dir, que el resultat de l'estimació pot estimar-se amb fiabilitat (donat un determinat percentatge de realització del servei en la data de tancament de l'exercici), no es registraran existències de prestacions de serveis al tancament de l'exercici, encara que sí els ingressos estimats. Si els ingressos estimats al tancament de l'exercici fossin de 40.000 euros, l'assentament és:

40.000,00	***(4309) Clients, factures pend. de formalitzar***		
	a (705) Prestacions de serveis		***40.000,00***

Observeu l'impacte quantitatiu i qualitatiu que tindrà en el compte de pèrdues i guanys i, per tant, a la base imposable de l'Impost sobre beneficis, el fet d'adoptar un o un altre criteri.

8.6. Valoració posterior de les existències

Quan el valor net realitzable de les existències sigui inferior al seu preu d'adquisició o al seu cost de producció, s'efectuaran les oportunes correccions

valoratives i es reconeixeran com una despesa en el compte de pèrdues i guanys. El valor net realitzable de forma esquemàtica el mostrarem a continuació:

Valor net realitzable	=	Preu estimat de venda − Costos de venda − Costos estimats de finalització de producció, construcció o fabricació

En el cas de les matèries primeres i altres matèries consumibles en el procés de producció, no es realitzarà correcció valorativa sempre que s'esperi que els productes acabats als quals s'incorporin siguin venuts per sobre del cost; però si es fes, es prendrà com a referència el preu de reposició.

Addicionalment, els béns o serveis que haguessin estat objecte d'un contracte de venda o de prestació de serveis en ferm el compliment del qual hagi de tenir lloc posteriorment, no seran objecte de la correcció valorativa, a condició que el preu de venda estipulat en el contracte esmentat cobreixi, com a mínim, el cost de tals béns o serveis, més tots els costos pendents de realitzar que calguin per a l'execució del contracte.

Preu de venda en contracte	≥	Preu d'adquisició materials/serveis + Costos pendents de realitzar per executar el contracte

Si les circumstàncies que van causar la correcció del valor de les existències haguessin deixat d'existir, l'import de la correcció serà objecte de reversió reconeixent-lo com un ingrés en el compte de pèrdues i guanys.

8.7. Excepció a la regla general de valoració

Els intermediaris que comercialitzin **matèries primeres cotitzades** podran valorar les seves existències al valor raonable menys els costos de venda sempre que amb això s'elimini o redueixi de manera significativa una «asimetria comptable» que sorgiria en un altre cas per no reconèixer aquests actius a valor raonable. En tal cas, la variació de valor es reconeixerà en el compte de pèrdues i guanys.

8.8. Altres aspectes a considerar en el tancament en relació amb les existències

S'haurà de comprovar si s'han inclòs totes les existències propietat de l'empresa, ja que és possible que hi hagi existències propietat de l'empresa en altres entitats, així com béns en les dependències de l'empresa que no són propietat de l'empresa. A més, es comprovarà: si ha registrat adequadament la variació d'existències i conforme a la seva naturalesa (valoració d'existències de mercaderies i valoració d'existències de productes acabats); si s'ha registrat la correcció per deteriorament en aquells productes de moviment lent i altres efectivament deteriorats i s'ha inclòs en la memòria la informació requerida.

D'especial importància és la Resolució de 14 d'abril de 2015, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual s'estableixen criteris per a la determinació del cost de producció **(d'ara endavant RICAC-CP).**

L'entrada en vigor de la RICAC-CP es va produir amb data 1 de gener de 2015, sense efectes retroactius, en la formulació dels comptes anuals individuals i consolidats.

Aquesta resolució s'aplica a **existències i immobilitzat**.

Alguns aspectes interessants d'aquesta norma són els següents:

-En despeses financeres, s'activaran els corresponents al finançament específic i hi ha un procés de càlcul específic respecte al finançament genèric (dins del qual, no es consideren els fons propis).

-No formaran part del cost de producció els costos de subactivitat que corresponguin a costos indirectes.

-Respecte del principi d'uniformitat, s'han de respectar els criteris d'imputació dels costos indirectes adoptats en anys anteriors, llevat que hi hagi circumstàncies que exigeixin modificar-los.

-Les despeses de proves o assajos disminuïts en els possibles ingressos generats per l'actiu suposaran un major cost de producció, sempre que s'incorrin en condicions de funcionament.

-L'amortització de l'immobilitzat usat en la producció no es veurà reduïda en l'import que resulti de la imputació de subvencions obtingudes per adquirir l'immobilitzat.

-Les despeses de recerca comptabilitzades com a despeses del període: no formaran part del cost de producció (excepció: en una interpretació més laxa, es permet la imputació de l'amortització de despeses de recerca).

-Ingressos d'indemnitzacions per sinistres: no es deduiran del cost de producció. Es comptabilitzen com a ingressos del període (paral·lelament a les pèrdues per deteriorament).

-Despeses de comercialització i despeses de venda: no formen part del cost de producció.

-Despeses postvenda (per devolucions de vendes, garanties de reparació, revisions i altres conceptes anàlegs): no formaran part del cost de producció.

-Despeses generals d'administració: no formaran part del cost de producció, excepte els específics relacionats amb la construcció o fabricació del producte.

-Despeses d'emmagatzematge: tret que siguin necessaris en el procés productiu, tampoc no es qualificaran com a cost del producte.

9. Moneda estrangera

9.1. Definició

Una transacció en moneda estrangera és aquella l'import de la qual es denomina o exigeix la seva liquidació en una moneda diferent de l'euro.

A l'efecte de les normes sobre moneda estrangera, els elements patrimonials es diferenciaran, segons la seva consideració, en:

a) Partides monetàries: són l'efectiu, així com els actius i passius que es vagin a rebre o a pagar amb una quantitat determinada o determinable d'unitats monetàries. S'inclouen, entre altres, els préstecs i altres partides a cobrar, els dèbits i altres partides a pagar i les inversions en valors representatius de deute (obligacions i bons), que compleixin els requisits anteriors.

b) Partides no monetàries: són els actius i passius que no es considerin partides monetàries, és a dir, que es vagin a rebre o a pagar amb una quantitat no determinada ni determinable d'unitats monetàries. S'inclouen, entre altres, els immobilitzats materials, inversions immobiliàries, immobilitzats intangibles, les existències, les inversions en el patrimoni d'altres empreses que compleixin els requisits anteriors, així com les bestretes a compte de compres o vendes.

9.2. Valoració inicial

Tota transacció en moneda estrangera es convertirà a l'euro, mitjançant l'aplicació a l'import en moneda estrangera, del tipus de canvi de comptat, és a dir, del tipus de canvi utilitzat en les transaccions amb lliurament immediat, entre ambdues monedes, en la data de la transacció, entesa com aquella en la qual es compleixin els requisits per a ser reconeguda. Exemple de l'assentament de vendes en moneda estrangera:

(4304) Clients, moneda estrangera	
	a (700) Venda de mercaderies

No obstant això, es podrà utilitzar un tipus de canvi mitjà del període (com a màxim mensual, utilitzant una mitjana aritmètica) per a totes les transaccions que tinguin lloc durant aquest interval, en cadascuna de les classes de moneda estrangera en què aquestes s'hagin realitzat, tret que aquest tipus hagi sofert variacions significatives durant l'interval de temps considerat.

9.3. Valoració posterior (al tancament de l'exercici) de partides monetàries

Al tancament de l'exercici es valoraran aplicant el tipus de canvi de tancament, entès com el tipus de canvi mitjà de comptat, existent en aquesta data.

Les diferències de canvi, tant positives com negatives, que s'originin en aquest procés, així com les que es produeixin en liquidar aquests elements patrimonials, es reconeixeran en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici en el qual sorgeixin.

9.4. Valoració posterior (al tancament de l'exercici) de partides no monetàries valorades a cost històric

Es valoraran aplicant el tipus de canvi de la data de la transacció. Per tant, no es calculen diferències positives ni negatives.

Quan un actiu d'aquest tipus s'amortitzi, les dotacions a l'amortització es calcularan sobre l'import en euros i s'aplicarà el tipus de canvi de la data en què va ser registrat inicialment.

La valoració així obtinguda no podrà excedir, en cada tancament posterior, de l'import recuperable en aquest moment, i s'aplicarà a aquest valor, si calgués, el tipus de canvi de tancament; és a dir, de la data a la qual es refereixen els comptes anuals.

En el cas d'actius financers valorats a cost (AFC), quan s'hagi de determinar el patrimoni net corregit, d'una empresa participada, si escau, per les plusvàlues tàcites existents en la data de valoració, s'aplicarà el tipus de canvi de tancament al patrimoni net i a les plusvàlues tàcites existents a aquesta data.

9.5. Valoració posterior (al tancament de l'exercici) de partides no monetàries valorades a valor raonable

Es valoraran aplicant el tipus de canvi de la data de determinació del valor raonable, i es registrarà en el resultat de l'exercici qualsevol diferència de canvi inclosa en les pèrdues o guanys derivades de canvis en la valoració.

10. Ingressos per vendes i prestacions de serveis (PGC PIMES)

10.1. Valoració

Els ingressos procedents de la venda de béns i de la prestació de serveis es valoraran pel valor raonable de la contrapartida, rebuda o per rebre, derivada d'aquests, que, excepte evidència en contrari, serà el preu acordat per a aquests béns o serveis, deduït:

- l'import de qualsevol descompte, rebaixa en el preu o altres partides similars que l'empresa pugui concedir, i
- els interessos incorporats al nominal dels crèdits.

No obstant això, podran incloure's els interessos incorporats als crèdits comercials amb venciment no superior a un any que no tinguin un tipus d'interès contractual, quan l'efecte de no actualitzar els fluxos d'efectiu no sigui significatiu.

Exemple:

Registre comptable d'una venda.- Amb data 15.03.X1, l'empresa RCRCR ven mercaderies a un client per import de 50.000 u.m. D'aquest import, l'empresa cobra un 50% al comptat i aplica un descompte comercial en factura del 5% sobre l'import total de la venda. La quantitat pendent es cobrarà el 15.09.X1 i s'aplica un tipus d'interès del 4% sobre l'import pendent de pagament (no considerarem impostos indirectes).

Valorem en primer lloc la venda de béns:

Preu acordat	*50.000*
Descompte comercial (5% sobre 50.000)	*– 2.500*
*Interessos incorporats al nominal (4% * (6 mesos/12 mesos) * 50.000*0,5)*	*500*
Valor raonable de la venda	***48.000***

Pel que comptabilitzarem de la següent forma:

23.000,00	***(430)***	***Clients***	
25.000,00	***(572)***	***Bancs, c/c***	
		a (700) Vendes de mercaderies	***48.000,00***

10.2. Conceptes no considerats ingressos

Els impostos que graven les operacions de venda de béns i prestació de serveis que l'empresa ha de repercutir a tercers (per exemple, l'IVA repercutit), així com les quantitats rebudes per compte de tercers, no formaran part dels ingressos. Tampoc no es reconeixerà cap ingrés per la permuta de béns o serveis, per operacions de tràfic, de similar naturalesa i valor.

10.3. Diferenciació d'ingressos per tipus d'operacions

Amb la finalitat de comptabilitzar els ingressos atenent el fons econòmic de les operacions, pot ocórrer que els components identificables d'una mateixa transacció.o s'hagin de reconèixer aplicant criteris diversos, com una venda de béns i els serveis annexos; a la inversa, transaccions diferents però lligades entre si es tractaran comptablement de forma conjunta.

Per exemple, una empresa distribuïdora de programari pot incloure, en una mateixa factura, ingressos per venda de programes i serveis de formació per a implantar-los. Reconeixerà en aquest cas els ingressos per separat: en el compte *700 Venda de mercaderies* i en el compte *705 Prestacions de serveis*.

10.4. Deteriorament de crèdits comercials

De cara al tancament, quan existeixin dubtes relatius al cobrament d'un import prèviament reconegut com a ingressos per venda o prestació de serveis, la quantitat el cobrament de la qual s'estimi com a improbable es registrarà com una despesa per correcció de valor per deteriorament i no com un menor ingrés.

Exemple:

Clients de dubtós cobrament.- Al tancament de l'exercici 20X1 l'empresa n'analitza la morositat i observa que hi ha nous clients de dubtós cobrament per import de 20.000 euros. Per la classificació dels clients de dubtós cobrament:

20.000,00	***(436) Clients de dubtós cobrament***		
	a (430) Clients		***20.000,00***

Pel reconeixement de la correcció per deteriorament per operacions comercials:

20.000,00	***(694) Pèrdues per deteriorament de crèdits comercials***		
	a (490) Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials		***20.000,00***

Des del punt de vista fiscal i la seva incidència en la comptabilització de l'impost de societats, les pèrdues per deteriorament de crèdits per insolvències de clients es desenvoluparan en els apartats 2.3.2 i 2.4.3 (en aquest últim cas per al règim d'entitats de reduïda dimensió) del tractament fiscal d'aquest manual.

10.5. Condicions per al reconeixement d'ingressos per vendes

Només es comptabilitzaran els ingressos procedents de la venda de béns quan es compleixin les següents condicions:

- L'empresa ha transferit al comprador els riscos i beneficis significatius inherents a la propietat dels béns, amb independència de la seva transmissió jurídica. Es

presumirà que no s'ha produït la citada transferència, quan el comprador posseeixi el dret de vendre els béns a l'empresa i aquesta l'obligació de recomprar-los, pel preu de venda inicial més la rendibilitat normal que obtindria un prestador.

- L'empresa no manté la gestió corrent dels béns venuts, en un grau associat normalment amb la seva propietat, ni en reté el control efectiu.
- L'import dels ingressos pot valorar-se amb fiabilitat.
- És probable que l'empresa rebi els beneficis o rendiments econòmics derivats de la transacció, i
- Els costos incorreguts o a incórrer en la transacció poden ser valorats amb fiabilitat.

10.6. Condicions per al reconeixement d'ingressos per prestació de serveis

Els ingressos per prestació de serveis es reconeixeran quan el resultat de la transacció pugui ser estimat amb fiabilitat, en funció del percentatge de realització del servei en la data de tancament de l'exercici, per a això s'han de complir les condicions següents:

- L'import dels ingressos pot valorar-se amb fiabilitat.
- És probable que l'empresa rebi els beneficis o rendiments econòmics derivats de la transacció.
- El grau de realització de la transacció, en la data de tancament de l'exercici, pot ser valorat amb fiabilitat, i
- Els costos ja incorreguts en la prestació, així com els que queden per incórrer fins a completar-la, poden ser valorats amb fiabilitat.

Quan el resultat d'una transacció que impliqui la prestació de serveis no pugui ser estimat de forma fiable, es reconeixeran ingressos, només en la quantia en què les despeses reconegudes es considerin recuperables.

11. Ingressos per vendes i prestacions de serveis en PGC Normal

Una empresa reconeixerà els ingressos pel desenvolupament ordinari de la seva activitat quan es produeixi la transferència del control dels béns o serveis compromesos amb els clients. En aquest moment, l'empresa valorarà l'ingrés per l'import que reflecteixi la contraprestació a la qual esperi tenir dret a canvi d'aquests béns o serveis.

Per a aplicar aquest criteri fonamental de registre comptable d'ingressos, l'empresa seguirà un procés complet que consta de les següents etapes successives:

MÈTODE DELS 5 PASSOS

1. **Identificar el contracte amb el client**

Només si:

- Existeix compromís entre les parts amb les seves obligacions.
- És possible identificar els drets de cada part i les condicions de pagament.
- El contracte té fonament o substància comercial.
- És probable que l'empresa rebi la contraprestació a canvi dels béns o serveis que transfereix.

2. **Identificar l'obligació o obligacions a complir en el contracte**

S'ha d'assenyalar en el contracte els béns o serveis que l'empresa es compromet a transferir.

3. **Determinar el preu de la transacció, o contraprestació del contracte**

Podrà ser per import fix o per import variable o una mescla de tots dos.

4. **Assignar el preu de la transacció a les obligacions a cumplir**

Distribuir el preu de la transacció entre les diferents obligacions a complir, en l'import que representi la part que l'entitat espera rebre a canvi de transferir els béns o serveis compromesos amb el client que es desprenen en cada obligació.

5. **Reconèixer l'ingrés per activitats ordinàries**

Quan es produeixi la transferència al client del control sobre els béns o serveis compromesos. En el lliurament de béns es produeix en un moment determinat i en la prestació de serveis en un moment determinat o al llarg del temps.

12. Provisions i contingències

12.1. Comptabilització de les provisions

L'empresa reconeixerà com a provisions els passius que resultin indeterminats respecte a l'import o a la data en què es cancel·laran. Per exemple, una provisió per un judici per import de 40.000 euros, podem tenir la certesa de la seva quantia però no sobre la data en què s'haurà d'afrontar el pagament, i viceversa, o és possible que no tinguem certesa de la quantitat ni de la data.

A més, les provisions poden venir determinades per una disposició legal, contractual o per una obligació implícita o tàcita.

Les provisions es registraran en els comptes del subgrup 14 o en el compte 529 –en funció de si són a llarg termini o a curt termini, respectivament–. En cas de provisions per a operacions comercials, el PGC PIMES disposa el compte 499.

12.2. Valoració de les provisions

Al tancament de l'exercici, es valoraran pel *valor actual de la millor estimació possible* de l'import necessari per cancel·lar o transferir a un tercer l'obligació, i es registraran els ajustaments que sorgeixin per l'actualització de la provisió com una despesa financera conformi es vagin reportant. Quan es tracti de provisions amb venciment inferior o igual a un any, i l'efecte financer no sigui significatiu, no caldrà dur a terme cap tipus de descompte.

Exemple:

Comptabilització d'una provisió.- La Societat RCRCR, dedicada a la construcció de vaixells, durà a terme una reestructuració de la seva activitat d'aquí a 3 anys. En conseqüència, al tancament de l'exercici 20X1 ha estimat que els costos de reestructuració de l'activitat seran de 40.000 euros, entre despeses de personal i serveis exteriors, principalment.

Suposant que el tipus de descompte és del 5%, el valor actual de l'import estimat de l'obligació al tancament de l'exercici 20X0 és:

Valor actual a 31.12.X0 = 40.000 / (1+0,05)^3 = 34.554 euros

I es comptabilitza de la següent forma:

34.554,00	***(62X) Serveis exteriors***		
	(64X) Despeses de personal		
		a (146) Provisió per a reestructuracions	***34.554,00***

Valor actual a 31.12.X1:

40.000 / (1+0,05)^2 = 36.281 euros

Pel que els ajustaments per actualització els durem a despeses financeres pel següent import:

36.281 – 34.554 = 1.727 euros

Registre comptable a 31.12.X1:

1.727,00	***(660) Despeses financeres per actualitz. provisions***		
		a (146) Provisió per a reestructuracions	***1.727,00***

12.3. Fiscalitat de les provisions

Des del punt de vista fiscal i la seva incidència en la comptabilització de l'impost de societats, les provisions queden desenvolupades en l'apartat 2.3.6 del tractament fiscal d'aquest manual.

12.4. Contingències

El PGC PIMES no dóna una definició clara de les contingències, i es limita a dir que en la memòria dels comptes anuals s'haurà d'informar sobre les contingències que tingui l'empresa relacionada amb obligacions diferents de les esmentades en el paràgraf anterior.

Però ¿quin és el motiu que ens duu a expressar únicament en la memòria informació sobre els passius contingents? Per a això hem de recórrer a la *NIC 37 Provisions i contingències*[5], que mostra clarament la diferència entre provisions i contingències:

- **Provisions:** que ja han estat objecte de reconeixement com a passius (suposant que la seva quantia hagi pogut ser estimada de forma fiable) perquè representen obligacions presents i és probable que per satisfer-les l'empresa hagi de desprendre's de recursos que incorporin beneficis econòmics; i

- **Passius contingents:** els quals no han estat objecte de reconeixement com a passius perquè són:
  (i) Obligacions possibles, en la mesura que encara s'ha de confirmar si l'empresa té una obligació present que pot suposar una sortida de recursos que incorporin beneficis econòmics; o bé

  (ii) Obligacions presents que no compleixen els criteris de reconeixement (ja sigui perquè no és probable que per cancel·lar-les es produeixi una sortida de recursos que incorporen beneficis econòmics, ja sigui perquè no es pot fer una estimació suficientment fiable de la quantia de l'obligació).

[5] Recordem que les NIC/NIIF són les normes de referència en les quals es basa el PGC i el PGC PIMES.

13. Subvencions, donacions i llegats rebuts

13.1. Comptabilització

Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables es comptabilitzaran inicialment, amb caràcter general, com a ingressos directament imputats al patrimoni net (comptes 130 a 132) i es reconeixeran en el compte de pèrdues i guanys com a ingressos sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció, donació o llegat.

Quant a la seva **valoració**, les subvencions, donacions i llegats:

- de caràcter monetari, es valoraran pel valor raonable de l'import concedit (és a dir, l'import cobrat més la quantitat pendent de cobrament), i

- de caràcter no monetari o en espècie, es valoraran pel valor raonable del bé rebut, referenciats tots dos valors al moment en què es reconeguin.

Molt important: quan comptabilitzem les subvencions de capital hem de tenir en compte l'efecte impositiu, com veurem en l'exemple exposat a continuació, de conformitat amb les normes de registre i valoració de l'impost sobre beneficis, que estudiarem més endavant.

Exemple:

Comptabilització d'una subvenció de capital.- Suposem que l'1 de gener de 20X1, l'empresa TTT percep una subvenció de 600.000 euros, dels quals la meitat queda pendent de cobrament. Amb aquesta aportació, es finança una instal·lació tècnica complexa l'amortització anual de la qual és del 33,33%.

A la concessió de la subvenció:

300.000,00	***(4708) H.P. deutora subvencions concedides***	
300.000,00	***(572) Bancs c/c***	
	a (130) Subvencions oficials de capital	***600.000,00***

Càlcul del passiu per impost diferit (tipus de gravamen del 25%):

*600.000 * 25% = 150.000 euros*

150.000,00	***(130) Subvencions oficials de capital***		
	a (479) Passius per diferències temporànies imposables		***150.000,00***

Al tancament de l'exercici 20X1, s'hauran de transferir al resultat de l'exercici subvencions de capital per import de:

*600.000 * 33,33% = 200.000 euros*

200.000,00	***(130) Transferències de subvencions oficials de capital***		
	a (746) Subvencions, donacions i llegats de capital transferits al resultat de l'exercici		***200.000,00***

Reversió de la part proporcional del passiu per l'impost diferit registrat inicialment:

*200.000 * 25% = 50.000 euros*

50.000,00	***(479) Passius per diferències temporànies imposables***		
	a (130) Subvencions oficials de capital		***50.000,00***

13.2. Condició de no reintegrabilitat

Les subvencions, donacions i llegats que tinguin caràcter de reintegrables es registraran com a passius de l'empresa fins que adquireixin la condició de no reintegrables, en els comptes 172 i 522, si són a llarg o curt termini, respectivament.

Considerarem que una subvenció és no reintegrable quan existeixi un acord individualitzat de concessió de la subvenció, donació o llegat a favor de l'empresa, s'hagin complert les condicions establertes per a concedir-la i no existeixin dubtes raonables sobre la recepció de la subvenció, donació o llegat.

13.3. Subvencions, donacions i llegats atorgats per socis o propietaris

Aquest tipus d'aportacions no constituiran ingressos. S'hauran de registrar directament en els fons propis, independentment del tipus de subvenció, donació o llegat de què es tracti (en el compte *118 Aportacions de socis o propietaris*). La valoració és igual que en les subvencions oficials de capital.

No obstant això, en el cas d'empreses pertanyents al sector públic que rebin subvencions, donacions o llegats de l'entitat pública dominant per finançar la realització d'activitats d'interès públic o general, la comptabilització d'aquestes ajudes públiques s'efectuarà d'acord amb els criteris establerts per a les subvencions oficials de capital.

13.4. Altres aspectes a considerar en el tancament en relació amb les subvencions

Hem de recalcar que les subvencions de capital han de ser traspassades al resultat de l'exercici, prenent en consideració el seu efecte impositiu. A més, s'haurà de comprovar si es compleix el requisit de no reintegrabilitat i si es disposa de la informació necessària requerida per la memòria.

14. Negocis conjunts (UTEs i comunitats de béns)

14.1. Definició

Un negoci conjunt és una activitat econòmica controlada conjuntament per dues o més persones físiques o jurídiques.

Per control conjunt entenem que és un acord estatutari o contractual en virtut del qual dues o més persones, que seran denominades «partícips», convenen compartir el poder de dirigir les polítiques financera i d'explotació sobre una activitat econòmica amb la finalitat d'obtenir beneficis econòmics, de tal manera que les decisions

estratègiques, tant financeres com d'explotació, relatives a l'activitat requereixin el consentiment unànime de tots els partícips.

14.2. Categories de negocis conjunts

- Negocis conjunts que no es manifesten a través de la constitució d'una empresa ni l'establiment d'una estructura financera independent dels partícips, com són les unions temporals d'empreses (UTE) i les comunitats de béns (CB), i entre les quals es distingeixen:
    a) Explotacions controlades de forma conjunta: activitats que impliquen l'ús d'actius i altres recursos propietat dels partícips.
    b) Actius controlats de forma conjunta: actius que són propietat o estan controlats conjuntament pels partícips.
- Negocis conjunts que es manifesten a través de la constitució d'una persona jurídica independent o empreses controlades de forma conjunta.

14.3. Explotacions i actius controlats de forma conjunta

Integració de partides en el balanç de situació.- El partícip en una explotació o en actius controlats de forma conjunta registrarà *al tancament de l'exercici* en el seu balanç la part proporcional que li correspongui, en funció del seu percentatge de participació, dels actius controlats conjuntament i dels passius incorreguts conjuntament, així com els actius afectes a l'explotació conjunta que estiguin sota el seu control i els passius incorreguts com a conseqüència del negoci conjunt.

Integració de partides en el compte de pèrdues i guanys.- Així mateix reconeixerà *al tancament de l'exercici* en el seu compte de pèrdues i guanys la part que li correspongui dels ingressos generats i de les despeses incorregudes pel negoci conjunt, així com les despeses incorregudes en relació amb la seva participació en el negoci conjunt.

Integració de partides en l'estat de canvis en el patrimoni net.- En l'estat de canvis en el patrimoni net i, si voluntàriament el presentés, en l'estat de fluxos d'efectiu del partícip, estarà integrada igualment la part proporcional dels imports de les partides

del negoci conjunt que li correspongui en funció del percentatge de participació establert en els acords aconseguits.

Eliminacions.- S'hauran d'eliminar els resultats no realitzats que poguessin existir per transaccions entre el partícip i el negoci conjunt, en proporció a la participació que correspongui a aquell. També seran objecte d'eliminació els imports d'actius, passius, ingressos, despeses i fluxos d'efectiu recíprocs.

Elaboració d'estats financers per part del negoci conjunt.- Si el negoci conjunt elabora estats financers a l'efecte del control de la seva gestió, es podrà operar integrant-los en els comptes anuals individuals dels partícips en funció del percentatge de participació i sense perjudici que ha de registrar-se conforme al previst en l'article 28 del Codi de Comerç[6]. Aquesta integració es realitzarà una vegada efectuada la necessària homogeneïtzació temporal, atenent a la data de tancament i a l'exercici econòmic del partícip, l'homogeneïtzació valorativa en el cas que el negoci conjunt hagi utilitzat criteris valoratius diferents dels adoptats pel partícip, i les conciliacions i reclassificacions de partides necessàries.

14.4. Empreses controlades de forma conjunta

El partícip registrarà la seva participació en una empresa controlada de forma conjunta d'acord amb el previst respecte a les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades en la norma de registre i valoració d'actius financers, anteriorment analitzada.

[6]Article 28 del Codi de Comerç: 1. El llibre d'Inventaris i Comptes anuals s'obrirà amb el balanç inicial detallat de l'empresa. Almenys trimestralment es transcriuran amb summes i saldos els balanços de comprovació. Es transcriuran també l'inventari de tancament d'exercici i els comptes anuals. 2. El llibre Diari registrarà dia a dia totes les operacions relatives a l'activitat de l'empresa. Serà vàlida, no obstant això, l'anotació conjunta dels totals de les operacions per períodes no superiors al mes, a condició que el seu detall aparegui en altres llibres o registres concordants, d'acord amb la naturalesa de l'activitat que tracti.

15. Operacions entre empreses del grup

15.1. Aspectes comptables

Les operacions entre empreses del mateix grup, amb independència del grau de vinculació entre les empreses del grup participants, es comptabilitzaran d'acord amb les normes generals, és a dir, amb les normes de registre i valoració del PGC PIMES. Això significa que elements objecte de la transacció es comptabilitzaran al moment inicial pel preu acordat, si equival al seu valor raonable.

En cas que el preu acordat en una operació diferís del seu valor raonable, la diferència haurà de registrar-se atenent a la "realitat econòmica de l'operació". La valoració posterior es realitzarà d'acord amb el previst en les diferents normes de registre i valoració del PGC PIMES.

La pregunta és: ¿què hem d'entendre per "realitat econòmica de l'operació"? Amb anterioritat a l'emissió del PGC Normal i PGC PIMES, a l'abril de 2005 l'ICAC va emetre un document denominat: *Nota de l'ICAC en relació amb el tractament comptable aplicable a les transaccions realitzades entre les empreses pertanyents a un mateix grup de societats, per part del receptor dels elements patrimonials objecte de transmissió*. En aquesta Nota, al seu apartat de conclusions expressa que si existís un valor fiable que diferís del preu acordat (o de transferència), haurà de tenir-se en consideració la naturalesa econòmica híbrida que aquest fet posaria de manifest (com a expressa materialització del fons econòmic de les operacions), de manera que al principi aquesta diferència es podria tractar comptablement com a donacions, subvencions, dividends encoberts, etc.

En la memòria la informació a detallar en relació amb les empreses vinculades es refereix a saldos mantinguts amb aquestes parts i les operacions i presenta una certa extensió, que a continuació es detalla:

a) Identificació de les persones o empreses amb les quals s'han realitzat les operacions vinculades, expressant la naturalesa de la relació amb cada part implicada.

b) Detall i quantificació de l'operació, informant dels criteris o mètodes seguits per determinar-ne el valor.

c) Benefici o pèrdua que l'operació hagi originat a l'empresa i descripció de les funcions i riscos assumits per cada part vinculada respecte de l'operació. Import dels saldos pendents, tant actius com passius, els seus terminis i condicions, naturalesa de la contraprestació establerta per liquidar-la, agrupant els actius i passius en els epígrafs que apareixen en el balanç de l'empresa i garanties atorgades o rebudes.

d) Correccions valoratives per deutes de dubtós cobrament o incobrables relacionades amb els saldos pendents anteriors.

La informació anterior exposada en a) a d) es podrà presentar agregadament, amb excepció de les operacions vinculades individuals que siguin significatives. A més, no caldrà informar de les operacions que, pertanyent al tràfic ordinari de l'empresa, s'efectuïn en condicions normals de mercat i siguin d'escassa importància quantitativa i irrellevants.

Exemple:

La Societat DDD, dominant en un grup, deu a la Societat TTT (participada en un 100% per DDD) un total de 10.000 euros en concepte de proveïdors i es produeix la condonació del deute. Efectuem els assentaments comptables en ambdues societats.

Assentament comptable en la Societat DDD:

10.000,00	***(403) Proveïdors empreses del grup***	
	a (76X) Ingressos com a dividends	***10.000,00***

Assentament comptable en la Societat TTT:

10.000,00	***(11X) Reserves disponibles***	
	a (433) Clients empreses del grup	***10.000,00***

Exemple:

Prenent les dades de l'exemple anterior, suposem que la Societat DDD ha concedit a la Societat TTT un préstec de 50.000 euros a un tipus d'interès zero. El tipus d'interès de mercat és del 3%. El préstec venç en 2 anys. Efectuem els assentaments en ambdues societats.

El valor actual o present del deute és:

$$\frac{50.000}{(1+0,03)^2} = 47.129,80 \text{ euros}$$

Després comptablement, la Societat DDD en el reconeixement inicial de l'operació:

47.129,80	***(2423) Crèdits a l/t. empreses grup***		
2.870,20	***(2403) Participacions empreses grup***		
		a (572) Bancs c/c	***50.000,00***

Al tancament dels respectius exercicis, per l'actualització del valor del deute, s'haurà de realitzar l'assentament:

(2423) Crèdits a l/t. empreses grup		
	a (76X) Ingressos financers	

I la Societat TTT:

50.000,00	***(572) Bancs c/c***		
		a (1633) Altres deutes l/t. amb empreses del grup	***47.129,80***
		a (118) Aportacions de socis o propietaris	***2.870,20***

Anàlogament, al tancament dels respectius exercicis, per l'actualització del valor del deute, s'haurà de realitzar l'assentament:

(66X) Despeses financeres		
	a (1633) Altres deutes l/t. amb empreses grup	

Exemple:

Considerant les mateixes societats dels exemples anteriors, la Societat DDD ven mercaderies a la Societat TTT per un import de 4.500 euros. No obstant això, el valor de mercat de l'operació és de 6.000 euros. La diferència entre tots dos valors és de 1.500 euros.

Comptablement, per a la Societat DDD serà considerat com un dividend a cobrar i un ingrés financer, i per a la Societat TTT, aquesta diferència significarà una disminució de les seves reserves disponibles, i tindrà com a contrapartida un dividend a pagar. Efectuem els assentaments comptables en ambdues societats.

Anotacions comptables en la Societat DDD (sense considerar l'Impost sobre el Valor Afegit):

a) Per la venda:

4.500,00	***(433) Clients empreses del grup***		
	a (700) Venda de mercaderies		***4.500,00***

b) Pel reconeixement de la diferència:

1.500,00	***(545) Dividend a cobrar***		
	a (76X) Ingressos per dividends		***1.500,00***

Anotació comptable en la Societat TTT:

a') Per la compra:

4.500,00	***(600) Compra de mercaderies***		
	a (403) Proveïdors, empreses del grup		***4.500,00***

b') Pel reconeixement de la diferència:

1.500,00	***(11X) Reserves disponibles***		
	a (526) Dividend actiu a pagar		***1.500,00***

D'altra banda, és important destacar que existeixen normatives específiques de valoració aplicables a transaccions que es regeixen per regles particulars, que entren en vigor quan els elements objecte de la transacció es corresponen amb un negoci (per exemple, aportacions no dineràries, fusions i escissions), que es basen en el valor comptable previ dels negocis que són objecte de transmissió.

Exemple:

La societat YYY adquireix l'1 de gener de 20X1 el 70% de les accions de ZZZ per 200 u.m.. L'1 de gener de 20X3 la societat YYY compra l'altre 30% de les accions de ZZZ per 200 i posteriorment l'absorbeix. En aquesta data, el valor comptable i valor raonable de ZZZ, que és el negoci adquirit, és el següent:

Partida	**Valor comptable**	**Valor raonable**
Terrenys i construccions	50	150
Altres actius	200	180
Passius	100	100
Patrimoni net	**150**	**230**

L'import dels ingressos i despeses comptabilitzats i generats per ZZZ després de la data d'adquisició ascendeixen a 60 i 40, respectivament.

La comptabilització s'ha de fer sobre la base dels valors comptables del negoci adquirit (observi's que la diferència entre els valors comptables i el valor de les participacions es comptabilitza en reserves):

50,00	***Terrenys i Construccions***		
200,00	***Altres actius***		
40,00	***Despeses***		
270,00	***Reserves***		
		Passius	***100,00***
		Ingressos	***60,00***
		Participacions en empreses del grup	***400,00***

15.2. Documentació de les operacions vinculades

La LIS 27/2014, en el seu article 18, estableix la base de les regles de valoració de les operacions vinculades.

Principalment, la consideració de "vinculació" quan dues entitats en les quals els mateixos socis, partícips o els seus cònjuges, o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau, participin, directa o indirectament en, almenys, el 25 % del capital social o els fons propis. Recordem que amb la legislació anterior, aquest percentatge era del 5%. A més, es restringeix el perímetre de la vinculació en l'àmbit de la relació soci-societat, que queda fixat en el 25 % de participació (amb l'anterior era el 5 %).

Determinació del valor normal de mercat

Per a la determinació del valor de mercat s'aplicarà qualsevol dels següents mètodes (art. 18.4 LIS 27/2014):

a) **Mètode del preu lliure comparable**, pel qual es compara el preu del bé o servei en una operació entre persones o entitats vinculades amb el preu d'un bé o servei idèntic o de característiques similars en una operació entre persones o entitats independents en circumstàncies equiparables, efectuant, si calgués, les correccions necessàries per obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.

b) **Mètode del cost incrementat**, pel qual s'afegeix al valor d'adquisició o cost de producció del bé o servei el marge habitual en operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents o, en defecte d'això, el marge que persones o entitats independents apliquen a operacions equiparables, efectuant, si calgués, les correccions necessàries per obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.

c) **Mètode del preu de revenda**, pel qual se sostreu del preu de venda d'un bé o servei el marge que aplica el propi revenedor en operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents o, en defecte d'això, el marge que persones o entitats independents apliquen a operacions equiparables, efectuant, si calgués, les correccions necessàries per obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.

d) **Mètode de la distribució del resultat**, pel qual s'assigna a cada persona o entitat vinculada que realitzi de forma conjunta una o diverses operacions la part del resultat comú derivat d'aquesta operació o operacions, en funció d'un criteri que reflecteixi adequadament les condicions que haurien subscrit persones o entitats independents en circumstàncies similars.

e) **Mètode del marge net operacional**, pel qual s'atribueix a les operacions realitzades amb una persona o entitat vinculada el resultat net, calculat sobre costos, vendes o la magnitud que resulti més adequada en funció de les característiques de les operacions idèntiques o similars realitzades entre parts independents, efectuant, quan calgui, les correccions necessàries per obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de les operacions.

Si no fos possible aplicar els mètodes anteriors, es podran utilitzar **altres mètodes i tècniques de valoració generalment acceptats que respectin el principi de lliure competència**.

Documentació específica de la PIME

Les obligacions de documentació s'han simplificat per a aquelles entitats o grups d'entitats l'import net de la xifra de negoci de les quals sigui inferior a 45 milions d'euros respecte de determinades operacions. Aquest contingut simplificat resultarà d'aplicació a determinades operacions i en altres supòsits no serà exigible.

El Reglament de l'Impost de Societats requereix informació addicional país per país per als grans grups (art. 14 RIS). També es requereix la següent documentació:

1) Documentació del grup (art 15 RIS): estructura i organització; activitats; actius intangibles; activitat financera; situació financera i fiscal.

2) Documentació del contribuent (art. 16 RIS): informació del contribuent (estructura, organigrama, activitats, estratègia de negoci i competidors, etc.); informació de les operacions vinculades: descripció, quantificació, identificació, etc.

L'ajustament secundari

En aquelles operacions en les quals es determini que el valor convingut és diferent del valor de mercat, la diferència entre tots dos valors tindrà per a les persones o entitats vinculades el tractament fiscal que correspongui a la naturalesa de les rendes manifestades com a conseqüència de l'existència d'aquesta diferència. Els supòsits recollits són els següents:

a) Quan la **diferència fos a favor del soci o partícip**, la part de diferència que es correspongui amb el percentatge de participació en l'entitat es considerarà com **a retribució de fons propis per a l'entitat** i com a **participació en beneficis per al soci**. La part de la diferència que no es correspongui amb aquell percentatge, tindrà per a l'entitat la consideració de retribució de fons propis i per al soci o partícip d'utilitat percebuda d'una entitat per la condició de soci, accionista, associat o partícip d'acord amb el previst en l'article 25.1.d) de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis de l'Impost de societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni.

b) Quan la **diferència fos a favor de l'entitat**, la part de la diferència que es correspongui amb el percentatge de participació en aquesta diferència tindrà la consideració **d'aportació del soci o partícip als fons propis de l'entitat, i augmentarà el valor d'adquisició de la participació del soci o partícip**. La part de la diferència que no es correspongui amb el percentatge de participació en l'entitat, tindrà la consideració de renda per a l'entitat, i de liberalitat per al soci o partícip. Quan es tracti de contribuents de l'Impost sobre la Renda de no Residents sense establiment permanent, la renda es considerarà com a guany patrimonial d'acord amb el previst en l'article 13.1.i).4t. del text refós de la Llei de l'Impost sobre la Renda de no Residents, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març.

Des del punt de vista fiscal i la seva incidència en la comptabilització de l'impost de societats, hi ha determinades situacions específiques que es tractan en l'apartat fiscal d'aquest manual:

- Despeses financeres derivades de deutes amb empreses del grup (apartat 2.2.2).

- Rendes negatives generades en la transmissió d'elements immobilitzat material, inversions immobiliàries, immobilitzat intangible, operacions entre empreses del grup i altres (apartat 2.3.4).

16. Canvis en criteris comptables, errors i estimacions comptables

16.1. Canvis de criteri comptable i errors

Quan es produeixi un **canvi de criteri comptable,** que només procedirà d'acord amb l'establert en el principi d'uniformitat, s'aplicarà de forma retroactiva i el seu efecte es calcularà des de l'exercici més antic pel qual es disposi d'informació. Important recordar que des de l'any 2015 es regula en la LIS que un canvi de criteri comptable que impliqui reconèixer més ingressos o despeses, el seu abonament o càrrec a reserves s'integrarà a la Base Imposable, sota unes determinades particularitats (art. 11.3.2n. LIS).

L'efecte acumulat de les variacions dels actius i passius, el qual s'imputarà directament en el patrimoni net, en concret, en una partida de reserves (generalment el compte *113.Reserves voluntàries*) tret que afectés una despesa o un ingrés que es va imputar en els exercicis previs directament en una altra partida del patrimoni net. Així mateix es modificaran les xifres afectades en la informació comparativa dels exercicis als quals l'afecti el canvi de criteri comptable.

Exemple:

Suposem que l'empresa canvia de criteri en l'estimació del deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials, passant d'un mètode d'estimació global de fallits (fins a 20X0), a un sistema individualitzat per clients (a partir de 20X1).

A 31.12.X1, el deteriorament de valor dels crèdits comercials era de 5.000 u.m., però si s'hagués valorat conforme al sistema individualitzat, aconseguiria la xifra de 7.500 u.m., és a dir, hauria augmentat en 2.500 u.m.

Per tant, en 20X1 realitzarem aquest assentament derivat del canvi de criteri en el càlcul del deteriorament:

2.500,00	***(113) Reserves voluntàries***		
	a (490) Deteriorament de valor crèd. operac. comercials		***2.500,00***

En l'esmena d'**errors** relatius a exercicis anteriors seran aplicables les mateixes regles que per als canvis de criteris comptables, és a dir, s'imputaran directament contra patrimoni net (reserves voluntàries).

16.2. Canvis en estimacions comptables

Es definiran com a tals aquells ajustaments en el valor comptable d'actius o passius, o en l'import del consum futur d'un actiu, que siguin conseqüència de l'obtenció d'informació addicional, d'una major experiència o del coneixement de nous fets.

A diferència dels canvis de criteri comptable i canvis per errors, els canvis d'estimacions comptables s'aplicaran de forma prospectiva i el seu efecte s'imputarà, segons la naturalesa de l'operació que es tracti, com a ingrés o despesa en el compte de pèrdues i guanys de l'exercici o, quan escaigui, directament al patrimoni net. L'eventual efecte sobre exercicis futurs s'anirà imputant a mesura que transcorrin.

Exemple:

La Societat RCRCR posseeix maquinària el preu d'adquisició de la qual és de 50.000 euros. La data d'adquisició és 01.01.14 i el tipus d'amortització ascendeix al 10%.

Després d'una revisió, per part dels perits experts en la matèria, conclosa en 01.01.17, s'ha produït un canvi d'estimació de l'amortització comptable, ja que a partir d'aquesta data la maquinària té una vida útil de 20 anys.

Per tant, la dotació anual de 2014 a 2016 és de:

*50.000 * 10% = 5.000 euros*

La dotació anual a partir de 2017 és:

*Valor comptable * Nou tipus d'amortització =*

[50.000 – (5.000 * 3 anys)] * 5% = 35.000 * 5% = 1.750 euros

16.3. Informació a reflectir en la memòria

Sempre que es produeixin canvis de criteri comptable o esmena d'errors relatius a exercicis anteriors s'haurà d'incorporar la corresponent informació en la memòria dels comptes anuals.

Així mateix, s'informarà en la memòria dels canvis en estimacions comptables que hagin produït efectes significatius en l'exercici actual, o que els produiran en exercicis posteriors.

CAPÍTOL III: NORMES COMPTABLES ESPECÍFIQUES SOBRE IMPOSTOS

1. Impost sobre beneficis

1.1. Definició

El PGC PIMES defineix els impostos sobre el benefici com aquells impostos directes, que es liquiden a partir d'un resultat empresarial calculat d'acord amb les normes fiscals. En el cas que aquest càlcul no es realitzi en funció de les transaccions econòmiques reals, sinó mitjançant la utilització de signes, índexs i mòduls objectius, no s'aplicarà la part d'aquesta norma que correspongui a l'impost diferit, sense perjudici que quan aquests procediments s'apliquin només parcialment en el càlcul de l'impost o en la determinació de les rendes, puguin sorgir actius o passius per impost diferit.

L'any 2016, amb efectes des de l'1 de gener de 2015, va entrar en vigor la Resolució de 9 de febrer de 2016, de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual es desenvolupen les normes de registre, valoració i elaboració dels comptes anuals per a la **comptabilització de l'Impost sobre Beneficis** (publicada en el BOE el 16 de febrer de 2016), que aporta algunes novetats interessants. Entre les PIMES, sembla d'especial interès l'article 18 d'aquesta Resolució, que indica com s'han de comptabilitzar, si n'hi ha, les provisions i contingències de tipus fiscal.

1.2. Actius i passius per impost corrent

L'impost corrent és la quantitat que satisfà l'empresa com a conseqüència de les liquidacions fiscals de l'impost o impostos sobre el benefici relatives a un exercici. La despesa per impost corrent es registra en el compte 6300.

Les deduccions i altres avantatges fiscals en la quota de l'impost (per exemple bonificacions en quota), excloses les retencions i pagaments a compte, així com les pèrdues fiscals compensables d'exercicis anteriors i aplicades efectivament en aquest, donaran lloc a un menor import de l'impost corrent.

L'impost corrent corresponent a l'exercici present i als anteriors, es reconeixerà com un passiu en la mesura en què estigui pendent de pagament. En cas contrari, si la quantitat ja pagada, corresponent a l'exercici present i als anteriors, excedís de l'impost corrent per aquests exercicis, l'excés es reconeixerà com un actiu.

En el cas de reconeixement d'un passiu:

(6300) Impost corrent	
	a (473) H.P., retencions i pagaments a compte
	a (4752) H.P., creditora per impost societats

En cas de reconèixer un actiu:

(6300) Impost corrent	
(4709) H.P., deutora per devolució d'impostos	
	a (473) H.P., retencions i pagaments a compte

1.3. Actius i passius per impost diferit

Diferències temporànies

Les diferències temporànies són aquelles derivades de la diferent valoració, comptable i fiscal (base fiscal), atribuïda als actius, passius i determinats instruments de patrimoni propi de l'empresa, en la mesura en què tinguin incidència en la càrrega fiscal futura. Fins i tot pot existir algun element que tingui base fiscal encara que manqui de valor comptable i, per tant, no figuri reconegut en el balanç.

Aquestes diferències es produeixen:

a) Normalment per l'existència de diferències temporals entre la base imposable i el resultat comptable abans d'impostos, l'origen dels quals es troba en els diferents criteris temporals d'imputació emprats per determinar ambdues magnituds i que, per tant, reverteixen en períodes subsegüents.

b) En altres casos, com els derivats dels ingressos i despeses registrades directament en el patrimoni net que no es computen a la base imposable, com succeeix amb les subvencions, donacions i llegats rebuts de tercers no socis, sempre que difereixin dels atribuïts a efectes fiscals (vegeu exemple exposat a l'àrea de subvencions, donacions i llegats).

Les diferències temporànies es classifiquen en:

a) Diferències temporànies imposables: donaran lloc a quantitats a pagar superiors o quantitats a retornar per impostos menors, en exercicis futurs, normalment a mesura que es recuperin els actius o es liquidin els passius dels quals es deriven.

b) Diferències temporànies deduïbles: propiciaran quantitats a pagar menors o quantitats a retornar per impostos més grans, en exercicis futurs, normalment a mesura que es recuperin els actius o es liquidin els passius dels quals es deriven.

Exemple:

Diferències temporànies deduïbles procedents d'actius amortitzables.- L'empresa va adquirir l'1 de gener de 20X0 un vehicle amb un preu d'adquisició de 15.000 euros, la vida útil de la qual s'estima en 4 anys, però l'amortització, des del punt de vista fiscal, és de 5 anys. A més, comptem amb les següents dades addicionals:

- *Resultat comptable abans d'impostos: 60.000 euros.*
- *Tipus de gravamen aplicable: 25%*
- *Pagaments fraccionats efectuats durant 2010: 1.000 euros*

Quadre d'amortització comptable:

Exercici	***Valor comptable inicial***	***Amortització comptable***	***Valor comptable final***
20X0	*15.000*	*3.750*	*11.250*
20X1	*11.250*	*3.750*	*7.500*
20X2	*7.500*	*3.750*	*3.750*
20X3	*3.750*	*3.750*	*0*
20X4	*0*	*0*	*0*

Quadre d'amortització fiscal:

Exercici	Valor fiscal inicial	Amortització fiscal	Valor fiscal final
20X0	15.000	3.000	12.000
20X1	12.000	3.000	9.000
20X2	9.000	3.000	6.000
20X3	6.000	3.000	3.000
20X4	3.000	3.000	0

Diferències temporànies deduïbles de cada exercici econòmic (20X0 a 20X4) i acumulades:

Exercici	Valor fiscal final	Valor comptable final	Diferències temporànies anuals	Diferències temporànies acumulades
20X0	12.000	11.250	750	750
20X1	9.000	7.500	750	1.500
20X2	6.000	3.750	750	2.250
20X3	3.000	0	750	3.000
20X4	0	0	-3.000	0

El càlcul de l'impost corrent i l'impost a pagar o retornar corresponent a l'exercici 20X0 és el següent:

RCAI	60.000,00
Dif. temporània positiva amortització vehicle	750,00
Base imposable	**60.750,00**
Tipus de gravamen	25%
Quota íntegra	**15.187,50**
Quota líquida	**15.187,50**
Retencions i pagaments a compte	1.000,00
Impost a pagar	**14.187,50**

Comptabilització de la despesa per impost corrent i del passiu per aquest concepte:

15.187,50	**(6300) Impost corrent**		
	a (473) H.P., retencions pagaments a compte	**1.000,00**	
	a (4752) H.P., creditora per impost s/ societats		**14.187,50**

A continuació calcularem l'ingrés per impost diferit:

*Diferència temporània deduïble 20X0 * tipus de gravamen =*

750 * 25% = 187,50 euros

187,50	***(4740) Actius p. dif. temporànies deduïbles***	
	a (6301) Impost diferit	***187,50***

Passius per impost diferit

En general, es reconeixerà un passiu per impost diferit per totes les diferències temporànies imposables (compte 479 Passiu per diferències temporànies imposables):

Passiu per impost diferit	=	Diferència temporània imposable	*	Tipus de gravamen esperat en el moment de la reversió

També es reconeixeran passius per diferències temporànies imposables en els següents casos:

- El reconeixement inicial d'un actiu o passiu en una transacció que no és una combinació de negocis i a més no va afectar ni al resultat comptable ni a la base imposable de l'impost.
- Inversions en empreses dependents, associades i negocis conjunts, si la inversora pot controlar el moment de la reversió de la diferència i a més és probable que tal diferència no reverteixi en un futur previsible.

Actius per impost diferit

D'acord amb el principi de prudència només es reconeixeran actius per impost diferit en la mesura en què resulti probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs que permetin l'aplicació d'aquests actius.

Sempre que es compleixi la condició anterior, es reconeixerà un actiu per impost diferit en els supòsits següents:

a) Per les diferències temporànies deduïbles (*compte 4740 Actius per diferències temporànies deduïbles*).

Actiu per impost diferit	=	Diferència temporània deduïble	*	Tipus de gravamen esperat en el moment de la reversió

b) Pel dret a compensar en exercicis posteriors les pèrdues fiscals (compte *4745. Crèdit per pèrdues a compensar de l'exercici*):

Actiu per impost diferit	=	Bases imposables negatives a compensar en exercicis posteriors	*	Tipus de gravamen esperat en el moment de la reversió

Per les deduccions i altres avantatges fiscals no utilitzades, que quedin pendents d'aplicar fiscalment (*compte 4742. Drets per deduccions i bonificacions pendents d'aplicar*).

Al tancament de cada exercici, l'empresa reconsiderarà els actius per impost diferit reconeguts i aquells que no hagi reconegut anteriorment. En aquest moment, l'empresa donarà de baixa un actiu reconegut anteriorment si ja no resulta probable recuperar-lo, o registrarà qualsevol actiu d'aquesta naturalesa no reconegut anteriorment, sempre que resulti probable que l'empresa disposi de guanys fiscals futurs en quantia suficient que permetin aplicar-lo.

Valoració dels actius i passius per impost corrent i diferit

Els actius i passius per impost corrent es valoraran per les quantitats que s'espera pagar o recuperar de les autoritats fiscals, d'acord amb la normativa vigent o aprovada i

pendent de publicació en la data de tancament de l'exercici. Això suposa que els actius i passius per impost diferit es valoraran segons els tipus de gravamen esperats al moment de revertir-los.

Exemple:

Modificació en el tipus de gravamen.- Suposem que al tancament de l'exercici, la Societat tenia comptabilitzats actius per diferències temporànies deduïbles per import de 5.000 euros sobre la base d'un tipus de gravamen del 30%. No obstant això, es té coneixement que el proper exercici econòmic canviarà el tipus de gravamen general, i disminuirà al 25%.

Ja que es produeix una disminució del tipus de gravamen esperat, a la vegada disminueix l'actiu per impost diferit en un import de:

*5.000 * (30% - 25%) = 250,00 euros*

250,00	***(633) Ajustaments negatius en la impos. sobre beneficis***	
	a (4740) Actius per dif. temporànies deduïbles	***250,00***

Si en comptes d'haver disminuït hagués augmentat el tipus de gravamen, per exemple al 32%, hauria d'augmentar l'actiu per impost diferit:

*5.000 * (32% - 30%) = 100 euros*

100,00	***(4740) Actius per dif. temporànies deduïbles***	
	a (638) Ajustaments positius en la impos. beneficis	***100,00***

En aquest cas, la modificació de la legislació tributària –especialment la modificació dels tipus de gravamen– i l'evolució de la situació econòmica de l'empresa donarà lloc a la corresponent variació en l'import dels passius i actius per impost diferit.

Els actius i passius per impost diferit no han de ser descomptats, és a dir, no se'ls aplica el factor d'actualització, tal com passa en les provisions o en la determinació del cost amortitzat.

Despesa (ingrés) per impost sobre beneficis

La despesa (ingrés) per impost sobre beneficis de l'exercici comprendrà la part relativa a la despesa (ingrés) per l'impost corrent i la part corresponent a la despesa (ingrés) per l'impost diferit.

Despeses (ingrés) per impost sobre beneficis	=	Despesa (ingrés) per impost corrent 6300	*	Despesa (ingrés) per impost diferit 6301

La despesa o l'ingrés per impost corrent es correspondrà amb la cancel·lació de les retencions i pagaments a compte així com amb el reconeixement dels passius i actius per impost corrent.

La despesa o l'ingrés per impost diferit es correspondrà amb el reconeixement i la cancel·lació dels passius i actius per impost diferit, així com, si escau, pel reconeixement i imputació al compte de pèrdues i guanys de l'ingrés directament imputat al patrimoni net que pugui resultar de la comptabilització d'aquelles deduccions i altres avantatges fiscals que tinguin la naturalesa econòmica de subvenció.

1.4. El cas dels empresaris individuals

No haurà de lluir cap import en la rúbrica corresponent a l'impost sobre beneficis, de manera que al final de l'exercici les retencions suportades i els pagaments fraccionats de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques hauran de ser objecte del corresponent traspàs al compte del titular de l'empresa.

2. Aspecte fiscals de l'impost sobre societats i el seu tractament comptable en el tancament de l'any 2025

2.1. Introducció

Aquest apartat del manual té com objectiu definir aquells aspectes que poden ser de més rellevància en la liquidació comptable-fiscal de l'any 2025. Per aquest motiu es plantejaran les diferències entre les dues normatives i que s'hauran de tenir en compte en la liquidació de l'impost de societats. Aquestes diferències es basen en:

- Diferències permanents: estan vinculades a la diferent concepció d'una despesa o un ingrés entre la normativa comptable (PGC i les resolucions de l'ICAC) i la normativa fiscal (Llei de l'impost sobre societats -LIS-) o
- Diferències temporals: es basen en els diferents moments d'imputació o reconeixement d'una despesa o d'un ingrés des de l'òptica comptable en relació a la visió fiscal. Per tant, la seva afectació té com a mínim dos períodes, l'any d'origen i l'any de reversió.

Un dels temes que s'han d'abordar de forma prèvia des de l'àmbit fiscal és el tema de la imputació temporal i la inscripció comptable dels ingressos i les despeses. En aquest sentit l'article 11 de la LIS estableix:

> 1. Els ingressos i les despeses s'imputaran en el període impositiu en què es meritin, atenent al corrent real de béns i serveis que representen, amb independència del moment en què es produeixi el corrent monetari o financer, respectant la deguda correlació entre uns i altres.
>
> 2. L'eficàcia fiscal dels criteris d'imputació temporal d'ingressos i despeses, diferents dels previstos a l'apartat anterior, utilitzats excepcionalment pel subjecte passiu per aconseguir la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats, d'acord amb el previst en els articles 34.4 y 38.i) del Codi de Comerç, estarà supeditada a la aprovació per l'Administració tributària, en la forma que reglamentàriament es determini.
>
> 3. No seran fiscalment deduïbles les despeses que no s'hagin imputat comptablement en el compte de pèrdues i guanys o en un compte de reserves si així ho estableix una norma legal o reglamentària, a excepció del previst respecte dels elements patrimonials que puguin amortitzar-se lliurement.

Les diferències més rellevants es poden resumir en les següents:

- Correccions de valor (article 12 LIS): Amortitzacions de l'immobilitzat material i intangible
- Arrendament financer (article 106)
- Pèrdues per deteriorament de crèdits per insolvències de clients (article 13, apartat 1)
- Pèrdues per deteriorament de:
    - Immobilitzat material
    - Inversions immobiliàries
    - Immobilitzat intangible (inclòs el fons de comerç)
    - Valors representatius de la participació en el capital
    - Valors representatius de deutes
- Provisions
- Operacions de cobrament a terminis (article 11, apartat 4)
- Rendes negatives generades en la transmissió d'elements immobilitzat material, inversions immobiliàries, immobilitzat intangible, operacions entre empreses del grup, etc. (article 11, apartat 9)
- Rendes negatives generades en la transmissió de valors representatius de deute i de participacions en el capital (article 11, apartats 9-10)
- Despeses no deduïbles (donatius, liberalitats, etc.)
- Despeses financeres derivades de deutes amb empreses del grup (article 15, lletra h)
- Limitació despeses financeres (article 16)
- Exempció sobre dividends i rendes derivades de la transmissió de valor representatius de fons propis d'entitats residents i no residents en el territori espanyol (article 21)
- Reserva de capitalització (article 25)
- Reserva d'anivellament

Aquestes diferències es poden subdividir en dues categories a efectes de la seva implicació en la comptabilització de l'impost sobre societats:

Diferències de caràcter permanent:

- Despeses no deduïbles: donatius, liberalitats…
- Exempció sobre dividends i rendes derivades de la transmissió de valor representatius de fons propis d'entitats residents i no residents en el territori espanyol (article 21)
- Reserva de capitalització (article 25)

Diferències de caràcter temporal:

- Correccions de valor: amortitzacions (immobilitzat material i intangibles): article 12 LIS
- Arrendament financer (article 106)

- Pèrdues per deteriorament de crèdits per insolvències de clients (article 13, apartat 1)
- Pèrdues per deteriorament de:
  - Immobilitzat material
  - Inversions immobiliàries
  - Immobilitzat intangible (inclòs el fons de comerç)
  - Valors representatius de la participació en el capital
  - Valors representatius de deute
- Provisions
- Operacions de cobrament a termini (article 11, apartat 4)
- Rendes negatives generades a la transmissió d'elements immobilitzat material, inversions immobiliàries, immobilitzat intangible, operacions entre empreses del grup, etc. (article 11, apartat 9)
- Rendes negatives generades a la transmissió de valors representatius de deute i de participacions en el capital (article 11, apartats 9-10)
- Despeses financeres derivades de deutes amb empreses del grup (article 15, lletra h)
- Limitació despeses financeres (article 16)
- Reserva d'anivellament

Finalment el manual incorpora dos aspectes molt importants en la liquidació de l'impost. Aquests són el tipus impositiu, que incorpora el tema del tipus mínim per a certes societats (en base a la xifra de negocis) i per últim la definició de quota líquida, que no pot ser negativa.

2.2. Les diferències de caràcter permanent entre la normativa comptable i la normativa fiscal

2.2.1. Despeses no deduïbles: donatius, liberalitats, multes, etc. (article 15)

D'acord amb l'article 15 de la LIS no tenen la consideració de despeses deduïbles fiscalment:

a) Les que representin una retribució dels fons propis.

b) Les derivades de la comptabilització de l'impost sobre societats. No tenen la consideració d'ingressos els procedents d'aquesta comptabilització.

c) Les multes i sancions penals i administratives, els recàrrecs del període executiu i el recàrrec per declaració extemporània sense requeriment previ.

d) Les pèrdues del joc.

e) Els donatius i les liberalitats.

No s'entenen compreses en aquesta lletra e) les despeses per atencions a clients o proveïdors ni les que, d'acord amb els usos i costums, s'efectuïn respecte al personal de l'empresa; les efectuades per promocionar, directament o indirectament, la venda de béns i la prestació de serveis, o les que estiguin correlacionades amb els ingressos.

No obstant això, les despeses per atencions a clients o proveïdors són deduïbles amb el límit de l'1 per cent de l'import net de la xifra de negocis del període impositiu.

Tampoc s'entenen compreses en aquesta lletra e) les retribucions als administradors per l'exercici de funcions d'alta direcció o altres funcions derivades d'un contracte de caràcter laboral amb l'entitat.

f) Les despeses d'actuacions contràries a l'ordenament jurídic.

g) Les despeses de serveis corresponents a operacions dutes a terme, directament o indirectament, amb persones o entitats residents en països o territoris qualificats de paradisos fiscals, o que es paguin a través de persones o entitats residents en aquests, excepte en cas que el contribuent demostri que la despesa meritada respon a una operació o transacció efectivament realitzada.

Per tant, la comptabilització d'aquestes despeses en qualsevol dels comptes del grup 6 del compte de pèrdues i guanys donarà lloc a una diferència permanent positiva ja que a efectes fiscals no n'és admesa la deduïbilitat.

Això donarà lloc a efectes comptables i fiscals:

- Un augment de la despesa per impost de societats (6300) pel 25% de la diferència i, per tant, una disminució del resultat de l'exercici (compte 129).
- Un augment de la quota a pagar (4752) pel 25% de la diferència.

Aquest ajustament no té conseqüències en anys posteriors. En tractar-se d'una diferència permanent només té afectació l'any en què es genera.

Exemple:

La societat ha rebut durant l'exercici 2023, una sanció administrativa per import de 40.000 euros derivada de la contaminació del riu on aboca els residus. L'import de la sanció ha estat comptabilitzada en el compte (678) Despeses excepcionals.

Solució:

- Es tracta d'una diferència permanent ja que no hi ha coincidència en el concepte de despesa entre la normativa comptable i la fiscal i, a més, aquesta diferència no té impacte en exercicis posteriors.

- S'ha de realitzar un AJUSTAMENT POSITIU de 40.000 euros a la liquidació de l'impost de societats.
- Impacte de l'ajustament:
    - Augment de la despesa per impost corrent: 40.000 x 25% = 10.000 euros
    - Augment de la quota a pagar: 40.000 x 25% = 10.000 euros

2.2.2. Despesa financera derivada de deutes amb empreses del grup (article 15, lletra h)

Les despeses financeres meritades en el període impositiu, derivades de deutes amb entitats del grup segons els criteris que estableix l'article 42 del Codi de comerç, independentment de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats, destinats a l'adquisició, a altres entitats del grup, de participacions en el capital o fons propis de qualsevol tipus d'entitats, o a la realització d'aportacions al capital o fons propis d'altres entitats del grup, llevat que el contribuent acrediti que existeixen motius econòmics vàlids per dur a terme les operacions esmentades.

Per tant, la comptabilització d'aquestes despeses en qualsevol dels comptes del grup 6 i que figuren en el compte de pèrdues i guanys donarà lloc a una diferència permanent positiva ja que a efectes fiscals no n'és admesa la deduïbilitat.

Això donarà lloc a efectes comptables i fiscals:

- Un augment de la despesa per impost de societats (6300) pel 25% de la diferència i, per tant, una disminució del resultat de l'exercici (compte 129).
- Un augment de la quota a pagar (4752) pel 25% de la diferència.

Aquest ajustament no té conseqüències en anys posteriors. En tractar-se d'una diferència permanent només té afectació l'any en què es genera.

2.2.3. Exempció sobre dividends i rendes derivades de la transmissió de valors representatius de fons propis d'entitats residents i no residents en el territori espanyol (article 21)

2.2.3.1. Estaran exempts els dividends o participacions en beneficis, quan es compleixin els requisits següents:

a) Que el percentatge de participació, directa o indirecta, en el capital o en els fons propis de l'entitat sigui, al menys, del 5%.

   La participació corresponent s'ha de posseir de manera ininterrompuda durant l'any anterior al dia en què sigui exigible el benefici que es distribueix o, si no és

així, s'ha de mantenir posteriorment durant el temps necessari per completar el termini esmentat. Per calcular el termini, també s'ha de tenir en compte el període en què la participació hagi estat posseïda ininterrompudament per altres entitats que reuneixin les circumstàncies a què es refereix l'article 42 del Codi de comerç per formar part del mateix grup de societats, independentment de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.

b) Addicionalment, en el cas de participacions en el capital o en els fons propis d'entitats no residents en territori espanyol, que l'entitat participada hagi estat subjecta i no exempta per un impost estranger de naturalesa idèntica o anàloga a aquest impost a un tipus nominal d'almenys el 10 per cent en l'exercici en què s'hagin obtingut els beneficis que es reparteixen o en els quals es participa, independentment de l'aplicació d'algun tipus d'exempció, bonificació, reducció o deducció sobre aquells.

2.2.3.2. Estarà exempta la renda positiva obtinguda en la transmissió de la participació en una entitat, quan es compleixin els requisits establerts per l'exempció de dividends.

Finalment, cal tenir en compte que des de l'any 2021 (d'acord amb l'apartat 10 de l'article 21) els imports del dividends o participacions en beneficis i l'import de les rendes positives obtingudes a la transmissió de la participació en una entitat a la qual resulti l'exempció prevista a l'article 21 es reduirà, a efectes de l'aplicació de la citada exempció, en un 5% en concepte de despeses de gestió referides a les citades participacions.

Així mateix cal recordar que des de l'any 2021 ja no s'aplica l'exempció ni la deducció quan el valor de l'adquisició sigui superior a 20 milions d'euros.

En conseqüència, els ingressos comptabilitzats en comptes del grup 7, tant pel que fa referència als dividends o participacions en el capital rebuts com per les rendes positives obtingues en la transmissió de la participació en una entitat, donarà lloc a una diferència permanent negativa del 95% de l'import dels citats dividends o beneficis per la venda de participacions.

Això donarà lloc a efectes comptables i fiscals:

- Una disminució de la despesa per impost de societats (6300) pel 25% de la diferència del 95% de l'import dels dividends o beneficis per la venda de les participacions i, per tant, un augment del resultat de l'exercici (compte 129).

- Una reducció de la quota a pagar (4752) pel 25% de la diferència del 95% de l'import dels dividends o beneficis per la venda de les participacions.

Aquest ajustament no té conseqüències en anys posteriors. En tractar-se d'una diferència permanent només té afectació l'any en què es genera.

Exemple:

Una empresa XX SA disposa des del dia 23 de juny de 2018 el 25% de les accions d'una societat amb seu a Itàlia (amb aquest país existeix un conveni subscrit per l'estat espanyol pel tema de la doble imposició internacional).

La societat italiana reparteix un dividend l'any 2023 per import de 100.000 euros corresponent al resultat de l'any 2022. D'aquest import, la societat XX rep el 25% (d'acord amb el seu percentatge de participació).

La societat XX aplica, si procedeix, l'exempció per doble imposició.

Solució:

La societat XX rep un dividend de 25.000 euros (25% de 100.000 euros). L'import dels dividends meritats estan comptabilitzats en un compte del grup 7 d'ingressos financers al compte de pèrdues i guanys.

Es tracta, d'acord amb l'article 21 de la LIS, d'un ingrés que no és imputable en el 95% del seu import: Per tant,

- Es tracta d'una diferència permanent ja que no hi ha coincidència en el concepte d'ingrés i a més no té conseqüències en exercicis posteriors.
- S'ha de realitzar un AJUSTAMENT NEGATIU a la liquidació de l'impost de societats pel 95% de l'import dels ingressos per aquests dividends: 95% de 25.000 euros = 23.750 euros
- Impacte de l'ajustament:
    - Disminució de la despesa per impost corrent (6300): 23.750 euros x 25% = 5.937,50 euros
    - Disminució de la quota a pagar: 23.750 euros x 25% = 5.937,50 euros

2.2.4. Reserva de capitalització (article 25)-Modificació segons Llei 7/2024 de 21 de desembre

L'article 25 de la LIS estableix un incentiu fiscal consistent en reduir la base imposable en base a un augment de fons propis per augment de les reserves disponibles. A partir dels exercicis amb inici 1-1-25 la llei 7/2024 ha canviat diverses aspectes de la redacció original amb l'objectiu de potenciar la capitalització de les empreses i el seu sanejament a través de l'increment de fons propis. En aquest sentit la nova redacció d'aquest article estableix que els contribuents que tributin al tipus de gravamen que preveuen els apartats 1 o 6 de l'article 29 de la Llei de l'impost de societats tenen dret a

una reducció en la base imposable del 20 per cent de l'import de l'increment dels seus fons propis (fins a 31-12-23 era del 10% i al llarg del 2024 va ser del 15%), sempre que es compleixin els requisits següents:

a) Que l'import de l'increment dels fons propis de l'entitat es mantingui durant un termini de tres anys des del tancament del període impositiu al qual correspongui aquesta reducció, excepte per l'existència de pèrdues comptables en l'entitat. Amb la redacció original el termini de manteniment era de 5 anys.

b) Que es doti una reserva per l'import de la reducció, que ha de figurar en el balanç amb separació absoluta i títol apropiat i que ha d'estar indisponible durant el termini que preveu la lletra anterior.

A aquests efectes, no s'entén que s'ha disposat de la reserva en els casos següents:

a) Quan el soci o accionista exerceixi el seu dret a separar-se de l'entitat.

b) Quan la reserva s'elimini, totalment o parcialment, com a conseqüència d'operacions a les quals sigui aplicable el règim fiscal especial que estableix el capítol VII del títol VII de la Llei de l'impost.

c) Quan l'entitat hagi d'aplicar la reserva en virtut d'una obligació de caràcter legal.

S'afegeix una novetat vinculada a la creació d'ocupació. Sens perjudici dels anteriors, el contribuent tindrà dret a una reducció més alta en els següents casos:

- Un 23% si la plantilla mitjana total en el període impositiu s'incrementa respecte de la plantilla mitjana del període impositiu anterior entre el 2% i el 5%.
- Un 26,5% si la plantilla mitjana total en el període impositiu s'incrementa respecte de la plantilla mitjana del període impositiu anterior entre el 5% i el 10%.
- Un 30% si la plantilla mitjana total en el període impositiu s'incrementa respecte de la plantilla mitjana del període impositiu anterior en més del 10%.

A més s'estableix un nou límit del 20% de la base imposable del període impositiu prèvia a aquesta reducció, a la integració que es refereix l'apartat 12 de l'article 11 d'aquesta Llei i a la compensació de bases imposables negatives (fins al 2024 el límit estava en el 10%).

Addicionalment el límit s'estableix en un 25% si la societat tenen un import net de xifra de negocis interior a 1 milió d'euros durant els 12 mesos anteriors a la data en què s'iniciï el període impositiu al qual correspongui aquesta reducció.

No obstant això, en cas que la base imposable sigui insuficient per aplicar la reducció, les quantitats pendents poden ser objecte d'aplicació en els períodes impositius que finalitzin en els dos anys immediats i successius al tancament del període impositiu en què s'hagi generat el dret a la reducció, conjuntament amb la reducció que pugui correspondre, si s'escau, per aplicació del que disposa aquest article en el període impositiu corresponent, i amb el límit que preveu el paràgraf anterior.

L'increment de fons propis està determinat per la diferència positiva entre els fons propis existents en el moment del tancament de l'exercici sense incloure els resultats d'aquest, i els fons propis existents a l'inici d'aquest, sense incloure els resultats de l'exercici anterior.

No obstant això, als efectes de determinar aquest increment, no es tindran en compte com a fons propis a l'inici i al final del període impositiu:

a) Les aportacions dels socis.

b) Les ampliacions de capital o fons propis per compensació de crèdits.

c) Les ampliacions de fons propis per operacions amb accions pròpies o de reestructuració.

d) Les reserves de caràcter legal o estatutari.

e) Les reserves indisponibles que es dotin per aplicació del que disposen l'article 105 d'aquesta Llei i l'article 27 de la Llei 19/1994, de 6 de juliol, de modificació del règim econòmic i fiscal de Canàries.

f) Els fons propis que corresponguin a una emissió d'instruments financers compostos.

g) Els fons propis que es corresponguin amb variacions en actius per impost diferit derivades d'una disminució o un augment del tipus de gravamen d'aquest impost.

Aquestes partides tampoc s'han de tenir en compte per determinar el manteniment de l'increment de fons propis en cada període impositiu en què sigui exigible.

L'import de l'ajustament donarà lloc a una diferència permanent negativa. Cal tenir en compte que aquesta reducció de la base no pot superar per 2025 l'import del 20% de la base imposable prèvia en aquesta reducció.

Aquest ajustament negatiu donarà lloc a efectes comptables i fiscals:

- Una disminució de la despesa per impost de societats (6300) pel 25% de la diferència i, per tant, un augment del resultat de l'exercici (compte 129).
- Una reducció de la quota a pagar (4752) pel 25% de la diferència.

Tal com s'ha indicat anteriorment la Llei 7/2024 ha introduït una modificació que afectarà als exercicis que comencin a 01 de gener de 2025, per la qual la reserva de capitalització es podrà dotar en un 20% de l'increment de recursos propis amb un límit del 20% de la base imposable. El límit serà del 25% de la base per les empreses que tinguin una xifra de negocis inferior a 1 milió d'euros en el exercici anterior.

Exemple:

Una empresa ofereix la següent informació de l'any 2024 i 2025 i decideix aplicar l'article 25 de la LIS sobre la Reserva de Capitalització. L'empresa tot el resultat del 2024 es destina a reserves voluntàries (la reserva legal ja està completada). I aquest augment de reserves es mantindrà els propers 3 anys.

Dades a tenir en compte:

- Resultat net de l'any 2024: 2.000 euros.
- Destí del resultat de l'any 2024: a reserves voluntàries en la seva totalitat.
- Resultat de l'exercici 2025 abans d'impostos: 3.000 euros.
- Altra informació de l'any 2025: no hi ha cap diferència entre les normes comptables i fiscals excepte la que es deriva de la reserva de capitalització.
- Durant l'any 2025 l'empresa no ha fet cap operació de capital ni amb els fons propis (increments, reduccions de capital, etc).
- Tipus impositiu: 25%.
- L'empresa no ha augmentat la plantilla entre 2024 i 2025.

Cal determinar l'ajustament fiscal a realitzar i els registres comptables derivats.

Solució:

L'empresa destina tot el resultat de l'exercici 2024 a reserves voluntàries. Per tant, hi ha un augment de fons propis de 2.000 euros. El fet d'acollir-se a l'article 25 de la LIS suposa:

- Una diferència permanent negativa.
- La diferència permanent negativa es calcula:

- Sobre la base del 20% del resultat que s'ha destinat a reserves voluntàries i que ha suposat un augment dels fons propis.
- Amb el límit del 20% de base imposable prèvia.

- Aquesta diferència generarà:
  - Disminució de la despesa per impost corrent (imports segons el següent quadre)
  - Disminució de la quota a pagar (import segons el següent quadre)

LIQUIDACIÓ IMPOST ANY 2025

	2025	Observacions
BASE IMPOSABLE PRÈVIA	3.000	
Ajustament per Reserva de capitalització (20% de l'import de l'any 2024 destinat a reserves voluntàries: 2.000 x 20% = 400)	-400	Límit del 20% de l'import de la base imposable (que seria de 3.000 x 20% = 600). Es compleix el límit.
BASE IMPOSABLE DESPRÉS AJUSTAMENT RESERVA DE CAPITALITZACIÓ	**2.600**	
⇨ 25% Quota íntegra	650	
Deduccions	0	
QUOTA LÍQUIDA (impost corrent)	650	

Registre comptable:

Per la despesa per impost corrent:

650,00	***Impost societats corrent (6300)***	***a***	***HP creditora per IS (4752)***	***650,00***

RESULTAT NET DE L'ANY 2025: 3.000 – 650 = 2.350 euros

Tingui's en compte que en el cas de no haver aplicat la reserva de capitalització la despesa per impost hagués estat de 3.000 x 25% = 750 euros. Per tant l'ajustament provoca una disminució de la despesa per impost corrent i de la quota líquida de 400 x 25% = 100 euros.

A més l'empresa haurà de dotar una reserva de capitalització (indisponible) per import de 400 euros derivat de l'ajustament negatiu practicat. Aquesta reserva figurarà en els fons propis del balanç de la societat de forma separada.

Finalment l'empresa haurà de mantenir l'increment de fons propis 3 anys. És a dir fins l'any 2028.

2.3. Les diferències de caràcter temporal entre la normativa comptable i la normativa fiscal

2.3.1. Correccions de valor (article 12 LIS): amortitzacions de l'immobilitzat material i intangible

L'article 12 de la LIS estableix que són deduïbles les quantitats que, en concepte d'amortització de l'immobilitzat material, intangible i de les inversions immobiliàries, corresponguin a la depreciació efectiva que pateixin els diferents elements per funcionament, ús, gaudi o obsolescència. En aquest sentit estableix unes limitacions en la seva depreciació efectiva. Aquestes són bàsicament tres:

a) Sigui el resultat d'aplicar els coeficients d'amortització lineal que estableix la taula incorporada en el propi article 12.
b) Sigui el resultat d'aplicar un percentatge constant sobre el valor pendent d'amortització.

El percentatge constant es determina ponderant el coeficient d'amortització lineal obtingut a partir del període d'amortització segons taules d'amortització aprovades oficialment, pels coeficients següents:

⇨ 1,5, si l'element té un període d'amortització inferior a 5 anys.

⇨ 2, si l'element té un període d'amortització igual o superior a 5 anys i inferior a 8 anys.

⇨ 2,5, si l'element té un període d'amortització igual o superior a 8 anys.

El percentatge constant no pot ser inferior a l'11 per cent.

Els edificis, el mobiliari i els béns no es poden acollir a l'amortització mitjançant el percentatge constant.

c) Sigui el resultat d'aplicar el mètode dels números dígits. La suma de dígits es determina en funció del període d'amortització que estableixen les taules d'amortització aprovades oficialment.

Els edificis, el mobiliari i els béns no es poden acollir a l'amortització mitjançant números dígits.

L'immobilitzat intangible s'amortitzarà atenent a la seva vida útil. Quan aquesta no pugui estimar-se de forma fiable, l'amortització serà deduïble amb el límit de la vintena part del seu import.

El Fons de comerç també serà deduïble amb el límit anual màxim de la seva vintena part del seu import.

No obstant tot l'anterior, es poden amortitzar lliurement, entre altres:

- Els elements de l'immobilitzat material, intangible i inversions immobiliàries de les societats anònimes laborals i de les societats limitades laborals subjectes a la realització de les seves activitats, adquirits durant els cinc primers anys a partir de la data de la seva qualificació com a tals.
- Els elements de l'immobilitzat material i intangible, exclosos els edificis, subjectes a les activitats de recerca i desenvolupament.
- Els elements de l'immobilitzat material nous, el valor unitari dels quals no excedeixi els 300 euros, fins al límit de 25.000 euros a què fa referència el període impositiu. Si el període impositiu té una durada inferior a un any, el límit assenyalat és el resultat de multiplicar 25.000 euros per la proporció existent entre la durada del període impositiu respecte de l'any.

Les quantitats aplicades a la llibertat d'amortització minoren, a efectes fiscals, el valor dels elements amortitzats.

Es tracta de la diferent consideració de la vida útil d'un immobilitzat a efectes comptables versus a efectes fiscals. En aquest sentit l'amortització comptable segueix el criteri de vida útil establert per l'empresa amb criteris tècnics i l'amortització fiscal deduïble queda determinada pels sistemes d'amortització esmentats en aquest apartat. Aquest fet pot donar lloc a un excés d'amortització comptable respecte els límits fiscals.

La no deduïbilitat de l'excés d'amortització comptable respecte els límits fiscals dona lloc a un ajustament que afecta a un mínim de dos anys:

L'any de l'excés de la despesa per amortització dona lloc a un ajustament temporal positiu a la base imposable que revertirà en períodes posteriors. Aquest ajustament comporta al calcular l'impost corrent (quota líquida) un augment de la despesa per impost corrent (6300) al mateix temps que un augment de la quota a pagar (4752) (tot pel 25% de la diferència).

En tractar-se d'una diferència temporal positiva i sempre que compleixi els requisits de recuperació establerts en el PGC caldrà realitzar:

- Un càrrec al compte d'actiu (4740) "Diferències temporànies deduïbles" pel 25% de l'import de la diferència.

- Un abonament del compte (6301) "Despesa per impost de societats diferit" pel 25% de l'import de la diferència.

Actiu per impost diferit. Diferències temporànies deduïbles (4740)	***Impost sobre benefici diferit (6301)***

Per tant, a efectes de la despesa per impost, l'abonament al compte (6301) neutralitza l'impacte de l'augment de l'impost corrent (6300). Això comporta que l'efecte de la fiscalitat en aquest cas sigui:

- Un augment de la quota a pagar (4752) que figurarà en el passiu corrent del balanç (pel 25% de la diferència temporània)
- L'activació del compte (4740) que figurarà a l'actiu no corrent del balanç (pel 25% de la diferència temporània)

L'any o anys posteriors en què l'amortització és admesa fiscalment (i la comptable ja és menor a la fiscal o no es realitza) dona lloc a un ajustament temporal negatiu a la base imposable que és la conseqüència de la reversió de la diferència temporal positiva originada en anys anteriors. Aquest ajustament comporta, en calcular l'impost corrent o quota líquida, una disminució de la despesa per impost corrent (6300) al mateix temps que una reducció de la quota a pagar (tot pel 25% de la diferència).

En tractar-se d'un ajustament negatiu en el PGC caldrà realitzar:

- Un abonament al compte d'actiu (4740) "Diferències temporànies deduïbles" pel 25% de l'import de la diferència creat a l'any anterior.
- Un càrrec del compte (6301) "Despesa per impost de societats diferit" pel 25% de l'import de la diferència.

Impost sobre benefici diferit (6301)	***Actiu per impost diferit. Diferències temporànies deduïbles (4740)***

Per tant, a efectes de la despesa per impost l'abonament al compte (6301) neutralitza l'impacte de la disminució de l'impost corrent (6300). Això comporta que l'efecte de la fiscalitat en aquest cas sigui:

- Una disminució de la quota a pagar (4752).
- La baixa del compte (4740) que figurava a l'actiu no corrent del balanç.

En tractar-se d'amortitzacions, la diferència temporània es pot generar en uns quants anys consecutius i la seva reversió també es pot produir en diferents anys.

Exemple:

Una societat disposa d'uns elements de transport intern adquirits el dia 1.1.23 amb un preu d'adquisició de 100.000 euros. L'amortització comptable efectuada és del 25% anual (criteri lineal). S'ha de tenir en compte que l'amortització segons les taules fiscals és del 10% anual (article 12 LIS).

Taula o quadre de diferències entre els criteris comptables i fiscals:

	Any 2023	Any 2024	Any 2025	Any 2026	Any 2027	Any 2028	Any 2029	Any 2030	Any 2031	Any 2032	TOTAL
Amortització comptable	25.000	25.000	25.000	25.000							**100.000**
Amort. fiscal (s/ taules)	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	**100.000**
Diferència (ajusta-ment)	**+15.000**	**+15.000**	**+15.000**	**+15.000**	**-10.000**	**-10.000**	**-10.000**	**-10.000**	**-10.000**	**-10.000**	**0**
Efecte impositiu	**3.750**	**3.750**	**3.750**	**3.750**	**-2.500**	**-2.500**	**-2.500**	**-2.500**	**-2.500**	**-2.500**	**0**

Solució any 2025:

- Total despesa: 25.000 euros, dels quals només 10.000 euros són deduïbles a efectes fiscals
- Diferència temporània deduïble amb origen a l'exercici per 15.000 euros
- Ajustament positiu de + 15.000 euros
- Impacte en quota i impost corrent
    - Augment de la quota: 15.000 x 25% = 3.750 euros
    - Augment de la despesa per impost corrent, compte (6300): 15.000 x 25% = 3.750 euros
- Ajustament comptable:
    - Alta actiu per impost diferit, compte (4740): 15.000 euros x 25% = 3.750 euros
    - Abonament al compte (6301) Despesa per impost diferit: 15.000 euros x 25% = 3.750 euros

3.750,00	***Actiu per impost diferit. Diferències temporànies deduïbles (4740)***	***Impost sobre benefici diferit (6301)***	***3.750,00***

Aquests ajustament es repetirà a l'any 2026.

Solució a partir de l'any 2027 i fins l'any 2032 es produirà la reversió de la diferència temporània deduïble amb un ajustament negatiu sobre la base imposable. Aquest ajustament negatiu de 10.000 euros suposarà una reducció de la quota i la baixa del compte (4740).

2.3.2. Pèrdues per deteriorament de crèdits per insolvències de clients (article 13.1)

La Llei de l'Impost de societats no permet la deduïbilitat de totes les pèrdues per deteriorament vinculades a insolvències de clients que es puguin haver comptabilitzat en els comptes de despeses d'acord amb la normativa comptable. La llei fiscal estableix uns requisits de caràcter temporal o legal. En aquest sentit la LIS estableix que són deduïbles les pèrdues per deteriorament dels crèdits derivades de les possibles insolvències dels deutors, quan en el moment de la meritació de l'impost concorri alguna de les circumstàncies següents:

a) Que hagi transcorregut el termini de 6 mesos des del venciment de l'obligació.

b) Que el deutor estigui declarat en situació de concurs.

c) Que el deutor estigui processat pel delicte d'alçament de béns.

d) Que les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte d'un litigi judicial o procediment arbitral, i que el cobrament depengui de la solució d'aquest.

Tampoc són deduïbles les pèrdues per deteriorament dels crèdits següents:

a) Les corresponents a crèdits que deuen entitats de dret públic, excepte que siguin objecte d'un procediment arbitral o judicial que versi sobre la seva existència o quantia.

b) Les corresponents a crèdits que deuen persones o entitats vinculades, llevat que estiguin en situació de concurs i s'hagi produït l'obertura de la fase de liquidació per part del jutge, en els termes que estableix la Llei 22/2003, de 9 de juliol, concursal.

c) Les corresponents a estimacions globals del risc d'insolvències de clients i deutors.

La no deduïbilitat d'unes pèrdues per deteriorament comptabilitzades en el compte de pèrdues i guanys dona lloc a un doble ajustament:

L'any de la dotació de la despesa per les pèrdues pel deteriorament (reversible) dona lloc a un ajustament temporal positiu a la base imposable que revertirà en períodes posteriors. Aquest ajustament comporta, en calcular l'impost corrent (quota líquida) un augment de la despesa per impost corrent (6300) al mateix temps que un augment de la quota a pagar (4752) (tot pel 25% de la diferència).

En tractar-se d'una diferència temporal positiva i sempre que compleixi els requisits de recuperació establerts en el PGC caldrà realitzar:

- Un càrrec al compte d'actiu (4740) "Diferències temporànies deduïbles" pel 25% de l'import de la diferència.
- Un abonament del compte (6301) "Despesa per impost de societats diferit" pel 25% de l'import de la diferència.

Actiu per impost diferit. Diferències temporànies deduïbles (4740)	***Impost sobre benefici diferit (6301)***

Per tant, a efectes de la despesa per impost l'abonament al compte (6301) neutralitza l'impacte de l'augment de l'impost corrent (6300). Això comporta que l'efecte de la fiscalitat en aquest cas sigui:

- Un augment de la quota a pagar (4752) que figurarà en el passiu corrent del balanç.
- L'activació del compte (4740) que figurarà a l'actiu no corrent del balanç.

L'any en què la despesa és deduïble fiscalment (ja que es compleixin els requisits de l'article 13, apartat 1) dona lloc a un ajustament temporal negatiu a la base imposable que és la conseqüència de la reversió de la diferència temporal positiva originada en anys anteriors. Aquest ajustament comporta, al calcular l'impost corrent o quota líquida, una disminució de la despesa per impost corrent (6300) al mateix temps que una reducció de la quota a pagar (tot pel 25% de la diferència).

En tractar-se d'un ajustament negatiu en el PGC caldrà realitzar:

- Un abonament al compte d'actiu (4740) "Diferències temporànies deduïbles" pel 25% de l'import de la diferència creat a l'any anterior.
- Un càrrec del compte (6301) "Despesa per impost de societats diferit" pel 25% de l'import de la diferència.

Impost sobre benefici diferit (6301)	***Actiu per impost diferit. Diferències temporànies deduïbles (4740)***

Per tant, a efectes de la despesa per impost, l'abonament al compte (6301) neutralitza l'impacte de la disminució de l'impost corrent (6300). Això comporta que l'efecte de la fiscalitat en aquest cas sigui:

- Una disminució de la quota a pagar (4752).
- La baixa del compte (4740) que figurava a l'actiu no corrent del balanç.

O en el cas que es produeixi el cobrament de la partida de clients (provisionalment deteriorada en anys anteriors) suposa que es produeix la reversió comptable de la despesa comptabilitzada a l'any anterior i per tant es comptabilitza un ingrés per reversió.

En aquest cas l'ajustament i l'impacte comptable fiscal és el mateix que en el cas anterior quan la despesa es fiscalment deduïble. La diferència és que un ingrés per reversió no es fiscalment imputable i dona lloc a l'ajustament negatiu a la base imposable (igual que el cas anterior) i als efectes comptables de la reversió d'una diferència temporània deduïble.

Exemple:

Durant l'exercici 2025 una societat ha comptabilitzat un deteriorament per insolvències de clients per import de 70.000 euros, corresponent als següents crèdits incobrables:

- ✓ Crèdits amb un venciment inferior a 6 mesos: 30.000 euros, dels quals 20.000 euros han estat requerits al client a través d'un procediment judicial i 10.000 euros es corresponen amb crèdits amb empreses del grup.

- ✓ Crèdits amb un venciment superior a 6 mesos: 40.000 euros, dels quals 30.000 euros es corresponen amb crèdits amb empreses del grup.

Solució:

- Total despesa: 70.000 euros, dels quals:
  - 30.000 euros són deduïbles

- 40.000 euros no són deduïbles: els 10.000 amb venciment inferior a 6 mesos amb empreses del grup i els 30.000 euros amb venciment superior a 6 mesos també amb empreses del grup

- Diferència temporània deduïble amb origen a l'exercici
- Ajustament positiu de +40.000 euros
- Impacte en quota i impost corrent
  - Augment de la quota: 40.000 x 25% = 10.000 euros
  - Augment de la despesa per impost corrent, compte (6300): 40.000 x 25% = 10.000 euros
- Ajustament comptable:
  - Alta actiu per impost diferit, compte (4740): 40.000 euros x 25% = 10.000 euros
  - Abonament al compte (6301) Despesa per impost diferit: 40.000 euros x 25% = 10.000 euros

10.000,00	***Actiu per impost diferit. Diferències temporànies deduïbles (4740)***	***Impost sobre benefici diferit (6301)***	***10.000,00***

2.3.3. Pèrdues per deteriorament d'immobilitzats (material, intangible, fons de comerç, etc) article 13, apartat 2

L'apartat 2 de l'article 13 de la LIS estableix que no seran deduïbles:

a) Les pèrdues per deteriorament de l'immobilitzat material, inversions immobiliàries i immobilitzat intangible, inclòs el fons de comerç.

b) Les pèrdues per deteriorament dels valors representatius de la participació en el capital o en els fons propis d'entitats.

c) Les pèrdues per deteriorament dels valors representatius de deute.

Les pèrdues per deteriorament assenyalades en aquest apartat són deduïbles en els termes que estableix l'article 20 de la LIS.

L'article 20 de la LIS estableix que quan es tracta d'elements patrimonials no amortitzables l'entitat integrarà la diferència entre la seva valoració comptable i fiscal en el moment en que els elements es transmetin o es donin de baixa. En el cas de béns

amortitzables es procedirà de la mateixa manera però tenint en compte la diferència, si s'escau, en el mètode d'amortització que pot donar lloc a una diferent valoració comptable i fiscal.

La diferència generada per la despesa comptabilitzada pel deteriorament d'immobilitzat donarà lloc a una diferència temporània deduïble donant lloc a un doble ajustament (un l'any de la comptabilització de la despesa per deteriorament i l'altre l'any de la baixa, reversió o transmissió de l'actiu).

La incidència comptable i fiscal en aquesta situació es anàloga a l'exposada a l'apartat 2.3.2 sobre pèrdues per deteriorament de crèdits incobrables d'insolvències de clients.

2.3.4. Rendes negatives generades a la transmissió d'elements immobilitzat material, inversions immobiliàries, immobilitzat intangible, operacions entre empreses del grup i altres (article 11, apartat 9)

L'article 11 en el seu apartat 9 estableix que les rendes negatives generades en la transmissió d'elements de l'immobilitzat material, inversions immobiliàries, immobilitzat intangible i valors representatius de deute, quan l'adquirent sigui una entitat del mateix grup de societats segons els criteris que estableix l'article 42 del Codi de comerç, independentment de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats, s'imputen en el període impositiu en què els elements patrimonials esmentats es donin de baixa en el balanç de l'entitat adquirent, siguin transmesos a tercers aliens al grup de societats a què es fa referència, o quan l'entitat transmissora o l'adquirent deixin de formar part d'aquest.

No obstant això, en el cas d'elements patrimonials amortitzables, les rendes negatives s'integren, amb caràcter previ a les circumstàncies esmentades, als períodes impositius que restin de vida útil als elements transmesos, en funció del mètode d'amortització utilitzat respecte dels elements a què es fa referència.

La no imputació d'unes rendes negatives generades a la transmissió d'elements immobilitzat material, inversions immobiliàries, immobilitzat intangible i operacions entre empreses del grup comptabilitzades en el compte de pèrdues i guanys dona lloc a un doble ajustament:

L'any de la renda negativa (despesa del grup 6) que no és fiscalment imputable dona lloc a un ajustament temporal positiu a la base imposable que revertirà en un període posterior. Aquest ajustament comporta, en calcular l'impost corrent (quota líquida), un augment de la despesa per impost corrent (6300) al mateix temps que un augment de la quota a pagar (4752) (tot pel 25% de la diferència).

En tractar-se d'una diferència temporal positiva caldrà realitzar:

- Un càrrec al compte d'actiu (4740) "Diferències temporànies deduïbles" pel 25% de l'import de la diferència.
- Un abonament al compte (6301) "Despesa per impost de societats diferit" pel 25% de l'import de la diferència.

Actiu per impost diferit. Diferències temporànies deduïbles (4740)	***Impost sobre benefici diferit (6301)***

Per tant, a efectes de la despesa per impost, l'abonament al compte (6301) neutralitza l'impacte de l'augment de l'impost corrent (6300). Això comporta que l'efecte de la fiscalitat en aquest cas sigui:

- Un augment de la quota a pagar (4752) que figurarà en el passiu corrent del balanç.
- El registre comptable del compte (4740) que figurarà a l'actiu no corrent del balanç.

L'any en què la renda negativa és fiscalment imputable (quan l'actiu surti del grup o la societat ja no formi part del grup) dona lloc a un ajustament temporal negatiu a la base imposable que és la conseqüència de la reversió de la diferència temporal positiva originada l'any de la renda negativa. Aquest ajustament comportarà, al calcular l'impost corrent o quota líquida, una disminució de la despesa per impost corrent (6300) al mateix temps que una reducció de la quota a pagar (tot pel 25% de la diferència).

Al tractar-se d'un ajustament negatiu en el PGC caldrà realitzar:

- Un abonament al compte d'actiu (4740) "Diferències temporànies deduïbles" pel 25% de l'import de la diferència creat a l'any anterior.
- Un càrrec del compte (6301) "Despesa per impost de societats diferit" pel 25% de l'import de la diferència.

Impost sobre benefici diferit (6301)	***Actiu per impost diferit. Diferències temporànies deduïbles (4740)***

Per tant, a efectes de la despesa per impost, l'abonament al compte (6301) neutralitza l'impacte de la disminució de l'impost corrent (6300). Això comporta que l'efecte de la fiscalitat en aquest cas sigui:

- Una disminució de la quota a pagar (4752).
- La baixa del compte (4740) que figurava a l'actiu no corrent del balanç.

Exemple (any de la pèrdua -renta negativa-):

La societat ha venut a una empresa del grup un terreny per un import de 200.000 euros. El terreny estava comptabilitzat en el balanç per un import de 210.000 euros (preu de cost).

Per tant, la societat ha registrat una pèrdua de 10.000 euros en el compte (671) Pèrdues per la venda d'immobilitzat.

Solució:

- La pèrdua de 10.000 euros no és deduïble fins que l'actiu surti del grup.
- Es genera una diferència temporània deduïble amb origen a l'exercici.
- Ajustament positiu de 10.000 euros.
- Impacte en quota i impost corrent:
  - Augment de la quota: 10.000 x 25% = 2.500 euros
  - Augment de la despesa per impost corrent, compte (6300): 10.000 x 25% = 2.500 euros
- Ajustament comptable:
  - Alta actiu per impost diferit, compte (4740): 10.000 euros x 25% = 2.500 euros
  - Abonament al compte (6301) Despesa per impost diferit: 10.000 euros x 25% = 2.500 euros.

2.500,00	***Actiu per impost diferit. Diferències temporànies deduïbles (4740)***	***Impost sobre benefici diferit (6301)***	***2.500,00***

Aquesta renda negativa serà deduïble fiscalment l'any en que l'actiu surti del grup o l'empresa ja no pertanyi al grup. Això donarà lloc a un ajustament negatiu a la base imposable de l'any en que es produeixi comportant la baixa del compte (4740) amb càrrec al compte (6301) impost sobre beneficis diferit.

2.3.5. En el cas de valors representatius de deutes i de participacions en el capital (article 11, apartat 10)

L'article 11 en el seu apartat 9 estableix que les rendes negatives generades en la transmissió de valors representatius de la participació en el capital o en els fons propis d'entitats, quan l'adquirent sigui una entitat del mateix grup de societats segons els criteris que estableix l'article 42 del Codi de comerç, independentment de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats, s'imputen en el període impositiu en què els elements patrimonials esmentats siguin transmesos a tercers aliens al grup de societats a què es fa referència, o quan l'entitat transmissora o l'adquirent deixi de formar part d'aquest, minorades en l'import de les rendes positives obtingudes en la transmissió a tercers esmentada, sempre que, respecte els valors transmesos, es donin certes circumstàncies vinculades al % de participació establert a l'apartat 1 de l'article 21 i, en el cas de participacions en el capital o en els fons propis d'entitats no residents en territori espanyol es completi el requisit de la lletra b) de l'apartat 1 de l'esmentat article 21.

La no imputació d'unes rendes negatives comptabilitzades com a despesa del grup 6 i generades a la transmissió de valors representatius de deutes i de participacions en el capital dona lloc a un doble ajustament que és anàleg al de l'apartat anterior (punt 2.3.4) sobre rendes negatives en elements de l'immobilitzat material.

2.3.6. Provisions (article 14)

D'acord amb l'article 14 de la LIS, no són deduïbles les despeses per provisions i fons interns per a la cobertura de contingències idèntiques o anàlogues a les que són objecte del text refós de la Llei de regulació dels plans i fons de pensions, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2002, de 29 de novembre.

Aquestes despeses són deduïbles fiscalment en el període impositiu en què s'abonin les prestacions.

Tampoc són deduïbles les despeses relatives a retribucions a llarg termini al personal mitjançant sistemes d'aportació definida o prestació definida. Tanmateix, són deduïbles les contribucions dels promotors de plans de pensions que regula el text refós de la Llei de regulació dels plans i fons de pensions, així com les efectuades a plans de previsió social empresarial. Aquestes contribucions s'imputen a cada partícip o assegurat, en la part corresponent, excepte les efectuades a plans de pensions de manera

extraordinària per aplicació de l'article 5.3.c) del text refós esmentat de la Llei de regulació dels plans i fons de pensions.

Són igualment deduïbles les contribucions per a la cobertura de contingències anàlogues a les dels plans de pensions, sempre que es compleixin els requisits següents:

1r Que siguin imputades fiscalment a les persones a qui es vinculin les prestacions.

2n Que es transmeti de manera irrevocable el dret a la percepció de les prestacions futures.

3r Que es transmeti la titularitat i la gestió dels recursos en què consisteixin aquestes contribucions.

Així mateix, són deduïbles les contribucions efectuades per les empreses promotores que preveu la Directiva 2003/41/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 3 de juny de 2003, relativa a les activitats i la supervisió dels fons de pensions d'ocupació, sempre que es compleixin els requisits anteriors, i que les contingències cobertes siguin les que preveu l'article 8.6 del text refós de la Llei de regulació dels plans i fons de pensions.

No són deduïbles les despeses següents associades a provisions:

a) Les derivades d'obligacions implícites o tàcites.
b) Les concernents als costos de compliment de contractes que excedeixin els beneficis econòmics que s'espera rebre d'aquests.
c) Les derivades de reestructuracions, excepte si es refereixen a obligacions legals o contractuals i no merament tàcites.
d) Les relatives al risc de devolucions de vendes.
e) Les de personal que es corresponguin amb pagaments basats en instruments de patrimoni, utilitzats com a fórmula de retribució als empleats, i que es satisfacin en efectiu.

Així mateix cal tenir en compte que les despeses corresponents a actuacions mediambientals són deduïbles quan es corresponguin amb un pla formulat pel contribuent i acceptat per l'Administració tributària. S'estableix per reglament el procediment per a la resolució dels plans que es formulin.

Les despeses que no hagin estat deduïbles fiscalment de conformitat amb els apartats anteriors s'integren a la base imposable del període impositiu en què s'apliqui la provisió o es destini la despesa a la seva finalitat.

La diferència generada per la despesa comptabilitzada en un compte del grup que genera la provisió donarà lloc a una diferència temporània deduïble donant lloc a un doble ajustament (un l'any de la comptabilització de la despesa per provisió i l'altre l'any en que s'apliqui la provisió o es destini a la seva finalitat).

La incidència comptable i fiscal en aquesta situació es anàloga a l'exposada a l'apartat 2.3.2 sobre pèrdues per deteriorament de crèdits incobrables d'insolvències de clients.

2.3.7. Operacions amb cobrament a termini (article 11, apartat 4)

L'article 11 en el seu apartat 4 estableix que en el cas d'operacions a terminis o amb preu ajornat, les rendes s'entenen obtingudes proporcionalment a mesura que siguin exigibles els cobraments corresponents, excepte que l'entitat decideixi aplicar el criteri de la meritació.

Es consideren operacions a terminis o amb preu ajornat les operacions la contraprestació de les quals sigui exigible, totalment o parcialment, mitjançant pagaments successius o mitjançant un sol pagament, sempre que el període transcorregut entre la meritació i el venciment de l'últim o únic termini sigui superior a l'any.

En cas que es produeixi l'endós, descompte o cobrament anticipat dels imports ajornats, s'entén obtinguda la renda pendent d'imputació, en el moment esmentat.

La norma estableix també que no serà deduïble fiscalment el deteriorament de valor dels crèdits respecte de l'import que no hagi estat objecte d'integració a la base imposable per aplicació del criteri que estableix aquest apartat, fins que s'efectuï.

En aquest cas la part de la renda no imputada l'any de l'operació (ingrés comptabilitzat l'any de la venda) dona lloc a un doble ajustament:

L'any de la renda positiva no imputada fiscalment (ingrés del grup 7) dona lloc a un ajustament temporal negatiu a la base imposable que revertirà en el període posterior quan es cobri del client. Aquest ajustament comporta, en calcular l'impost corrent (quota líquida), una disminució de la despesa per impost corrent (6300) al mateix temps que una disminució de la quota a pagar (4752) (tot pel 25% de la diferència).

En tractar-se d'una diferència temporània imposable caldrà realitzar:

- Un abonament al compte de passiu (479) "Diferències temporànies imposables" pel 25% de l'import de la diferència. Aquest compte figurarà al passiu no corrent.
- Un càrrec al compte (6301) "Despesa per impost de societats diferit" pel 25% de l'import de la diferència.

25% de la difer.	***Impost sobre benefici diferit (6301)***	***Passiu per impost diferit. Diferències temporànies imposables (479)***	***25% de la difer.***

L'any en què la renda positiva és fiscalment imputable (quan es cobri del client) dona lloc a un ajustament temporal positiu a la base imposable que és la conseqüència de la reversió de la diferència temporal negativa originada l'any del diferiment de la renda positiva. Aquest ajustament comportarà, en calcular l'impost corrent o quota líquida, un augment de la despesa per impost corrent (6300) al mateix temps que un augment de la quota a pagar (tot pel 25% de la diferència).

En tractar-se d'un ajustament positiu en el PGC caldrà realitzar:

- Un càrrec al compte de passiu (479) "Diferències temporànies imposables" pel 25% de l'import de la diferència creada l'any anterior.
- Un abonament al compte (6301) "Despesa per impost de societats diferit" pel 25% de l'import de la diferència.

25% de la difer.	***Passiu per impost diferit. Diferències temporànies imposables (479)***	***Impost sobre benefici diferit (6301)***	***25% de la difer.***

Per tant, a efectes de la despesa per impost, l'abonament al compte (6301) neutralitza l'impacte de la disminució de l'impost corrent (6300) sorgit en el càlcul de la quota líquida. Això comporta que l'efecte de la fiscalitat en aquest cas sigui:

- Un augment de la quota a pagar (4752).
- La baixa del compte (479) que figurava a l'actiu no corrent del balanç del passiu del balanç.

2.3.8. Limitació de despeses financeres (article 16)

L'article 16 de la LIS estableix que les despeses financeres netes són deduïbles amb el límit del 30 per cent del benefici operatiu de l'exercici.

A aquests efectes, s'ha de tenir en compte:

- S'entén per despeses financeres netes l'excés de despeses financeres respecte dels ingressos derivats de la cessió a tercers de capitals propis meritats en el període impositiu, excloses les despeses a què es refereixen les lletres g), h) i j) de l'article 15 de la LIS.

- El benefici operatiu es determina a partir del resultat d'explotació del compte de pèrdues i guanys de l'exercici determinat d'acord amb el Codi de comerç i altres normatives comptables de desenvolupament, eliminant l'amortització de l'immobilitzat, la imputació de subvencions d'immobilitzat no financer i altres, el deteriorament i resultat per alienacions d'immobilitzat, i addicionant els ingressos financers de participacions en instruments de patrimoni, sempre que es corresponguin amb dividends o participacions en beneficis d'entitats en què, o bé el percentatge de participació, directe o indirecte, sigui almenys del 5 per cent, excepte que aquestes participacions s'hagin adquirit amb deutes les despeses financeres dels quals no siguin deduïbles per aplicació de la lletra h) de l'apartat 1 de l'article 15 de la LIS.

En tot cas, són deduïbles les despeses financeres netes del període impositiu per l'import d'1 milió d'euros.

La norma estableix que les despeses financeres netes que no hagin estat objecte de deducció es poden deduir en els períodes impositius següents, conjuntament amb les del període impositiu corresponent, i amb el límit que preveu aquest apartat.

En cas que les despeses financeres netes del període impositiu no assoleixin el límit que s'ha mencionat en el primer paràgraf, la diferència entre el límit esmentat i les despeses financeres netes del període impositiu s'addiciona al límit que preveu respecte de la deducció de despeses financeres netes en els períodes impositius que concloguin en els 5 anys immediats i successius, fins que es dedueixi la diferència esmentada.

TAULA RESUM DE COM CALCULAR EL RESULTAT OPERATIU:

CÀLCUL DEL RESULTAT OPERATIU:
Resultat d'explotació que figura a PiG
+/- Ajustaments a realitzar:
+ Amortització de l'immobilitzat
- Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer
+/- Deteriorament i resultat per alienacions d'immobilitzat
+ Ingressos financers de participacions en instruments de patrimoni (dividends o participacions en beneficis d'entitats amb un mínim del 5% del seu capital —directament o indirecta—)

La diferència generada per la despesa comptabilitzada per interessos al compte de pèrdues i guanys (en un compte del grup 6) que sobrepassa el límit del 30% del resultat operatiu donarà lloc a una diferència temporània deduïble comportant un doble ajustament:

- El primer, ajustament l'any de la comptabilització de la despesa que sobrepassa el límit del 30%. Això suposa un ajustament positiu de l'excés.
- El segon, la reversió de l'efecte anterior quan la despesa financera no deduïble en anys anteriors es pugui deduir fiscalment. És a dir, quan es produeixi la baixa o reversió de l'efecte del resultat operatiu.

La incidència comptable i fiscal en aquesta situació és anàloga a l'exposada a l'apartat 2.3.2 sobre pèrdues per deteriorament de crèdits incobrables d'insolvències de clients.

Exemple:

Una empresa presenta l'any 2025 una despesa financera neta de 2.100.000 euros. Per a calcular el benefici operatiu s'han de tenir en compte les següents dades:

- Resultat explotació: 3.600.000 euros
- Amortització de l'immobilitzat: 800.000 euros
- Imputació de subvenciones no financeres: 30.000 euros
- Deteriorament i resultat per alienació d'immobilitzat: Pèrdua de 60.000 euros
- Ingrés de participacions en instruments de patrimoni: 100.000 euros

Solució:

CÀLCUL DEL RESULTAT OPERATIU:	**IMPORT**
Resultat d'explotació que figura a PiG	3.600.000
+/- Ajustaments a realitzar:	
+ Amortització de l'immobilitzat	800.000
- Imputació de subvencions d'immobilitzat no financer	-30.000
+/- Deteriorament i resultat per alienacions d'immobilitzat	+60.000
+ Ingressos financers de participacions en instruments de patrimoni (dividends o participacions en beneficis d'entitats amb un mínim del 5% del seu capital —directament o indirecta—)	+100.000
Total RESULTAT OPERATIU	**4.530.000**
Es deduïble el 30% del RESULTAT OPERATIU ➔	**1.359.000**

Per tant, la despesa financera neta deduïble és de 1.359.000 euros. Com que l'empresa ha comptabilitzat una despesa financera neta de 2.100.000 euros, s'ha de realitzar un ajustament per la diferència entre la despesa comptabilitzada i la despesa fiscalment admesa.

En conseqüència l'any 2025:

- Es genera una diferència temporània deduïble amb origen a l'exercici
- Ajustament positiu de: 2.100.000 – 1.359.000 = 741.000 euros
- Impacte en quota i impost corrent:
  - Augment de la quota: 741.000 x 25% = 185.250 euros
  - Augment de la despesa per impost corrent, compte (6300): 741.000 x 25% = 185.250 euros
- Ajustament comptable:
  - Alta actiu per impost diferit, compte (4740): 185.250 euros
  - Abonament al compte (6301) Despesa per impost diferit: 185.250 euros

185.250,00	***Actiu per impost diferit. Diferències temporànies deduïbles (4740)***	***Impost sobre benefici diferit (6301)***	***185.250,00***

Aquesta despesa serà deduïble fiscalment en anys posteriors donant lloc a la baixa del compte (4740) amb càrrec al compte (6301) de despesa per impost diferit.

2.3.9. Arrendament financer (article 106)

L'article 106 de la LIS estableix que la part de les quotes d'arrendament financer satisfetes corresponent a la recuperació del cost del bé, té la consideració de despesa fiscalment deduïble, excepte en el cas que el contracte tingui per objecte terrenys, solars i altres actius no amortitzables. En cas que aquesta condició concorri només en una part del bé objecte de l'operació, es pot deduir únicament la proporció que correspongui als elements susceptibles d'amortització, que s'ha d'expressar diferenciadament en el contracte respectiu.

També tindrà la consideració de despesa fiscalment deduïble la càrrega financera satisfeta a l'entitat arrendadora.

El que preveu aquesta norma s'aplica als contractes d'arrendament financer en què l'arrendador sigui una entitat de crèdit o un establiment financer de crèdit.

Les principals condicions que s'han de complir:

- Els contractes tenen una durada mínima de 2 anys quan tinguin per objecte béns mobles i de 10 anys quan tinguin per objecte béns immobles o establiments industrials. No obstant això, per evitar pràctiques abusives, es poden establir per reglament altres terminis mínims de durada en funció de les característiques dels diferents béns que puguin constituir el seu objecte.

- Les quotes d'arrendament financer han d'aparèixer expressades en els contractes respectius diferenciant la part que correspongui a la recuperació del cost del bé per part de l'entitat arrendadora, exclòs el valor de l'opció de compra i la càrrega financera exigida per aquesta, tot això sense perjudici de l'aplicació del gravamen indirecte que correspongui.

- L'import anual de la part de les quotes d'arrendament financer corresponent a la recuperació del cost del bé ha de romandre igual o tenir un caràcter creixent al llarg del període contractual.

Així mateix cal tenir en compte que l'import de la quantitat deduïble en relació a la recuperació del cost de l'actiu no pot ser superior al resultat d'aplicar al cost del bé el doble del coeficient d'amortització lineal segons les taules d'amortització oficialment

aprovades que correspongui a aquest bé. L'excés és deduïble en els períodes impositius successius, respectant el mateix límit. Per calcular aquest límit s'ha de tenir en compte el moment de la posada en condicions de funcionament del bé.

Es tracta d'una fórmula que pot donar lloc a una amortització accelerada des del punt de vista fiscal. L'amortització comptable de l'actiu es calcula amb criteris tècnics i l'amortització fiscal (despesa fiscal) es calcula en base a la part de la recuperació del cost del bé inclòs en les quotes regulars (amb els límits establerts).

Per tant, la part de la despesa fiscal admesa per sobre de l'amortització comptable generarà una diferència temporània imposable. Es a dir, donarà lloc a uns ajustaments que poden afectar a diversos anys (en base a la vida útil de l'actiu).

Els anys en què l'amortització fiscal és superior a la comptable dona lloc a un ajustament temporal negatiu a la base imposable que revertirà en el període posterior quan s'acabi l'amortització fiscal i es continuï amb l'amortització comptable fins acabar la seva vida útil. Aquest ajustament comporta, en calcular l'impost corrent (quota líquida), una disminució de la despesa per impost corrent (6300) al mateix temps que una disminució de la quota a pagar (4752) (tot pel 25% de la diferència).

En tractar-se d'una diferència temporània imposable caldrà realitzar:

- Un abonament al compte de passiu (479) "Diferències temporànies imposables" pel 25% de l'import de la diferència. Aquest compte figurarà al passiu no corrent.
- Un càrrec al compte (6301) "Despesa per impost de societats diferit" pel 25% de l'import de la diferència.

25% de la difer.	***Impost sobre benefici diferit (6301)***	***Passiu per impost diferit. Diferències temporànies imposables (479)***	***25% de la difer.***

Una vegada finalitzada l'amortització fiscal i es continuï amb l'amortització segons vida útil, els anys restants, dona lloc a un ajustament temporal positiu a la base imposable que és la conseqüència de la reversió de la diferència temporal negativa originada en els anys anteriors. Aquest import serà la part de l'amortització comptable que ja no és admesa fiscalment atès que ja s'ha efectuat en anys anteriors. Aquest ajustament comportarà, al calcular l'impost corrent o quota líquida, un augment de la despesa per impost corrent (6300) al mateix temps que un augment de la quota a pagar (tot pel 25% de la diferència).

En tractar-se d'un ajustament positiu en el PGC caldrà realitzar:

- Un càrrec al compte de passiu (479) "Diferències temporànies imposables" pel 25% de l'import de la diferència creada l'any anterior.
- Un abonament al compte (6301) "Despesa per impost de societats diferit" pel 25% de l'import de la diferència.

25% de la difer.	***Passiu per impost diferit. Diferències temporànies imposables (479)***	***Impost sobre benefici diferit (6301)***	***25% de la difer.***

Per tant, a efectes de la despesa per impost, l'abonament al compte (6301) neutralitza l'impacte de la disminució de l'impost corrent (6300) sorgit en el càlcul de la quota líquida. Això comporta que l'efecte de la fiscalitat en aquest cas sigui:

- Un augment de la quota a pagar (4752).
- La baixa del compte (479) que figurava al passiu no corrent del balanç com a passiu per impost diferit.

En el cas d'empreses de dimensió reduïda (contribuents a què es refereix el capítol XI del títol VII de la LIS), es pren el doble del coeficient d'amortització lineal segons les taules d'amortització oficialment aprovades multiplicat per 1,5.

I finalment cal tenir en compte que la deducció de les quantitats a què es refereix l'apartat anterior no està condicionada a la seva imputació comptable en el compte de pèrdues i guany.

2.4. Diferències específiques vinculades a les pimes

*2.4.1. El capítol XI de la LIS estableix una sèrie d'incentius fiscals per a les entitats de dimensió reduïda***.** Aquests es desenvolupen entre els articles 101 a 105 de la LIS. Aquests es poden resumir en:

- Llibertat d'amortització en alguns elements de l'immobilitzat material, inversions immobiliàries i immobilitzat intangible.
- Pèrdues per deteriorament de crèdits incobrables.
- Reserva d'anivellament de bases imposables.

El concepte d'entitat de dimensió reduïda ve donat per la xifra de negocis. En aquest sentit l'article 101 de la LIS estableix que l'import net de la xifra de negocis obtinguda en el període impositiu immediatament anterior sigui inferior a 10 milions d'euros. En queden excloses les entitats patrimonials.

Cal tenir en compte que quan l'entitat sigui de nova creació, l'import de la xifra de negocis es refereix al primer període impositiu en què s'exerceixi efectivament l'activitat. Si el període impositiu immediatament anterior ha tingut una durada inferior

a l'any, o l'activitat s'ha desenvolupat durant un termini també inferior, l'import net de la xifra de negocis s'eleva a l'any.

També cal tenir en compte la pertinença a un grup d'empreses. En aquest sentit quan l'entitat formi part d'un grup de societats en el sentit de l'article 42 del Codi de comerç, independentment de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats, l'import net de la xifra de negocis es refereix al conjunt d'entitats pertanyents al grup esmentat, tenint en compte les eliminacions i incorporacions que corresponguin per aplicació de la normativa comptable. Igualment s'aplica aquest criteri quan una persona física per si sola o conjuntament amb el cònjuge o altres persones físiques unides per vincles de parentiu en línia directa o col·lateral, consanguínia o per afinitat, fins al segon grau inclusivament, estiguin en relació amb altres entitats de les quals siguin socis en alguna de les situacions a què es refereix l'article 42 del Codi de comerç, independentment de la residència de les entitats i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.

Els incentius fiscals establerts en el capítol XI de la LIS també són aplicables en els 3 períodes impositius immediats i següents a aquell període impositiu en què l'entitat assoleixi la xifra de negocis de 10 milions d'euros, determinada d'acord amb el que estableix la LIS, sempre que aquestes hagin complert les condicions per ser considerades de dimensió reduïda tant en aquell període com en els 2 períodes impositius anteriors a aquest últim.

2.4.2. Llibertat d'amortització

La LIS estableix dues possibilitats de llibertat d'amortització per a les PIMES:

- Llibertat d'amortització d'elements nous afectes a les activitats econòmiques condicionat a un increment de plantilla (article 102).
- Llibertat d'amortització en elements nous (article 103), doblar el coeficient segons taules.

L'article 102 estableix que els elements nous de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries, afectes a activitats econòmiques, posats a disposició del contribuent en el període impositiu en què es compleixin les condicions de l'article 101, poden ser amortitzats lliurement sempre que, durant els 24 mesos següents a la data de l'inici del període impositiu en què els béns adquirits entrin en funcionament, la

plantilla mitjana total de l'empresa s'incrementi respecte de la plantilla mitjana dels 12 mesos anteriors, i aquest increment es mantingui durant un període addicional de 24 mesos més.

La quantia de la inversió que es pot beneficiar del règim de llibertat d'amortització és la que resulti de multiplicar la xifra de 120.000 euros per l'increment referit calculat amb dos decimals.

Per calcular la plantilla mitjana total de l'empresa i el seu increment s'han de considerar les persones empleades, en els termes que disposi la legislació laboral, tenint en compte la jornada contractada en relació amb la jornada completa.

La llibertat d'amortització és aplicable des de l'entrada en funcionament dels elements que s'hi puguin acollir.

Aquest incentiu fiscal és igualment aplicable als elements de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries construïts per la mateixa empresa.

En el supòsit que s'incompleixi l'obligació d'incrementar o mantenir la plantilla s'ha de procedir a ingressar la quota íntegra que hauria correspost a la quantitat deduïda en excés més els interessos de demora corresponents. L'ingrés de la quota íntegra i dels interessos de demora s'ha d'efectuar conjuntament amb l'autoliquidació corresponent al període impositiu en què s'hagi incomplert una obligació o una altra.

El que preveu l'article 102 també és aplicable als elements nous de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries objecte d'un contracte d'arrendament financer, a condició que s'exerceixi l'opció de compra.

L'article 103 estableix que els elements nous de l'immobilitzat material i de les inversions immobiliàries, així com els elements de l'immobilitzat intangible, afectes en tots dos casos a activitats econòmiques, posats a disposició del contribuent en el període impositiu en què es compleixin les condicions de l'article 101 de la LIS, es poden amortitzar en funció del coeficient que resulti de multiplicar per 2 el coeficient d'amortització lineal màxim previst a les taules d'amortització oficialment aprovades.

Aquest incentiu fiscal és igualment aplicable als elements de l'immobilitzat material, intangible i de les inversions immobiliàries construïts o produïts per la mateixa empresa.

Així mateix l'article 103 estableix que el règim d'amortització previst en aquest article és compatible amb qualsevol benefici fiscal que pugui escaure per raó dels elements patrimonials subjectes a aquesta amortització.

Finalment els elements de l'immobilitzat intangible a què es refereix l'apartat 3 de l'article 13 de la LIS, adquirits en el període impositiu en què es compleixin les condicions de l'article 101 es poden deduir en un 150 per cent de l'import que resulti d'aplicar l'apartat esmentat.

2.4.3. Pèrdues per deteriorament de crèdits incobrables (article 104)

En relació al deteriorament de crèdits incobrables, la LIS estableix unes condicions particulars per a les entitats que es puguin considerar de dimensió reduïda (diferents a les entitats que no compleixen l'article 101 de la LIS).

En aquest sentit l'apartat 1 de l'article 104 estableix que en el període impositiu en què es compleixin les condicions de l'article 101 (condicions per a ser considerada entitat de dimensió reduïda) és deduïble la pèrdua per deteriorament dels crèdits per a la cobertura del risc derivat de les possibles insolvències fins al límit de l'1 per cent sobre els deutors existents a la conclusió del període impositiu.

Els deutors sobre els quals s'hagi reconegut la pèrdua per deteriorament dels crèdits per insolvències que estableix l'article 13.1 de la LIS i aquells altres les pèrdues dels quals per deteriorament no tinguin el caràcter de deduïbles segons el que disposa l'article esmentat, no s'inclouen entre els deutors referits a l'apartat anterior.

El saldo de la pèrdua per deteriorament efectuada d'acord amb el que preveu l'apartat 1 de l'article 104 no pot excedir el límit esmentat en l'apartat esmentat.

Les pèrdues per deteriorament dels crèdits per a la cobertura del risc derivat de les possibles insolvències dels deutors, efectuades en els períodes impositius en què s'hagin deixat de complir les condicions de l'article 101 d'aquesta Llei, no són deduïbles fins a l'import del saldo de la pèrdua per deteriorament a què es refereix l'apartat 1 de l'article 104.

Per tant, des del punt de vista de la liquidació de l'impost de societats i la seva comptabilització aquest article redueix la possible diferència temporània deduïble que estableix l'article 13.1 de la LIS i desenvolupat en l'apartat 2.3.2 d'aquest capítol. En altres paraules, les empreses de dimensió reduïda tenen la possibilitat de que, fins a un límit de 1 milió d'euros, no es generi cap ajustament fiscal derivat pel deteriorament per insolvències de clients.

A partir de la xifra d'un milió d'euros es procedirà igual que s'estableix a l'apartat 2.3.2 d'aquest capítol.

2.4.4. Reserva d'anivellament de bases imposables (article 105)

Un dels incentius fiscals que tenen les entitats de dimensió reduïda es l'anomenada reserva d'anivellament de bases imposables. En aquest sentit l'article 105 de la LIS estableix per a les entitats que compleixin les condicions que estableix l'article 101 de la LIS en el període impositiu i apliquin el tipus de gravamen que preveu el primer paràgraf de l'apartat 1 de l'article 29 de la LIS, poden minorar la seva base imposable positiva fins al 10 per cent del seu import.

En tot cas, la minoració no pot superar l'import d'1 milió d'euros. Si el període impositiu té una durada inferior a un any, l'import de la minoració no pot superar el resultat de multiplicar 1 milió d'euros per la proporció existent entre la durada del període impositiu respecte de l'any.

Les quantitats que es minoren a la base imposable en un exercici s'afegiran a la base imposable dels períodes impositius que concloguin en els 5 anys immediats i successius a la finalització del període impositiu en què es faci la minoració esmentada, sempre que el contribuent tingui una base imposable negativa, i fins a l'import d'aquesta.

L'import restant s'ha d'addicionar a la base imposable del període impositiu corresponent a la data de conclusió del termini referit.

Condicions per poder aplicar aquesta disminució del 10% de la base imposable:

- El contribuent ha de dotar una reserva per l'import de la minoració a què es refereix l'apartat 1 d'aquest article, que és indisponible fins al període impositiu en què es produeixi l'addició a la base imposable de l'entitat de les quantitats a què es refereix l'apartat anterior.

- La reserva s'ha de dotar amb càrrec als resultats positius de l'exercici en què s'efectuï la minoració en base imposable. En cas que no es pugui dotar aquesta reserva, la minoració està condicionada al fet que aquesta es doti amb càrrec als primers resultats positius d'exercicis següents respecte dels quals sigui possible fer aquesta dotació.

A aquests efectes, no s'entén que s'ha disposat de la reserva referida, en els casos següents:

a) Quan el soci o accionista exerceixi el seu dret a separar-se de l'entitat.

b) Quan la reserva s'elimini, totalment o parcialment, com a conseqüència d'operacions a les quals sigui aplicable el règim fiscal especial que estableix el capítol VII del títol VII d'aquesta Llei.

c) Quan l'entitat hagi d'aplicar la reserva referida en virtut d'una obligació de caràcter legal.

La minoració prevista a l'article 105 s'ha de tenir en compte als efectes de determinar els pagaments fraccionats a què es refereix l'apartat 3 de l'article 40 de la LIS.

Finalment cal tenir en compte que les quantitats destinades a la dotació de la reserva prevista en aquest article no es poden aplicar, simultàniament, al compliment de la reserva de capitalització establerta a l'article 25 d'aquesta Llei ni de la reserva per a inversions a Canàries prevista a l'article 27 de la Llei 19/1994, de 6 de juliol, de modificació del règim econòmic i fiscal de Canàries.

Des de l'òptica de l'impost de societats i el seu registre comptable, l'aplicació d'una empresa de la Reserva d'anivellament, dona lloc a un ajustament a la liquidació de l'impost de societats d'una diferència de caràcter temporal. Aquest ajustament té una característica particular que és que no està basada en cap despesa o ingrés comptabilitzat en el compte de pèrdues i guanys sinó a un ajustament directe a la base imposable que en l'any d'origen és negatiu i en l'any de reversió positiu (5 anys després, excepte en cas de pèrdues).

Per tant es tracta d'un clar diferiment de la quota a pagar. Aquest diferiment es pot compensar amb pèrdues d'anys posteriors tenint sentit tot l'estímul fiscal que estableix la norma. En el cas de no tenir pèrdues s'integrarà en la base imposable del 5è any posterior de manera que l'estalvi aconseguit en anys anteriors es retorna amb posterioritat (diferiment d'impostos).

Es a dir, donarà lloc a uns ajustaments que afectaran a diversos anys:

L'any en que es produeix la reducció del 10% de la base imposable dona lloc a un ajustament temporal negatiu que revertirà en 5 anys posteriors (excepte que es tinguin pèrdues abans). Aquest ajustament comporta, en calcular l'impost corrent (quota líquida), una disminució de la despesa per impost corrent (6300) al mateix temps que una disminució de la quota a pagar (4752) (tot pel 25% de la diferència).

En tractar-se d'una diferència temporània imposable caldrà realitzar:

- Un abonament al compte de passiu (479) "Diferències temporànies imposables" pel 25% de l'import de la diferència. Aquest compte figurarà al passiu no corrent.
- Un càrrec al compte (6301) "Despesa per impost de societats diferit" pel 25% de l'import de la diferència.

25% de la difer.	***Impost sobre benefici diferit (6301)***	***Passiu per impost diferit. Diferències temporànies imposables (479)***	***25% de la difer.***

Al cap de 5 anys o si abans es produeixen pèrdues, dona lloc a un ajustament temporal positiu a la base imposable que és la conseqüència de la reversió de la diferència temporal negativa originada 5 anys abans.

Aquest ajustament comportarà, en calcular l'impost corrent o quota líquida, un augment de la despesa per impost corrent (6300) al mateix temps que un augment de la quota a pagar (tot pel 25% de la diferència).

En tractar-se d'un ajustament positiu en el PGC caldrà realitzar:

- Un càrrec al compte de passiu (479) "Diferències temporànies imposables" pel 25% de l'import de la diferència creada l'any anterior.
- Un abonament al compte (6301) "Despesa per impost de societats diferit" pel 25% de l'import de la diferència.

25% de la difer.	***Passiu per impost diferit. Diferències temporànies imposables (479)***	***Impost sobre benefici diferit (6301)***	***25% de la difer.***

Per tant, a efectes de la despesa per impost, l'abonament al compte (6301) neutralitza l'impacte de la disminució de l'impost corrent (6300) sorgit en el càlcul de la quota líquida. Això comporta que l'efecte de la fiscalitat en aquest cas sigui:

- Un augment de la quota a pagar (4752).
- La baixa del compte (479) que figurava al passiu no corrent del balanç com a passiu per impost diferit.

2.5. Tipus impositiu general (article 29, apartat 1), tributació mínima (article 30 bis) i modificació de l'article 30 sobre la quota íntegra i la quota líquida

L'article 29 en el seu apartat 1 estableix que el tipus general de gravamen per als contribuents d'aquest impost és el 25 per cent.

Tot i això s'estableix que les entitats de nova creació que duguin a terme activitats econòmiques tributaran, en el primer període impositiu en què la base

imposable sigui positiva i en el següent, al tipus del 15 per cent, excepte si, d'acord amb el que preveu aquest article, han de tributar a un tipus inferior.

No tenen la consideració d'entitats de nova creació les entitats que formin part d'un grup en els termes que estableix l'article 42 del Codi de comerç, independentment de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.

Cal recordar que des de l'any 2024 s'estableix una tributació mínima per a determinats contribuents.

Es va afegir a la LIS un article 30 bis on s'estableix una tributació mínima per a les entitats que tinguin una xifra de negocis superior a 20 milions d'euros.

S'estableix que la quota líquida no podrà ser inferior al resultat d'aplicar el 15 per cent a la base imposable, minorada o incrementada, en el seu cas i segons correspongui, per les quantitats derivades de l'article 105 i minorada en les Reserves per inversions de l'article 27 de la Llei 19/1994 de 6 de juliol, de modificació del Règim Econòmic i Fiscal de Canàries.

Aquesta quota tindrà el caràcter de quota líquida mínima.

Pels contribuents que tributen al tipus del 15 per cent (segons apartat 1 de l'article 29) per ser entitats de nova creació, la quota líquida mínima serà el 10 per cent de la base imposable.

En aquest sentit la norma estableix que es prendre com a referència la xifra de negocis dels 12 mesos anteriors a la data de l'inici del període impositiu.

Aquesta norma també s'aplicarà a les entitats que tributin en el règim de consolidació fiscal regulat en el Capítol VI del títol VII de la LIS (amb independència de la xifra de negocis), amb independència del seu import net de la xifra de negocis.

Finalment una segona novetat fiscal de la LIS per l'any 2022 és una modificació de l'article 30, introduint un apartat 2 en l'article 30 que estableix que sobre la quota íntegra s'aplicaran les bonificacions i deduccions previstes a la normativa de l'impost **donant lloc a la quota líquida que, en cap cas, podrà ser negativa.**

2.6. Tipus impositiu reduit per a les pimes

L'aprovació de la Llei 7/2024, de 20 de desembre (publicada en el BOE de 21/12/2024) ha portat novetats rellevants que afectarà a un important nombre d'empreses.

En relació a les PIMES s'ha de fer una separació entre entitats de reduïda dimensió i microempreses:

- Entitats de reduïda dimensió: fins a 10 milions d'euros de xifra de negocis.
- Entitats microempreses: fins a 1 milió d'euros de xifra de negocis.

L' apartat 3 de la Disposició final vuitena modifica el tipus de gravament per a les microemprees. En aquest sentit es modifica l'article 29 de la Llei d'Impost sobre societats establint trams (escales) per al tipus de gravamen per a les entitats l'import net de les quals de la xifra de negocis del període impositiu anterior sigui inferior a 1 milions d'euros.

Es produeix una reducció del tipus impositiu per escales, la qual cosa alleugerirà la càrrega impositiva de les empreses però també una major complexitat en els efectes impositius.

La determinació de la xifra de negocis ha de seguir les indicacions de l'article 101 de la llei de l'impost, en el qual es tracten les particularitats de la xifra de negocis per a poder aplicar el règim d'empreses de reduïda dimensió.

Quan l'entitat formi part d'un grup de societats, la referència a la xifra de negocis ha d'entendre's a la del grup del qual forma part. D'aquesta manera si el grup supera 1 milió d'euros de xifra de negocis, cap de les empreses del grup podrà aplicar el tipus impositiu per escales. El concepte de grup fa referència tant al grup de control (definit en l'article 42 del Codi de Comerç) com al grup de coordinació (incloent les entitats que podrien estar controlades per persones físiques de la mateixa família o relació d'afinitat fins al segon grau inclusivament).

Les empreses en les quals l'exercici immediatament anterior no tingués una durada d'un any complet, elevaran proporcionalment a l'any la seva xifra de negocis de l'exercici incomplet per a determinar si compleixen el límit de xifra de negocis.

Així mateix, les entitats de nova creació que realitzin activitats econòmiques tributaran, en el primer període impositiu en què la base impossible resulti positiva i en el següent, al tipus del 15%, excepte si hagin de tributar a un tipus inferior.

No tindran la consideració d'entitats de nova creació aquelles que formin part d'un grup en els termes establert a l'article 42 del Codi de Comerç, amb independència de la residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.

Tanmateix, la disposició transitòria 44a estableix un règim transitori en l'aplicació dels tipus de gravamen per a les microempreses i per a les empreses de reduïda dimensió.

Aquesta disposició estableix per als períodes impositius que s'iniciïn dins de l'any 2025, a efectes del que disposa l'article 29.1 de la LIS, s'aplicaran les següents especialitats:

a) Les entitats l'import net de les quals de la xifra de negocis del període impositiu immediat anterior sigui inferior a 1 milió d'euros, aplicaran la següent escala, llevat que hagin de tributar a un tipus diferent del general:

i) Per la part de base imposable compresa entre 0 i 50.000 euros, al tipus del 21 per cent.

ii) Per la part de base imposable restant, al tipus del 22 per cent.

Quan el període impositiu tingui una durada inferior a l'any, la part de la base imposable que tributarà al tipus del 21 per cent serà la resultant d'aplicar a 50.000 euros la proporció en la qual es troben el nombre de dies del període impositiu entre 365 dies, o la base imposable del període impositiu quan aquesta fos inferior. A aquests efectes, l'import net de la xifra de negocis es determinarà d'acord amb el que disposen els apartats 2 i 3 de l' article 101 d'aquesta llei.

b) Les entitats que compleixin les previsions previstes a l'article 101 de la Llei de l'impost sobre societats tributaran al 24 %, llevat que hagin de tributar a un tipus diferent del general.

Taula general de tipus impositiu per l'any 2025:

Tipus impositiu general	25%
Tipus impositiu per a societats de reduïda dimensió (xifra de negocis inferior a 10 milions d'euros en l'exercici anterior)	24%
Tipus impositiu per a empreses amb xifra de negocis inferior a 1 milió d'euros a l'exercici anterior - Per la part de la base imposable compresa entre 0 i 50.000 euros - Per la part de la base imposable restant	 21% 22%
Tipus impositiu per a entitats de nova creació	15%

A les entitats patrimonials no serà d'aplicació els tipus de gravamen del 20%, 17% i del 15% establerts en modificació de l'article 29.

Finalment les societats cooperatives fiscalment protegides tributaran als tipus de gravamen resultants de minorar en 3 punts percentuals els tipus de gravamen previstos per a les societats amb xifra de negocis inferior a 1 milió d'euros, sempre que el tipus resultant no superi el 20%, excepte pel que fa als resultats extracooperatius, que triubtaran al tipus del 30%.

3. L'Impost sobre el valor afegit (IVA)

L'IVA és un tribut de naturalesa indirecta que recau sobre el consum i grava les següents transaccions econòmiques:

- *Els lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuats per empresaris o professionals*.
- *Les adquisicions intracomunitàries de béns*.
- *Les importacions de béns* (compres a països que no formen part de la Unió Europea).

A més, es caracteritza per ser un impost plurifàsic, de manera que grava el valor afegit en cadascuna de les fases de la cadena de producció i comercialització. Aquest gravamen queda materialitzat en un mecanisme de deduccions encarnat per:

- L'IVA repercutit o generat, que es tracta de l'IVA cobrat als clients amb motiu del lliurament de béns o de la prestació de serveis.

- L'IVA suportat deduïble, que és l'IVA pagat amb motiu de l'adquisició de béns i serveis que tingui caràcter deduïble.

Al moment de la liquidació periòdica de l'impost (sigui mensual o trimestral), poden sorgir dues situacions:

- Que l'IVA repercutit sigui més gran que l'IVA suportat deduïble, la qual cosa suposa un pagament a Hisenda Pública, generalment.
- Que l'IVA repercutit sigui inferior a l'IVA suportat, que implica un crèdit a favor de l'empresa contra Hisenda Pública, bé a compensar amb futures declaracions d'IVA, bé perquè sigui tornat.

Per la seva banda, l'IVA suportat no deduïble formarà part del preu d'adquisició dels actius corrents i no corrents, així com dels serveis, que siguin objecte de les operacions gravades per l'impost.

En el cas d'autoconsum intern, això és, producció pròpia amb destinació a l'immnobilitzat de l'empresa, l'IVA no deduïble s'addicionarà al cost dels respectius actius no corrents.

No alteraran les valoracions inicials les rectificacions en l'import de l'IVA suportat no deduïble, conseqüència de la regularització derivada de la prorrata definitiva, inclosa la regularització per béns d'inversió.

L'IVA repercutit no formarà part de l'ingrés derivat de les operacions gravades per aquest impost o de l'import net obtingut en l'alienació o disposició per una altra via en el cas de baixa en comptes d'actius no corrents.

Assentament de registre comptable d'una venda amb IVA:

(572) Bancs, c/c	
	a (700) Venda de mercaderies
	a (477) Hisenda Pública, IVA repercutit

Assentament de registre comptable d'una compra amb IVA suportat deduïble:

(600) Compra de mercaderies	
(472) Hisenda Pública, IVA suportat	
	a (572) Bancs, c/c

Suposem una declaració–liquidació de l'IVA a pagar:

(477) Hisenda Pública, IVA repercutit
a (472) Hisenda Pública, IVA suportat
a (4750) Hisenda Pública, creditora per IVA

Suposem una declaració–liquidació de l'IVA a compensar o a retornar:

(477) Hisenda Pública, IVA repercutit
(4700) Hisenda Pública, deutora per IVA
a (472) Hisenda Pública, IVA suportat

Ajustaments negatius i positius en l'IVA

Els comptes 634 i 639 recullen l'augment i disminució, respectivament, de les despeses per impostos indirectes, que es produeix com a conseqüència de regularitzacions i canvis en la situació tributària de l'empresa.

Així, en el cas de diferències negatives que resultin en l'IVA suportat deduïble corresponent a operacions de béns o serveis de l'actiu corrent o de béns d'inversió, en practicar-se les regularitzacions anuals derivades de l'aplicació de la Regla de Prorrata (sigui general o especial):

(6341) Ajustaments negatius en l'IVA d'actiu corrent
(6342) Ajustaments negatius en l'IVA d'inversions
a (472) Hisenda Pública, IVA suportat

I per a les diferències positives:

(472) Hisenda Pública, IVA suportat
a (6391) Ajustaments posit. en l'IVA d'actiu corrent
a (6392) Ajustaments posit. en l'IVA d'inversions

Altres tributs

Es comptabilitzaran com a despeses —i per tant no reduiran la xifra de negocis— aquells tributs que per determinar la quota a ingressar prenguin com a referència la xifra de negocis o una altra magnitud relacionada, però el fet imposable de la qual no sigui l'operació per la qual es transmeten els actius o es presten els serveis.

CAPÍTOL IV: ELS COMPTES ANUALS EN EL PGC PIMES

1. Els Comptes Anuals

Els comptes anuals es compondran obligatòriament en aplicació del PGC PIMES i PGC Normal en format comptes abreujades, de BALANÇ DE SITUACIÓ, COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS I MEMÒRIA. L'ESTAT DE CANVIS EN EL PATRIMONI NET i l'ESTAT DE FLUXOS D'EFECTIU no són obligatoris, deixant a potestat de l'empresa incorporar-los als comptes anuals.

El **balanç de situació** es compon d'actiu, patrimoni net i passiu. Tant l'actiu com el passiu es dividiran en corrents i no corrents. Els actius corrents seran aquells que l'empresa espera vendre, consumir o realitzar en el transcurs del cicle normal d'explotació (que no excedirà d'1 any). Per la seva banda, els passius corrents comprendran les obligacions que l'empresa espera liquidar en el transcurs del cicle normal d'explotació. Els actius i passius no corrents seran els que no compleixin les definicions anteriors, respectivament.

Per la seva banda, el patrimoni net es compondrà dels fons propis i les subvencions, donacions i llegats de capital rebuts.

El **compte de pèrdues i guanys** presenta un format vertical. Es divideix en despeses i ingressos per naturalesa i es determinen en cascada els següents resultats: resultat d'explotació, resultat financer, resultat abans d'impostos i resultat de l'exercici. Destaca la inclusió dels ingressos i despeses excepcionals dins dels resultats d'explotació.

En relació amb l'**estat de canvis en el patrimoni net (ECPN),** que ja no és obligatori com s'ha comentat anteriorment, la seva missió és informar de tots els canvis haguts en el patrimoni net, derivats de:

- El resultat del compte de pèrdues i guanys (compte 129).

- L'import dels ingressos o despeses reconeguts en patrimoni net. En particular, l'import, net de l'efecte impositiu, dels ingressos i despeses imputades directament al patrimoni net de l'empresa, relacionats amb subvencions, donacions o llegats no reintegrables atorgats per tercers diferents dels socis o propietaris.
- En cas que l'empresa tingui ingressos fiscals a distribuir en diversos exercicis.
- Les variacions originades en el patrimoni net per operacions amb els socis o propietaris de l'empresa quan actuïn com a tals.
- Les restants variacions que es produeixin en el patrimoni net.
- També s'informarà dels ajustaments al patrimoni net deguts a canvis en criteris comptables i correccions d'errors.

(Nota: convé recordar que la modificació del PGC i PGC PIMES en virtut del Reial Decret 602/2016 comentat en el Capítol I, allibera les PIMES, a partir del tancament comptable de 2016, de l'obligació de formular l'ECPN).

Exemple:

Elaboració de l'ECPN.- La Societat RCRCR, al tancament de l'exercici 20X0, presentava els següents saldos en els seus comptes de patrimoni net:

- *Capital social: 100.000 euros.*
- *Prima d'emissió: 50.000 euros.*
- *Resultat de l'exercici: 10.000 euros.*
- *Altres reserves: 14.000 euros.*
- *Subvencions de capital: 30.000 euros*

1) *Durant l'exercici 20X1, l'empresa ha canviat de criteri valoratiu d'existències, la qual cosa ha suposat que les existències inicials disminuïssin el seu valor en 15.000 euros. L'assentament que farem serà:*

15.000,00	***(113) Reserves voluntàries***	
	a (300) Mercaderies	***15.000,00***

2) *Suposem que durant 20X1 hem realitzat una ampliació de capital en 100.000 euros, dels quals 75.000 euros han quedat pendents de desemborsament.*
3) *El resultat de l'exercici 20X1 és de 34.000 euros.*
4) *El resultat de l'exercici 20X0 s'ha distribuït de la següent forma: 6.000 euros a reserves i 4.000 euros a dividends.*

A la última pàgina d'aquest document veiem com queda configurat l'ECPN de l'exercici 20X1.

Finalment, i en relació amb la **memòria del PGC PIMES i del model abreujat ha sofert una important retallada** amb el Reial Decret 602/2016, la informació mínima a presentar en la memòria és més profunda i exhaustiva que la requerida en el PGC de 1990 (si bé bastant inferior a la que han de detallar les empreses que elaborin els seus comptes sota el format normal). A més, els epígrafs de balanç, compte de pèrdues i guanys i ECPN presenten una columna en la qual hauran de reflectir una referència creuada amb el nombre de la nota de la memòria en la qual s'expliquen els saldos.

	Capital		Prima d'emissió	Reserves	Resultat de l'exercici	Subvencions donacions i llegats	TOTAL	Coment.
	Escripturat	(No exigit)						
A. SALDO, FINAL DE L'EXERCICI 20X0	100.000		50.000	14.000	10.000	30.000	204.000	
I. Ajustaments per canvis de criteri de l'exercici 20X0 i anteriors.				-15.000			-15.000	1
II. Ajustaments per errors de l'exercici 20X0 i anteriors.								
B. SALDO AJUSTAT, INICI DE L'EXERCICI 20X1	100.000	0	50.000	-1.000	10.000	30.000	189.000	
I. Total ingressos i despeses de l'exercici.					34.000		34.000	3
II. Operacions amb socis o propietaris.	150.000	-75.000	0	0		0	75.000	2
1. Augments de capital.	150.000	-75.000					75.000	
4. (–) Distribució de dividends.					-4.000		-4.000	4
III. Altres variacions de patrimoni net.	0	0	0	6.000	-6.000	0	0	
1. Moviment de la Reserva de Revalorització							0	
2. Altres variacions				6.000	-6.000		0	4
C. SALDO, FINAL DE L'EXERCICI 20X1	250.000	-75.000	50.000	5.000	38.000	30.000	298.000	

BONUS TRACK: CANVIS DE TIPUS IMPOSITIUS EN L' IMPOST SOBRE SOCIETATS

APLICACIÓ PER A 2026 I SEGÜENTS DE LA DT 44A DE LA LLEI 7/2024

Modificació de tipus impositius

El tancament de l'exercici 2025 comporta tasques i ajustos conseqüència dels canvis transitoris en els tipus impositius de l'impost sobre societats que foren aprovats en 2024 i que seran implementats progressivament al llarg de varis exercicis.

Durant l'exercici 2024 els tipus impositius de l'impost sobre societats van ser els següents:

Tipus impositiu general	25%
Tipus impositiu per a empreses amb xifra de negocis inferior a 1 milió d' euros en l'exercici anterior	23%
Tipus impositiu per a entitats de nova creació	15%
Tipus impositiu per a empreses emergents segon la llei *start-ups*	15%
Tipus impositiu per a entitats sense ànim de lucre que cumpleixen la llei 49/2002	10%
Tipus impositiu el resultat cooperatiu de cooperatives protegides	20%

La Llei 7/2024, de 20 de desembre ha introduït canvis en l'article 29 de la Llei de l'Impost de societats, l'article que tracta els tipus impositius, afegint també la disposició transitòria quarantena quarta per a la transició als nous tipus.

Les entitats que presentin una xifra de negocis inferior a 1 milió d'euros en l'exercici anterior, aplicaran tipus impositius de la següent manera.

	Situació actual	Per als períodes impositius que comencin en l'any…			
	2024	2025	2026	2027	següents
Primers 50.000 €	23%	21%	19%	17%	17%
Resta de base	23%	22%	21%	20%	20%

Quan el període impositiu sigui inferior a un any, la part de la base imposable que tributarà al tipus impositiu menor es calcularà aplicant a 50.000 euros la proporció de l'any que representi el període impositiu, calculat en dies.

Aquests tipus seran aplicables tret que l'entitat pugui aplicar un menor.

Les empreses de reduïda dimensió (menys de 10 milions de xifra de negocis en l'exercici anterior) podran aplicar un tipus impositiu del 20% amb el següent període transitori:

	Situació actual	Per als períodes impositius que comencin en l'any…				
	2024	2025	2026	2027	2028	següents
Base	25%	24%	23%	22%	21%	20%

Els resultats cooperatius de les cooperatives protegides tributaran a un tipus impositiu que resultarà de restar 3 punts percentuals als tipus esmentats en les taules anteriors, sense superar el 20%.

En tots els casos esmentats fins ara, tant en les empreses de reduïda dimensió com en les microempreses com en les cooperatives protegides, la modificació legal feia baixar els tipus impositius aplicables en els pròxims exercicis, la qual cosa implica una disminució de la càrrega fiscal per a aquesta mena d'entitats.

Les entitats de nova creació podran continuar tributant al 15%. Les entitats sense ànim de lucre que compleixin amb la Llei 49/2002 podran continuar tributant al 10%.

Avantatge fiscal, càrrega administrativa comptable

Els actius i passius per impostos diferits que comptabilitzen les empreses, conseqüència de diferències temporàries deduïbles o imposables han de valorar-se aplicant sobre la diferència temporària el tipus impositiu corresponent a l'exercici en el qual es preveu que revertiran les diferències.

Els crèdits fiscals per bases imposables negatives es reconeixeran comptablement pel tipus impositiu de l'exercici en què es preveu que seran compensades les bases negatives.

Això obliga al fet que les empreses facin un exercici de prospectiva i estimin la possible evolució futura de:

1. La seva xifra de negocis, per a poder determinar si s'aplicarà el tipus general, el règim d'empreses de reduïda dimensió o els tipus per a microempreses.
2. La seva base imposable, per a determinar la part de la base imposable a la qual s'aplicarà el tipus reduït en el cas de microempreses.
3. Els tipus aplicables a la futura reversió de les diferències o a la compensació de bases.

Aquesta tasca de prospectiva ha de repetir-se cada exercici econòmic per a revisar els actius i passius reconeguts i ajustar-los en cas que la valoració no es correspongui amb el tipus impositiu de la nova previsió.

El tancament de l'exercici 2024 va requerir un treball addicional als comptables de les empreses perquè els tipus impositius de reversió canviaven. Podem il·lustrar la situació amb un exemple. En aquell exercici van haver d'ajustar-se els saldos d'actius i passius per impostos diferits, que passaven d'estar valorats als tipus impositius inicialment vigents a estar-ho pels nous tipus impositius. Com que la variació és una disminució de tipus, en els actius per imposts diferits, les diferències van suposar un càrrec en el compte de resultats, mentre que en els passius per impostos diferits es generen abonaments en el compte de resultats.

En el tancament de 2025 s'han de revisar els saldos d'actius i passius per impostos diferits per a que quedin valorats al tipus als que previsiblement revertiran, posant atenció a possibles variacions en els tipus aplicables degudes a:

1. Canvis a la xifra de negocis futura prevista que afectin al règim aplicable (general, RERD, microempreses).
2. Canvis en el tipus aplicable al fragment de base imposable, en el cas de microempreses.

Si l'entitat tingués deduccions pendents d'aplicar amb efecte reconegut en comptabilitat, ha de comprovar si la menor quota previsible deguda a la reducció de tipus permetrà seguir tenint l'expectativa d'aplicació futura de les deduccions.

Podem il·lustrar el possible efecte de la baixada de tipus amb un exemple.

Suposem una empresa que durant 2023 va adquirir una maquinària per 50.000 euros. La vida útil de l'actiu és de 10 anys, període en el qual s'amortitza comptablement de manera lineal sense valor residual. Fiscalment s'amortitza de manera accelerada, aplicant avantatges propis de les empreses de reduïda dimensió, tal que en l'exercici 2023 amortitza 25.000 euros i en 2024 amortitza els restants 25.000 euros. La xifra de negocis d'aquesta empresa és superior a 1 milió d'euros i inferior a 10 milions i previsiblement seguirà així en els pròxims exercicis. No obstant, a la vista de l'evolució de l'activitat de l'empresa, que està creixent significativament, al tancament de 2025 s'estima que la xifra de negocis de 2027 serà superior a 10 milions i es mantindrà per sobre en els següents exercicis.

Els càlculs referits a l'amortització d'aquesta maquinària, comptable i fiscalment, amb les seves diferències i el seu efecte fiscal són els següents:

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	ss
Despesa comptable	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	20.000
Despesa fiscal	25.000	25.000	0	0	0	0	0
Diferència temporània	20.000	20.000	-5.000	-5.000	-5.000	-5.000	-20.000
Tipus impositiu	25%	25%	24%	23%	22%	21%	20%
Passiu impost diferit	5.000	5.000	-1.200	-1.150	-1.100	-1.050	-4.000

Durant 2023 l'empresa haurà reconegut un passiu per impostos diferits de 20.000 x 25% = 5.000 euros, perquè el tipus impositiu en aquell moment era del 25% i no hi havia perspectives que canviés.

Al tancament de 2024 correspondria reconèixer un increment del passiu per impostos diferits d'altres 20.000 x 25% = 5.000 euros, la qual cosa presentaria un saldo acumulat de 10.000 euros. Això seria estimant que totes les reversions futures es produeixen al mateix 25% vigent al tancament d'aquests exercicis. Tanmateix, això no ocorrerà així, en canviar els tipus aplicables en el futur.

El passiu per impostos diferits revertirà en el futur en 1.200 + 1.150 + 1.100 + 1.050 + 4.000 = 8.500 euros. La diferència de 10.000 – 8.500 = 1**.500** euros ha de registrar-se al tancament de 2024 com un ajust, en aquest cas positiu (reducció d'un passiu), la qual cosa suposarà un ingrés en el compte de resultats.

1.500,00	***(479) Passiu per impost diferit***		
	(638) Ajustos positius en la imposició sobre beneficis		***1.500,00***

Durant 2025 haurà una reversió de diferències segons el previst, amb el que es registrarà:

1.200,00	***(479) Passiu per impostos diferits***		
	(630) Despesa por impost sobre societats diferit		***1.200,00***

En aquest moment el saldo de passius per impostos diferits ascendeix a 1.150 + 1.100 + 1.050 + 4.000 = 7.300 euros.

Al tancament de 2025 hem de revisar si els passius per impostos diferits segueixen valorats el tipus impositiu al que s'espera que reverteixin. Com les projeccions de xifra de negocis indiquen que l'empresa no podrà seguir aplicant els tipus de les empreses de reduïda dimensió i ha de tornar al tipus general, perquè sobrepassa la xifra de negocis de 10 milions, hem de recalcular els imports de la valoració de los passius.

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	ss
Despesa comptable	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	20.000
Despesa fiscal	25.000	25.000	0	0	0	0	0
Diferència temporània	20.000	20.000	-5.000	-5.000	-5.000	-5.000	-20.000
Tipus impositiu	25%	25%	24%	23%	25%	25%	25%
Passiu impost diferit				-1.150	-1.250	-1.250	-5.000

Els imports pels que es valora el passiu ara són 1.150 + 1.250 + 1.250 + 5.000 = 8.650 euros, superiors als que estaven comptabilitzats doncs es passa d'uns tipus baixos a d'altres superiors, incrementant el valor del passiu i generant una diferència negativa per 7.300 – 8.650 = -1.350 euros.

1.350,00	***(638) Ajustos negatius en la imposició sobre beneficis***		
	(479) Passius por impostos diferits		***1.350,00***

Les empreses que presentaven actius per impostos diferits o crèdits per bases imposables negatives al tancament de 2024 van haver de fer ajustos en els seus comptes, reconeixent un ajust negatiu.

Les empreses que presentaven passius per impostos diferits al tancament de 2024 van haver de fer ajustos, reconeixent un ajust negatiu.

La revisió dels tipus aplicables en la valoració d'actius i passius per impostos diferits pot suposar efectes positius o negatius, depenent de la modalitat de canvi que es produeixi. Si l'efecte final és un increment de tipus impositius, els passius generen diferències negatives mentre els actius generen diferències positives. Si l'efecte final és una reducció de tipus impositius, l'efecte en els passius és positiu i en els actius negatiu.

Un cas especialment complex es donarà en les microempreses, que tindran dos trams de base imposable, cadascun amb el seu tipus impositiu. Com no és possible determinar amb anticipació en quina part de la base s'incorpora la reversió de les diferències temporàries, els més prudent és reconèixer els actius i passius per impostos diferits valorats al tipus impositiu menor i traslladar a l'exercici de la reversió les possibles diferències.

Així va resoldre l'ICAC en èpoques anteriors en què també es va donar la circumstància de diferents tipus impositius per diferents trams de la base.

BONUS TRACK: LES NORMES EUROPEES D'INFORMACIÓ SOBRE SOSTENIBILITAT (NEIS) I LES PIMES

Les grans empreses de la Unió Europea han començat a reportar el seu acompliment en sostenibilitat conforme a les Normes Europees d'Informació sobre Sostenibilitat (NEIS), en el marc de la CSRD, per a exercicis iniciats en 2024. No obstant això, durant 2025 s'ha produït un gir rellevant en l'enfocament regulador europeu, orientat a la simplificació dels requisits, el retard en l'aplicació de determinades obligacions (especialment per a les denominades ones 2 i 3) i la revisió de l'abast subjectiu de la norma.

Aquest nou enfocament respon a la necessitat d'equilibrar els objectius de sostenibilitat amb la competitivitat empresarial i la reducció de càrregues administratives. En aquest context, la normativa europea ha incorporat un criteri de simplificació que inclou l'elevació del llindar d'aplicació a empreses amb més de 1.000 empleats i, addicionalment, determinats nivells de facturació (entorn de 450 milions d'euros), la qual cosa redueix significativament el nombre d'entitats obligades. No obstant això, la concreció final d'aquests llindars i el seu impacte efectiu dependrà del procés de transposició i adaptació en cada Estat membre.

Així mateix, el nou marc reforça el principi de proporcionalitat, limitant la informació que les grans empreses poden requerir a entitats no subjectes a la CSRD dins de la seva cadena de valor, evitant així la transferència indirecta de càrregues reguladores cap a les PIMES.

Quines implicacions té aquest nou context per a les empreses espanyoles, especialment les PIMES?

Encara que, en termes generals, les PIMES no estan obligades a reportar conforme a les NEIS en el curt termini, això no implica la desaparició de les exigències en matèria de sostenibilitat. Per contra, s'està produint un desplaçament des de l'obligació normativa directa cap a una pressió indirecta derivada del mercat. Les grans empreses seguiran obligades a reportar informació rellevant, incloent-hi emissions

indirectes (Scope 3), la qual cosa implica la necessitat de recaptar dades de sostenibilitat de la seva cadena de subministrament. A això se suma la creixent rellevància d'aquesta informació en l'accés a finançament, on entitats financeres i inversors incorporen criteris ESG en els seus processos d'avaluació.

En aquest context, la resposta institucional europea ha estat el desenvolupament d'un estàndard voluntari específic per a PIMES (VSME). Tal com s'ha posat de manifest en l'àmbit professional europeu, aquest estàndard es concep com una eina pràctica i simplificada que permet a les petites i mitjanes empreses proporcionar informació de sostenibilitat adaptada a les seves capacitats i respondre de manera eficient a les demandes de la cadena de valor.

Aquest estàndard, encara que formalment voluntari, respon a una problemàtica concreta del mercat: la proliferació de sol·licituds d'informació ESG no estandarditzades procedents de clients, entitats financeres i inversors. En la pràctica, moltes PIMES s'enfronten a múltiples qüestionaris i requeriments heterogenis, generant duplicitats, ineficiències i costos administratius significatius. El VSME permet estructurar aquesta informació de manera homogènia, facilitant la seva reutilització i millorant la comparabilitat.

Així mateix, el desenvolupament del VSME es vincula amb l'objectiu de limitar les exigències d'informació en la cadena de valor, configurant-se com a referència per a definir l'abast raonable de les sol·licituds d'informació que les grans empreses poden traslladar als seus proveïdors.

En la pràctica, el VSME tendeix a configurar-se com un estàndard de referència en el mercat. La seva adopció permet a les PIMES millorar el seu posicionament competitiu, facilitar l'accés a finançament i respondre de manera eficient a les exigències de clients i altres grups d'interès, sense assumir la complexitat dels estàndards complets aplicables a grans empreses.

En paral·lel, l'accés a finançament i a determinats mercats estarà cada vegada més condicionat a la disponibilitat d'informació ESG estructurada, la qual cosa reforça la necessitat que les PIMES desenvolupin capacitats bàsiques en aquest àmbit.

A continuació, vam mostrar alguns exemples per a posar en context al lector.

Exemple en relació amb la informació mediambiental

L'empresa A, una PIME espanyola dedicada a la fabricació de components electrònics per al sector d'automoció, forma part de la cadena de subministrament de l'empresa B, un grup industrial europeu inclòs en l'àmbit d'aplicació de la CSRD. En el marc de les seves obligacions de reportar conforme a les NEIS, l'empresa B ha d'informar, entre altres aspectes, sobre la seva petjada ambiental, incloent-hi les emissions indirectes (Scope 3) derivades de la seva cadena de valor. Encara que el nou marc regulador limita el volum i naturalesa de la informació que pot exigir-se a proveïdors no subjectes a la CSRD, en la pràctica l'empresa B continua necessitant recaptar determinats indicadors bàsics, homogenis i comparables. En aquest context, l'empresa A s'enfronta al risc d'haver de respondre a múltiples sol·licituds d'informació no estandarditzades, procedents tant de clients com d'altres parts interessades. L'adopció de l'estàndard VSME permet a l'empresa A estructurar la seva informació mediambiental (incloent consum energètic, intensitat d'emissions i mesures d'eficiència) en un format coherent i reutilitzable, reduint la càrrega administrativa i facilitant la seva integració en els sistemes de reportar de l'empresa B.

Exemple en relació amb la informació social

L'empresa E, una PIME espanyola dedicada a la prestació de serveis logístics, opera com a proveïdor de l'empresa F, un grup multinacional del sector distribució subjecte a la CSRD. En el marc de les seves obligacions de reportar, l'empresa F ha d'informar sobre aspectes socials rellevants, incloent-hi condicions laborals, salut i seguretat en el treball i riscos associats a la seva cadena de subministrament. Encara que el marc regulador ha limitat els requeriments formals traslladables a proveïdors, l'empresa F continua necessitant disposar d'informació fiable i comparable que li permeti avaluar aquests riscos. En aquest context, l'empresa E pot veure's sotmesa a múltiples sol·licituds d'informació heterogènies (per exemple, qüestionaris de clients, requeriments d'auditoria o avaluacions de tercers) que generen duplicitats i ineficiències. L'adopció de l'estàndard VSME permet a l'empresa E estructurar de manera coherent la seva informació social, integrant polítiques i mètriques bàsiques

relatives a condicions laborals, formació o prevenció de riscos, en un format homogeni que pot ser utilitzat de manera transversal.

Exemple en relació amb la informació de governança

L'empresa C, una PIME del sector tèxtil, col·labora amb l'empresa D, una gran distribuïdora europea inclosa en l'àmbit d'aplicació de la CSRD. En aquest context, l'empresa D ha de reportar informació sobre aspectes de governança, incloent-hi pràctiques ètiques, compliment normatiu i gestió de riscos en la seva cadena de subministrament. Encara que les recents modificacions reguladores han reforçat el principi de proporcionalitat, l'empresa D continua necessitant obtenir garanties mínimes sobre el comportament organitzatiu dels seus proveïdors. En aquest escenari, l'empresa C pot enfrontar-se a múltiples sol·licituds d'informació no estandarditzades, la qual cosa incrementa la càrrega administrativa i dificulta la consistència de la informació proporcionada. Mitjançant l'adopció de l'estàndard VSME, l'empresa C pot estructurar les seves polítiques de governança (incloent codis ètics, mecanismes de control intern o procediments de compliment) en un format homogeni i reutilitzable, facilitant la seva comunicació a diferents interlocutors.

En definitiva, el nou enfocament europeu no elimina la rellevància de la sostenibilitat per a les PIMES, sinó que transforma la seva naturalesa: es passa d'un model basat en obligacions reguladores directes a un altre sustentat en la cadena de valor, la proporcionalitat i l'ús d'estàndards simplificats. En aquest context, el VSME no ha d'entendre's únicament com un estàndard voluntari, sinó com un instrument clau per a estructurar el flux d'informació de sostenibilitat entre empreses i facilitar l'equilibri entre exigència reguladora i viabilitat operativa en el teixit empresarial europeu.

TANCAMENT COMPTABLE I FISCAL PER A LES PIMES. Revisió febrer 2026

Amb la present obra, pretenem obrir un “raig de llum” davant la problemàtica del tancament comptable que han de realitzar les petites i mitjanes empreses amb l’aplicació del nou Pla General Comptable per a Pimes.

Aquest Manual està actualitzat amb data febrer de 2026 incorporant les modificacions normatives, ja que s'han considerat les modificacions al PGC i PGC Pimes realitzades des de la seva publicació en 2007 fins a l'actualitat (Reial decret 602/2016 i Reial decret 1/2021) així com les Consultes comptables més rellevants.

Manuel Rejón López, economista, auditor de comptes, consultor i director de creA-sset, a més de professor de comptabilitat i auditoria de Seminaris, Màsters i Cursos. Ha estat premiat per l’AECA en tres ocasions per articles sobre l’aplicació de les NIIF a Espanya i del nou Pla General de Comptabilitat. Publica regularment en Revista Contable i en la revista Estrategia Financiera.

Francesc Gómez Valls, economista, Doctor en ciències econòmiques i empresarials per la Universitat Autònoma de Barcelona. Professor titular d'economia financera i comptabilitat de la Universitat Autònoma de Barcelona des del curs 1991. Coordinador del Màster Universitari en Auditoria de Comptes i Comptabilitat de la UAB-CEC des del curs 2010/11. Autor de diferents llibres i comunicacions sobre comptabilitat financera, comptabilitat i fiscalitat i consolidació. Coordinador de la comissió COMPTABILITAT-FISCALITAT de la ACCID (2004-2008) i membre de la comissió sobre reforma comptable de la ACCID. President de l'Agrupació de professorat de Comptabilitat i Control (APC-ACCID) i membre de la Junta de Govern de la ACCID.

Xavier Osés García, economista, Doctor en Administració i Direcció d'Empreses per la Universitat de Barcelona. Professor titular d'Economia Financera i Comptabilitat de la Universitat de Barcelona. Ha participat com a professor en diversos màsters de la Universitat de Barcelona, en universitats i institucions nacionals i Internacionals, en cursos i conferències en Col·legi d'Auditors de Catalunya, Col·legi d'Economistes de Catalunya, Cambres de Comerç i altres institucions, en l'àmbit de la Comptabilitat. Coordinador de la Comissió de relacions entre Comptabilitat i Fiscalitat de la ACCID. Secretari de la Junta de Govern de l'Agrupació de Professorat de Comptabilitat i Control (APC-ACCID). Membre de la Comissió de Comptabilitat del Col·legi d'Economistes de Catalunya. Membre del Registre d'Economistes Comptables del Consell General d'Economistes d'Espanya.

ACCID
Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció

Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció
Edifici Col·legi d'Economistes de Catalunya 4a. Planta, Barcelona
Tel. 93 416 16 04 extensió 2019
info@accid.org
www.accid.org
@AssociacioACCID

Col.legis fundadors:

Col·legi d'Economistes de Catalunya
Al servei dels professionals de l'economia i de l'empresa

Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya
=
EL CØL·L3G1

Suport institucional:

COL·LEGI OFICIAL DE GESTORS ADMINISTRATIUS DE CATALUNYA