

Aspectos financieros y fiscales para 2011



Índice

| | |
|--|------|
| Introducción | p.3 |
| 1. Si va a fusionarse, piense bien cuándo y cómo | p.4 |
| 2. El Fondo de Comercio siempre está bajo sospecha | p.6 |
| 3. ¿Tiene problemas de solvencia? | p.8 |
| 4. ¿Está Ud. al día de la nueva información que debe incluir en las Cuentas Anuales? | p.10 |
| 5. Los errores contables tienen solución | p.12 |
| 6. Los administradores tienen más deberes | p.14 |
| 7. La consolidación se adapta a las normas europeas | p.15 |
| 8. Las pymes españolas ya tienen su mercado de valores: el MAB | p.17 |
| 9. ¿Cómo afecta fiscalmente el deterioro del fondo de comercio? | p.19 |
| 10. ¿Cómo puedo recuperar el IVA de facturas incobradas? | p.21 |
| 11. Aproveche las ventajas fiscales de una buena planificación inversora | p.23 |
| 12. Operaciones societarias intragrupo: nueva regulación | p.25 |



Introducción

Es indudable que el Plan General Contable encierra dosis de dificultad considerables y las empresas tienen poco tiempo para asimilar los muchos cambios que han sucedido en un breve espacio de tiempo. Es necesario afrontar modificaciones normativas de gran calado tales como las normas para la formulación de cuantas anuales consolidadas y las combinaciones de negocio realizadas entre partes independientes o en el seno del propio grupo¹.

Especialmente en este último semestre, la gran abundancia de novedades normativas, nos obliga a convivir con dudas de interpretación que debemos saber minimizar, garantizando que el área financiera y otros departamentos cuenten con el conocimiento necesario que asegure que toda la información financiera de la organización refleje dichos cambios o novedades.

A través de este dossier trataremos de exponer y clarificar una docena de aspectos contables, fiscales y financieros de interés para la gestión de su empresa.

Esperamos que la información aquí incluida sea de su interés. Con la finalidad de acercar estos temas a las empresas, Grant Thornton organiza frecuentemente, conferencias y jornadas sobre estos y otros temas. Además, estamos a su total disposición para comentar cualquier aspecto que crea conveniente.

Alfredo Ciriaco
Socio Director de Auditoría

Asesoramiento:

Estamos aquí para ayudarle. Para recibir información adicional y consejo sobre alguna situación concreta de su empresa, por favor, dirijase a su contacto habitual o escribanos a gt@es.gt.com.



1. Novedades contenidas en el Real Decreto 1159/2010 que modifica, además, el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Si va a fusionarse, piense bien cuándo y cómo

El Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas ha modificado determinados aspectos del Plan General de Contabilidad. Sin duda, la norma más importante del Plan aprobado en el mes de noviembre de 2007 que se ha visto modificada es la **norma 19ª relativa a las Combinaciones de Negocio**. Esta norma, como define la propia introducción del Real Decreto, constituye la piedra angular de la consolidación ya que fija los criterios generales para la integración de los activos y pasivos de las sociedades dependientes en la fecha de toma de control.

La **norma 19ª sobre Combinaciones de negocio** establece los criterios a aplicar en las operaciones de fusión o escisión de empresas y en la adquisición de todos o parte de los elementos patrimoniales de una empresa que constituya uno o varios negocios. Destacar que en operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias entre empresas del Grupo no es de aplicación esta norma, sino la norma 21ª que también ha sufrido importantes modificaciones como consecuencia de la publicación del citado Real Decreto.

Ahora es obligatorio identificar a un adquirente.

A continuación nos vamos a centrar en revisar las modificaciones más importantes introducidas en la Norma 19ª de Combinaciones de Negocio que se basa en la aplicación del método de adquisición:

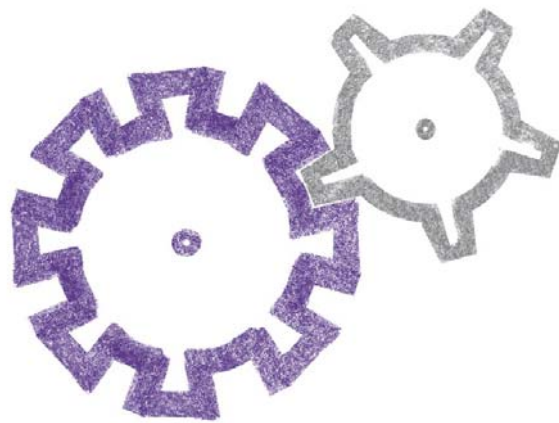
- Se introduce una nueva definición de **negocio**. Así, se define un negocio como un conjunto integrado de actividades y activos **susceptibles** de ser dirigidos y gestionados con el objetivo de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes. Con ello se entiende que no es necesaria la explotación previa de un negocio.
- En relación a la consideración de la **empresa adquirente** se establecen **criterios preferentes** para su determinación. En este sentido se considerará de forma preferente que la empresa adquirente es la sociedad que retiene o recibe la mayoría de los derechos de voto de la entidad combinada o tenga la facultad de elegir, nombrar o cesar a la mayoría de los miembros del consejo de administración o bien representen a la mayoría de las participaciones minoritarias con voto en la entidad combinada si actúan de forma organizada y sin que otro grupo de propietarios tenga una participación de voto significativa. En su defecto, se considerará la que tenga la facultad de designar el equipo de dirección del negocio combinado.

- Se establecen **criterios específicos para las adquisiciones inversas** que son aquellas operaciones en las que la aplicación de los criterios para la determinación de la empresa adquirente puede dar lugar a que la sociedad adquirente legal sea la sociedad adquirida.

En general, hay que valorar a valor razonable los activos y pasivos adquiridos.

- En relación a la **fecha de adquisición**, que es aquella en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos, se establece que en las operaciones de fusión o escisión, con carácter general, esta fecha será la que la Junta General de Accionistas o Socios de la sociedad adquirida apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control de negocio por la sociedad adquirente en un momento posterior. En este sentido también se regula el tratamiento en los libros contables del proceso de fusión y escisión en la entidad adquirente y las sociedades que se extinguen.

- En el **coste de la combinación de negocios** se elimina la consideración de costes directamente atribuibles a la combinación de negocios los honorarios de abogados, asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación que deberán considerarse como gastos en el ejercicio en que se incurran. Esta modificación es la que ha provocado el cambio en el mismo sentido de la norma 9ª en la consideración del coste de participaciones en empresas del Grupo.
- En **operaciones de fusión y escisión** en las que se emitan **instrumentos de patrimonio**, se establece que, salvo que exista una valoración más fiable, el valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos que se entreguen como contraprestación en la combinación de negocios será el atribuido a las acciones o participaciones de la empresa adquirente a los efectos de determinar la correspondiente ecuación de canje.
- Se modifican determinadas **excepciones en la consideración del valor razonable** de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en la fecha de adquisición.
- En las **combinaciones realizadas por etapas** se establece que en la fecha de adquisición del control las participaciones previas a las que dan el control se ajustarán a su valor razonable reconociendo un ingreso (o gasto) en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Se regula por primera vez el tratamiento de las **transacciones separadas** con la consideración de posibles transacciones previas a la combinación de negocios o que pueden iniciar un acuerdo separado de la combinación o de forma simultánea a ésta.



La contabilización inicial es provisional. Tiene un año para corregirse.

Su identificación es importante para distinguir las que no forman parte de la combinación de negocios y deben registrarse de acuerdo a la correspondiente norma de registro y valoración y originar, en su caso, un ajuste en el coste de la combinación.

- Las **contraprestaciones contingentes** (contraprestaciones adicionales que dependan de hechos futuros) una vez concluida la contabilidad provisional no modificarán el coste de la combinación y se contabilizarán de acuerdo a la norma de instrumentos financieros si son de naturaleza financiera o conforme a la norma de provisiones o la norma que resulte aplicable en función de la naturaleza de la contraprestación.
- En relación a la **contabilización posterior**, más allá de la contabilidad provisional de un año no se podrá ajustar el coste de la combinación de negocios. Los ajustes, incluso el registro de activos por impuestos diferidos transcurrido el período de valoración se contabilizarán de forma prospectiva por lo que no se modificará el fondo de comercio.

El Fondo de Comercio siempre está bajo sospecha

En la primera consolidación, realizada en la fecha de toma de control de la dependiente, al realizar la eliminación de la inversión – patrimonio neto, el exceso del coste incurrido para obtener el control sobre la parte proporcional del patrimonio neto representativa de la participación en el capital de la sociedad dependiente, una vez incorporados los ajustes derivados de valorar a valor razonable sus activos y pasivos, y de dar de baja, si existe, el fondo de comercio reconocido en las cuentas anuales de la dependiente en la fecha de adquisición, se registrará como Fondo de Comercio de Consolidación (FCC), el cual:

- Es una rúbrica separada en el activo del balance consolidado.
- No se atribuye a socios externos ya que sólo se reconoce el atribuible a la sociedad que posee la participación.
- No se amortiza.
- Se debe asignar en su origen a una o varias unidades generadoras de efectivo (UGE).
- Se debe comprobar al menos anualmente su deterioro. Las pérdidas por deterioro son irreversibles.

Se analizará su deterioro al menos anualmente.

Las principales novedades de las nuevas NOFCAC en relación con el FCC son las siguientes:

- **Tratamiento del Fondo de comercio(FC) proveniente de las Cuentas Anuales (CCAA) individuales de la dependiente.**

El FC reconocido en las CCAA individuales de la dependiente desaparece en el proceso de consolidación. Al calcular las diferencias de primera consolidación, el exceso positivo de la participación en la dependiente sobre su patrimonio una vez incorporados los ajustes derivados de valorar a valor razonable sus activos y pasivos, se registra como FCC. Dichos activos y pasivos no incluyen el FC que aparece en las cuentas individuales de la dependiente por lo que podríamos decir que el FC individual queda “incorporado” dentro del FCC.

Desaparece el fondo de comercio existente previamente en la filial.

Este mismo tratamiento sería aplicable en el caso de los fondos de comercio que van surgiendo en los diferentes subgrupos en el proceso de consolidación.

- **Tratamiento del deterioro del FCC.**

Debido a que el FCC se reconoce sólo hasta el límite de la participación de la dominante en la fecha de adquisición, a efectos de comprobar el deterioro, se añadirá el importe del fondo de comercio que se atribuiría a los socios externos.

La pérdida por deterioro que pueda surgir se repartirá entre la sociedad dominante y socios externos, pero sólo se contabilizará en las Cuentas Anuales Consolidadas (CCAACC) la correspondiente a la sociedad dominante.

Ejemplo:

Si se adquiere el 60% de una empresa y al realizar las eliminaciones de primera consolidación se pone de manifiesto un FCC de 6.000 euros, se entiende que dicho FCC es el correspondiente a la empresa que posee la participación por lo que el FCC total es $6.000 / 60\% = 10.000$.

Si lo asignamos a una Unidad Generadora de Efectivo (UGE) cuyo valor en libros es 100.000, el valor asignado a dicha UGE será de $100.000 + 10.000 = 110.000$.

Si al final del ejercicio estimamos que el valor razonable de dicha UGE es 104.000, el deterioro será $110.000 - 104.000 = 6.000$. El deterioro a contabilizar en las CCAACC será el correspondiente a la sociedad dominante, es decir, $6.000 \times 60\% = 3.600$.

• **Aumento o disminución de la participación sin pérdida de control.**

Una vez se ha obtenido el control, las operaciones posteriores que modifiquen la participación de la dominante en una dependiente, sin que, en caso de reducción, suponga una pérdida de control, se considerarán en las cuentas consolidadas como una operación con títulos de patrimonio propio, por lo que no se modificará el importe del FCC.

La participación de los socios externos se mostrará en el balance consolidado en función del porcentaje de participación que terceros ajenos al grupo posean en el capital de la dependiente, una vez realizada la operación, **incluyendo**, en caso de disminución del porcentaje de participación de la dominante, **el porcentaje de participación en el FCC contabilizado en las cuentas consolidadas asociado a la modificación que se ha producido.**

El importe de “Ajustes por cambios de valor” y “Subvenciones, donaciones y legados recibidos” de la sociedad dependiente, se cuantificará en función del porcentaje de participación que el grupo posea en el capital de de dependiente, una vez realizada la operación.

En su caso, el ajuste necesario para dar cumplimiento a lo indicado en los párrafos anteriores, motivará una variación en las reservas que modifica su participación.

Ejemplo de disminución en el porcentaje de participación:

Si la dominante tenía una participación del 60% y en las CCAACC aparecía un FCC de 500, dado que este FCC es el correspondiente a la dominante, el FCC total sería de $500 / 60\% = 833$ y, por lo tanto, el “atribuible” a los socios externos sería $833 - 500 = 333$.

Suponiendo que el patrimonio corregido es 2.000, la parte de socios externos sería $2.000 \times 40\% = 800$.

Si la dominante vende el 8% de sus acciones y no varía el patrimonio, la parte del FCC de los socios externos no será la correspondiente al nuevo porcentaje de participación multiplicado por el patrimonio corregido, es decir, $48\% \times 2.000 = 960$, sino que a esta cifra habrá que añadir la parte de FCC asociada a la participación vendida por la dominante, es decir, $8\% / 60\% \times 500 = 67$. El total de la cifra de socios externos sería $960 + 67 = 1.027$.

El aumento es equivalente al incremento producido en la participación de los socios externos sobre el FCC inicial, es decir, $8\% \times 833 = 67$.



Las variaciones en la participación de la filial sin perder el control no modifican el fondo de comercio.

¿Tiene problemas de solvencia?

Desde diciembre de 2008 se han publicado en el BOE diferentes medidas financieras que se han ido adoptando para mejorar la liquidez de las empresas. Una de las medidas afectan a los cálculos que se realizan para determinar si una Sociedad se halla en un supuesto de reducción obligatoria de capital, así como para delimitar los conceptos que forman parte del patrimonio neto en dicho supuesto, a los efectos de la disolución obligatoria por pérdidas.

La nueva normativa da un respiro a las empresas que se hallan en suspenso de reducción de capital o disolución obligatoria.

Recordamos estas obligaciones legales según la Ley de Sociedades de Capital:

Artículo 327. Carácter obligatorio de la reducción.

En la sociedad anónima, la reducción de capital tendrá carácter obligatorio cuando las pérdidas hayan disminuido su patrimonio neto por debajo de las dos terceras partes de la cifra del capital social y hubiese transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio neto.

Artículo 363. Causas de disolución.

1. La sociedad de capital deberá disolverse:

- a) (...)
- b) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso. (...)

La sociedad de responsabilidad limitada se disolverá, además, por la falta de ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social durante tres años consecutivos. (...)

Con fecha 1 de abril de 2010 se publicó el Real Decreto- Ley 5/2010, de 31 de marzo, en el que se amplía durante 2 ejercicios sociales las disposiciones que afectan a los cálculos que se realizan para determinar si una sociedad se halla en un supuesto de reducción obligatoria de capital social y de disolución obligatoria por pérdidas.

La pérdida por deterioro de determinados activos no computarán como pérdidas.

Este RDL renueva, la aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición adicional única del Real Decreto-ley 10/2008, de 12 de diciembre, que, en síntesis, establece que durante el período mencionado no se computarán las pérdidas por deterioro derivadas del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y las existencias a los efectos de determinar las pérdidas para la reducción obligatoria de capital social y para la disolución prevista en la legislación sobre sociedades anónimas y de responsabilidad limitada.

Los textos de dichas disposiciones se reproducen a continuación:

Real Decreto-ley 5/2010, de 31 de marzo. Artículo 1.

Cómputo de pérdidas en los supuestos de reducción obligatoria de capital social en la sociedad anónima y de disolución en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada.

Se renueva, sin solución de continuidad y a todos los efectos legales, durante los dos ejercicios sociales que se cierren a partir de la entrada en vigor del presente Real Decreto-ley, la aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición adicional única del Real Decreto-ley 10/2008, de 12 de diciembre.

Real Decreto-Ley 10/2008, de 12 de diciembre.

Disposición adicional única. Cómputo de pérdidas en los supuestos de reducción obligatoria de capital social en la sociedad anónima y de disolución en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada.

1. A los solos efectos de la determinación de las pérdidas para la reducción obligatoria de capital regulada en el segundo párrafo del artículo 163.1 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, y para la disolución prevista en los artículos 260.1.4.º del citado texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y 104.1.e) de la Ley de Sociedades Anónimas y 104.1.e) de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, no se computarán las pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del Inmovilizado Material, las Inversiones Inmobiliarias y las Existencias.

En este Real Decreto se modifica también el art. 36 del Código de Comercio, de modo que a los efectos de la distribución de beneficios, de la reducción obligatoria de capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en la regulación legal de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto.

Los ajustes por valoración procedentes de coberturas de flujos de efectivo no se considerarán patrimonio neto.

Independientemente de lo anterior, los ajustes derivados de las pérdidas por deterioro y por la contabilización de las coberturas de flujos de efectivo deben registrarse de acuerdo con lo establecido en el nuevo Plan General de Contabilidad.

De manera resumida, a los efectos mencionados anteriormente, componen el Patrimonio Neto:

| Patrimonio neto (Cuentas Anuales) | Patrimonio Neto (a efectos de reducción obligatoria de capital y/o causa de disolución) |
|--|---|
| Capital | Capital |
| Prima de emisión | Prima de emisión |
| Reservas | Reservas |
| (Acciones y participaciones en patrimonio propias) | (Acciones y participaciones en patrimonio propias) |
| Rdos. de ejercicios anteriores | Rdos. de ejercicios anteriores |
| Otras aportaciones de socios | Otras aportaciones de socios |
| Resultado del ejercicio (Dividendo a cuenta) | Resultado del ejercicio (Dividendo a cuenta) |
| Otros instrumentos de patrimonio neto | Otros instrumentos de patrimonio neto |
| Ajustes por cambio de valor | Ajustes por cambio de valor |
| Diferencias de conversión | Diferencias de conversión |
| Otros | Otros |
| Subvenciones, donaciones y legados | Subvenciones, donaciones y legados |
| | +/- Cobertura de flujos de efectivo |
| | + Pérdidas por deterioro de Inmovilizado Material, inversiones Inmobiliarias y Existencias |
| | + Préstamos participativos |

¿Está Ud. al día de la nueva información que debe incluir en las Cuentas Anuales?

La información oportuna a incorporar en las Cuentas Anuales de las empresas a partir de las correspondientes al ejercicio 2010, deberá acreditar si los aplazamientos de pago efectuados se encuentran dentro de los límites indicados en la Ley 15/2010 de 5 de julio.

La Ley 15/2010 incorpora un requisito más de información.

La Ley fija un aplazamiento general máximo entre empresas de 60 días naturales a partir de la fecha de entrega de las mercancías o de prestación de los servicios que empezará a regir el 1 de enero de 2013 si bien para los productos de alimentación, frescos y precederos, los plazos legales se mantienen en los 30 días.

En la memoria consolidada se informará sólo de las filiales españolas.

Hasta el momento se ha configurado un régimen transitorio con plazos legales máximos de pago superiores que se ajustarán progresivamente para aquellas empresas que vinieran pactando plazos de pago más elevados. Los plazos de pago que, en general y salvo el régimen específico para productos agroalimentarios, deben cumplir los deudores son los siguientes:

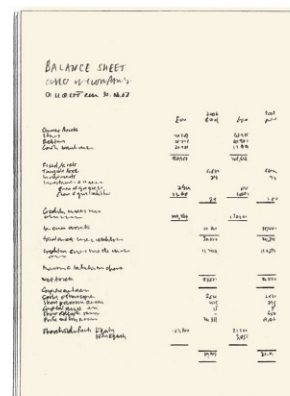
| Fecha de recepción del bien o prestación del servicio | Operaciones entre empresas | Contratos de obra con Administraciones Públicas |
|---|----------------------------|---|
| Entre 07/07/2010 y 31/12/2011 | 85 días | 120 días |
| Entre 01/01/2012 y 31/12/2010 | 75 días | 90 días |
| A partir de 01/01/2013 | 60 días | 60 días |

Se establece un régimen de cumplimiento gradual que se ha fijado para el primer ejercicio de aplicación, del que solo se solicite un análisis sobre la antigüedad de los saldos al cierre del mismo, al objeto de facilitar la aplicación de los nuevos requerimientos ante la previsión de que las empresas puedan verse en la necesidad de tener que adaptar sus sistemas informáticos.

La Ley suprime la posibilidad del “pacto entre las partes” en relación con la ampliación del pago de proveedores.

Las empresas que formulen cuentas consolidadas también deberán atender el deber de información en la memoria consolidada, si bien exclusivamente, respecto a las empresas radicadas en España que se consolida por el método de integración global o proporcional, una vez eliminados los créditos y débitos recíprocos.

Existe un régimen transitorio de plazos máximos de pago que las empresas tendrán que ajustar progresivamente.



Las empresas que elaboren la memoria en el modelo normal deberán incluir en una nota la siguiente información:

- Importe total de pagos realizados a los proveedores en el ejercicio, distinguiendo los que hayan excedido los límites legales de aplazamiento.
- Plazo medio ponderado de los pagos excedidos.
- Saldo pendiente de pago pendiente de pago a proveedores, que al cierre del ejercicio acumule un aplazamiento superior al plazo legal de pago.

La Resolución exige que se informe sobre el número de días en que la empresa ha superado el plazo legal de pago, considerando los distintos plazos legales, en función de la naturaleza del bien o servicio de que se trate. La empresa deberá calcular en número de días de retraso sobre el plazo legal en cada uno de los pagos incumplidos y ponderarlo por el importe del pago, circunstancia que requiere identificar el plazo legal de pago que, en cada caso, corresponda de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 3/2004 de 29 de diciembre.

La información, o el cuadro de detalle, que se deberá incluir en la memoria es el siguiente:

| | Pagos realizados y pendientes de pago en la fecha de cierre del balance | | | |
|---|---|----|--------------------------|----|
| | N (Ejercicio actual) | | N-1 (Ejercicio anterior) | |
| | Importe | %* | Importe | %* |
| Dentro del plazo máximo legal** | | | | |
| Resto | | | | |
| Total pagos del ejercicio | | | | |
| PMP pagos (días) excedidos*** | | | | |
| Aplazamientos que a la fecha de cierre sobrepasan el plazo máximo legal | | | | |

Las empresas que elaboren la memoria en el modelo abreviado del Plan General de Contabilidad, o que opten por la aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas incluirán una nota igual que la detallada en las memoria normales con la excepción de que no habrá de informarse acerca del Periodo Medio de Pagos (días) excedidos (***)

A los acreedores comerciales incluidos en el correspondiente epígrafe del pasivo corriente del modelo de balance,

por tanto, el pago mediante confirming o crédito bancario por confirmación o mediante instrumentos cambiarios no excluye los saldos de cumplir con la información solicitada.

La norma deja fuera de su ámbito objetivo de aplicación a los acreedores o proveedores que no cumplen tal condición para el sujeto deudor que informa, como son los proveedores de inmovilizado o los acreedores por arrendamiento financiero.

* Porcentaje sobre el total.

** El plazo máximo legal de pago será, en cada caso, el que corresponda en función de la naturaleza del bien o servicio recibido por la empresa

*** PMP de pagos excedidos; es el importe resultante del cociente formado en el numerador por el sumatorio de los productos de cada uno de los pagos a proveedores realizados en el ejercicio con un aplazamiento superior al respectivo plazo legal de pago y el número de días de aplazamiento excedido del respectivo plazo, y en el denominador por el importe total de los pagos realizados en el ejercicio con un aplazamiento superior al plazo legal de pago.

Los errores contables tienen solución

La legislación mercantil (art. 35.6 del Código de Comercio y NECA 5ª del PGC 2007) exige que en cada una de las partidas de las cuentas anuales figuren, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior (“las cifras comparativas”) como parte de las cuentas anuales, con el fin de facilitar la interpretación y comprensión de las cifras actuales.

La normativa contable requiere en determinados casos, la corrección “la reexpresión de las cifras comparativas correspondiente a ejercicios anteriores en las cuentas anuales.. Dicha corrección puede venir motivada por las siguientes causas:

- a) La aplicación retroactiva de una norma que ha entrado en vigor en el ejercicio corriente;
- b) Una norma ya existente que exija la aplicación retroactiva de sus requisitos;
- c) El cambio de un criterio contable a otro alternativo dentro de los permitidos (NRV 22ª); y
- d) La corrección de errores significativos de ejercicios anteriores (NRV 22ª).

La reexpresión a efectos contables de las cifras comparativas que se presentan en las cuentas anuales del ejercicio corriente no implica la reformulación de las cuentas anuales aprobadas del ejercicio anterior.

El ingreso o gasto de ejercicios anteriores derivado de un error dará lugar a un ajuste directo al patrimonio neto.

La NRV 22ª relativa a cambios contables, errores y estimaciones contables establece que en la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. Es decir, que el ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de un error, motivará en el ejercicio en que se ha detectado, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas, salvo que pueda afectar a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa.

La corrección de errores de ejercicios anteriores no implica la reformulación de cuentas.

A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado o por no haberlo utilizado correctamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que los administradores podrían haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

La norma de valoración NR 22ª establece que “cuando se produzca un error se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información”.



¿Qué implicaciones presenta el corregir un error?

Cuando se ha detectado un error, se debe informar de este hecho adecuadamente en las cuentas anuales. Su efecto retroactivo se indica en diferentes apartados:

- Posible reexpresión del balance de situación. Modificación de los correspondientes epígrafes del balance de situación del ejercicio precedente.
- Se indicará el importe del error en el estado de cambios en el patrimonio neto, en una línea específica de correcciones de errores en la apertura del ejercicio corriente.
- Se explicará detalladamente el importe y la naturaleza del error en la nota 2 de la memoria. A modo de ejemplo se indicará:

En la elaboración de las cuentas anuales adjuntas se ha detectado un error significativo en ejercicios anteriores que ha supuesto la reexpresión de los importes incluidos en las cuentas anuales del ejercicio 200X-1 que se explica a continuación:

- Naturaleza del error y ejercicio o ejercicios en que se produjo.
- Importe de la corrección para cada una de las partidas afectadas en cada uno de los ejercicios presentados a efectos comparativos.

- Si la aplicación retroactiva fuera impracticable se informará sobre las circunstancias que, en su caso, hacen impracticable dicha aplicación retroactiva, y una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.

¿Cuáles son las implicaciones que tendrá en el informe de auditoría?

De acuerdo con la Ley 12/2010 de julio de 2010, en lo que respecta al tratamiento de los errores que se detectan en un ejercicio y para los informes que se emitan a partir del 1 de enero de 2011 se establece:

- Caso A: cuando las cifras comparativas se han adaptado o se ha incluido información en la memoria del periodo actual:

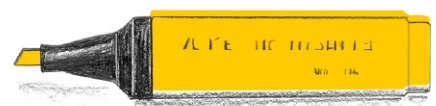
Si no se han reformulado las cuentas anuales y el informe de auditoría no se ha emitido de nuevo, pero se han adaptado correctamente las cifras comparativas o se ha incluido información adecuada en la memoria de las cuentas anuales del periodo actual, el auditor considerará la posibilidad de incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría del periodo actual donde se describan las circunstancias y se haga referencia, si fuese relevante, a la información de las cuentas anuales donde se describe la cuestión.

- Caso B: cuando las cifras comparativas no se han adaptado o no se ha incluido información en la memoria del periodo actual:

El auditor expresará una opinión con salvedades o desfavorable sobre las cuentas anuales del periodo actual con respecto a las cifras comparativas.

La entrada en vigor de la ley 12/2010 representa un cambio significativo en este aspecto con respecto a la anterior, ya que de acuerdo con la ley 19/1998 de Auditoría de Cuentas la reexpresión de las cifras comparativas afectaba en la opinión de auditoría tanto en el párrafo segundo de comparabilidad de la información (párrafo que ha quedado suprimido cuando se presentan cifras comparativas, y en el caso de que se dieron salvedades en el ejercicio anterior, éstas hayan quedado resueltas en el presente ejercicio), así como en el párrafo de opinión.

Se deberá indicar en las cuentas anuales el importe y la naturaleza del error detectado, así como las partidas afectadas.



Los administradores tienen más deberes

El pasado día 1 de septiembre de 2010 entró en vigor la Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en adelante LSC). El principal objetivo de esta nueva norma ha sido el de unificar en un solo cuerpo legal la regulación de las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones. Adicionalmente, la Ley introduce algunas modificaciones, que extrapolan la aplicación de disposiciones ya existentes en alguno de los textos consolidados al conjunto de las sociedades de capital, entre las que cabe destacar:

- El régimen regulador de los deberes de los administradores
- La información que los administradores deben incluir en la memoria de las cuentas anuales.

La LSC ha extendido a las sociedades limitadas los deberes de los administradores establecidos en el artículo 127 de la antigua Ley de Sociedades Anónimas, por lo que todas las sociedades de capital deberán recoger en la memoria de sus cuentas anuales las situaciones de conflicto de interés de los administradores y la participación de estos en el capital de sociedades con el mismo, análogo o complementario genero de actividad que constituyan sus objetos sociales.

Además, se amplía la obligación de los administradores de comunicar su participación en el capital social de otras compañías, a las compañías participadas directa o indirectamente por personas vinculadas al administrador (artículo 231). Toda esta información comunicada por los administradores deberá tener fiel reflejo en la memoria de las cuentas anuales.

La nueva LSC unifica los deberes de los administradores y amplía la información a suministrar en cuentas anuales.

Por otra parte, la LSC especifica que los administradores deberán comunicar la información requerida “al Consejo de Administración y en su defecto a los otros administradores o, en caso de administrador único a la Junta General”. La obligación de comunicación no está limitada a las sociedades de capital con consejo de administración, sino que también alcanza a cualquier administrador sea cual sea el modo en que se regule su órgano de administración.

Se amplía la obligación de informar en cuentas anuales también a los administradores de sociedades limitadas.

Por último, y en lo que afecta a las remuneraciones de los administradores y a la obligación de informar de las mismas en la memoria de las cuentas anuales, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, dicha remuneración será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General de conformidad con lo dispuesto en los estatutos sociales.

También se amplía la obligación de información interna al Consejo, a otros administradores y a la Junta de Accionistas.



La consolidación se adapta a las normas europeas

Con fecha 24 de septiembre de 2010 se ha publicado en el BOE el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre por el que se aprueban las **Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (en adelante, NOFCAC)** y se modifica el Plan General de Contabilidad. La principal norma del Plan General de Contabilidad aprobado en el año 2007 que se modifica es la norma 19ª de Combinaciones de Negocio y constituye la base de las normas aplicables en la formulación de cuentas anuales consolidadas de los Grupos de Sociedades.

Las nuevas NOFCAC sustituyen a las anteriores del año 1991 y con ellas finaliza un paso importante en la reforma contable iniciada con la Ley 16/2007 de Reforma Contable, de 4 de julio. Tras la publicación del Plan General de Contabilidad en 2007, y la espera de estas nuevas normas, se había publicado la Nota del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) relativa a los criterios aplicables en la formulación de cuentas anuales consolidadas de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008. Esta nota ha sido de aplicación en la **formulación de cuentas anuales consolidadas de aquellos Grupos españoles que no estaban aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera**. La publicación de las NOFCAC se había demorado a la

espera de la modificación y posterior adopción en la Unión Europea de dos Normas Internacionales de Información Financiera que regulan los aspectos relativos a la combinación de negocios y a las cuentas anuales consolidadas (NIIF 3 y NIC 27). Con publicación de estas normas culmina prácticamente la adaptación de nuestro marco normativo a las NIIF.

Con las nuevas normas de consolidación culmina la adaptación de nuestro marco normativo a las NIIF.

A continuación se resumen los **principales cambios** que han sido incorporados por las nuevas NOFCAC:

- Se **dispensa de la obligación de consolidar** a aquellos Grupos en los que, a pesar de superar los límites por razón de tamaño, la sociedad obligada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del Grupo.

Las nuevas normas se aplicarán a partir de 1 de enero de 2010, pero no son retroactivas.

- Se modifican los **criterios aplicables a sociedades consolidadas por primera vez en fecha posterior a la adquisición**: si una sociedad hubiera quedado dispensada de consolidar por razón del tamaño podrá considerarse que se produce su incorporación al grupo en la fecha del comienzo del primer ejercicio en que estuviera obligada a formular cuentas anuales consolidadas. Ello supone una modificación con respecto a la Nota emitida por el ICAC según la cual la fecha a considerar era siempre la fecha de adquisición. No obstante, esta opción no será aplicable si la sociedad dominante está siendo consolidada en un grupo superior en la fecha en la que se adquiere la participación en la dependiente.



- Se introducen **modificaciones significativas en las inversiones a considerar en sociedades dependientes previas a la adquisición del control** a las que se aplica el método de **integración global**: el importe de las inversiones previas se ajustará a valor razonable en la fecha de la toma de control llevando a resultados la diferencia con su valor contable previo. A partir de este ajuste previo se calcula la diferencia de primera de consolidación (Fondo de Comercio o Diferencia Negativa) tras la valoración de los activos adquiridos y pasivos asumidos de la sociedad dependiente a su valor razonable. Esta modificación es consecuencia de la modificación en apartado de combinaciones realizadas por etapas de la Norma 19ª de combinaciones de negocio y supone un importante cambio en relación a la normativa anterior en la que en las transacciones previas al momento de toma de control se valoraban por su coste.

- Se produce una **diferenciación en la aplicación del método de integración proporcional y procedimiento de puesta en equivalencia**, dado que las participaciones previas al establecimiento de la relación de asociación o de control conjunto no se reexpresarán a su valor razonable cuando se aplique la integración proporcional o la puesta en equivalencia por primera vez.

- Se establecen consideraciones a tener en cuenta en las **consolidaciones posteriores**: una vez se ha obtenido el control, las operaciones posteriores que den lugar a una modificación de la participación de la sociedad dominante en la sociedad dependiente, sin que, en caso de reducción supongan una pérdida de control, se considerará en las cuentas consolidadas como una operación con títulos de patrimonio propio, por lo que no se modificará el fondo de comercio o la diferencia negativa de consolidación. Cuando se produce la pérdida de control, el registro contable de la operación implicará contemplar la operación desde una perspectiva consolidada, lo que implicará básicamente reclasificar el resultado registrado en las cuentas individuales de la sociedad que ha enajenado la participación.



- Se incluyen modificaciones en la consideración del **saldo de socios externos**: podrán presentar un saldo deudor cuando exista un exceso entre las pérdidas atribuibles a los mismos una sociedad dependiente y la parte de patrimonio neto, excluidos los resultados del ejercicio que proporcionalmente le correspondan. El ajuste que pudiera ser necesario en el primer año de aplicación de estas normas por el reconocimiento de un saldo deudor de socios externos de alguna sociedad dependiente se efectuará con abono a reservas de la sociedad dominante.

La modificación más significativa está en valoración de las inversiones previas a la toma de control

El primer ejercicio de aplicación de estas normas son los ejercicios que se inicien a partir del **1 de enero de 2010**. Destacar que estas normas no se aplicarán de forma retroactiva. En consecuencia, las sociedades que se hubieran consolidado ya en ejercicios anteriores no modificarán los cálculos realizados en ejercicios anteriores al amparo de la normativa vigente en el momento que se formularon las cuentas consolidadas de dichos ejercicios.

Las pymes españolas ya tienen su mercado de valores: el MAB

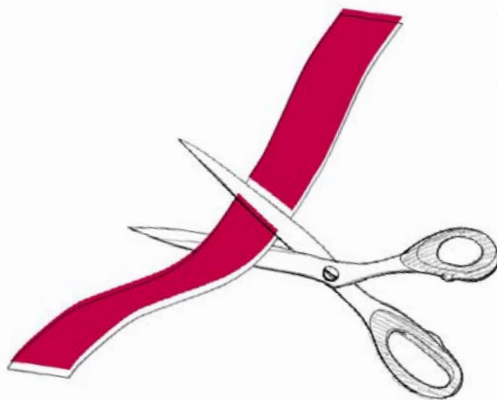
En España más del 95% de las empresas son de tamaño pequeño y mediano. A pesar de su gran peso en nuestra economía, los mercados bursátiles han sido inaccesibles para ellas y han quedado fuera de sus planteamientos, al tratarse de un coto privado de compañías de gran tamaño. Pero la realidad es que nuestras pequeñas y medianas empresas tienen las mismas necesidades que aquellas que juegan en “primera división”: compiten en un mercado, emplean a trabajadores, analizan inversiones para mantener y hacer crecer su negocio, necesitan financiarse; en definitiva, gestionan una organización empresarial. Si esto es así, ¿por qué no disponer de los mismos recursos, mecanismos y herramientas que una gran organización?

El MAB dota a las empresas de un mecanismo que atiende en igualdad de condiciones aspectos tan fundamentales como la financiación, liquidez, notoriedad o valoración.

El MAB, entre otros objetivos, nace con una clara vocación de dotar a las compañías pequeñas y medianas de un mecanismo que atiende en igualdad de condiciones aspectos tan fundamentales como la financiación, liquidez, notoriedad o valoración. Además, les va a ayudar a mejorar sustancialmente la gestión de su organización en aspectos como la transparencia, el buen gobierno, los sistemas de información, la planificación, etc. Las empresas tienen una serie de necesidades que el mercado está dispuesto a cubrir, lo que hace falta es poner los medios para que sea posible y el MAB es un instrumento imprescindible para conseguirlo. Afortunadamente, un primer paso lo había dado en las últimas dos décadas el capital riesgo, que ha contribuido de forma importante al desarrollo de nuestras pymes, supliendo, en parte, el papel de los mercados y mejorando el nivel profesional en las empresas.

En general, cualquier compañía que tenga un plan de negocio enfocado al crecimiento tiene cabida en el MAB

Este mercado ha sido pensado para empresas en expansión, si bien es preciso acotar este término, ya que no todas las empresas encajarían en los parámetros que busca el MAB. Los casos más claros de idoneidad son las empresas que cuentan con nuevos mercados, nuevas actividades, nuevas instalaciones productivas, un plan de adquisiciones, etc. Pero, en general, cualquier compañía que tenga un plan de negocio enfocado al crecimiento tiene cabida en el MAB. Sin entrar a enumerar todos los requisitos formales y económicos, cuyo cumplimiento es una cuestión de preparación, hay un criterio cuantitativo sobre el valor mínimo del capital ofertado establecido en 2 millones de euros, ya que acometer un proceso de salida a bolsa implica una serie de trabajos y de asesores externos y, por ende, un coste que se presume excesivo si el importe no supera un determinado umbral.



Este mercado ha sido pensado para empresas en expansión, si bien es preciso acotar este término, ya que no todas las empresas encajarían en los parámetros que busca el MAB. Los casos más claros de idoneidad son las empresas que cuentan con nuevos mercados, nuevas actividades, nuevas instalaciones productivas, un plan de adquisiciones, etc. Pero, en general, cualquier compañía que tenga un plan de negocio enfocado al crecimiento tiene cabida en el MAB. Sin entrar a enumerar todos los requisitos formales y económicos, cuyo cumplimiento es una cuestión de preparación, hay un criterio cuantitativo sobre el valor mínimo del capital ofertado establecido en 2 millones de euros, ya que acometer un proceso de salida a bolsa implica una serie de trabajos y de asesores externos y, por ende, un coste que se presume excesivo si el importe no supera un determinado umbral.

La innovación, más que un requisito es una característica clave para que una compañía tenga éxito en este mercado. Ya tenemos buenos ejemplos de empresas innovadoras en el MAB y de adecuados procesos de comunicación al mercado de esta cualidad, que han permitido que las valoraciones recojan este importante intangible.

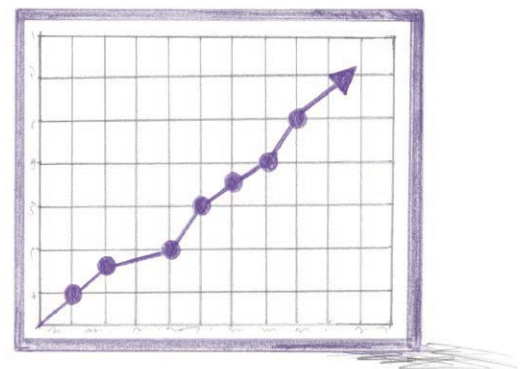
La diferenciación en el mercado y el carácter internacional son otras importantes características a tener en cuenta. A pesar de los requisitos – empresa en expansión, innovadoras, con un modelo de negocio diferencial y presencia internacional – los potenciales candidatos son muchos. Un estudio de la Universidad de Alcalá identificó más de 5.000 compañías en muy diversos sectores repartidas por toda España con un perfil adecuado para cotizar en el MAB.

Existen compañías públicas, estatales y de Comunidades Autónomas, que financian los costes del proceso de salida al MAB.

Las Administraciones Públicas, conscientes de la importancia del papel del MAB, han puesto en marcha un paquete de ayudas, principalmente fiscales, para incentivar la inversión en este mercado. Además existen compañías públicas, estatales y de Comunidades Autónomas, que financian los costes del proceso de admisión. Este compromiso se reforzará, con toda probabilidad, a medida que el MAB vaya adquiriendo peso.

Desde la primera salida en julio de 2009, doce son las compañías que están presentes, además de los anuncios de próximas incorporaciones. El despegue del MAB se ha producido en un momento de especial desconfianza de los mercados, demostrando que la apuesta de las empresas es decidida y su potencial innegable. Además, todas las compañías que han acudido al MAB con un planteamiento riguroso han tenido éxito, a pesar del escepticismo de muchos.

El mensaje es claro, por tanto, si una compañía que cumpla con los requisitos expuestos quiere y puede crecer en este mercado tiene el éxito garantizado.



¿Cómo afecta fiscalmente el deterioro del fondo de comercio?

El Plan General de Contabilidad vigente establece en su norma de registro y valoración 6 que el fondo de comercio no se amortizará, si bien, en su lugar, las “unidades generadoras de efectivo” o “grupos de unidades generadoras de efectivo” a las que se haya asignado el fondo de comercio, se someterán, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro del valor, procediéndose, en su caso, al registro de la corrección valorativa por deterioro.

Concluye afirmando que las referidas correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.

Debido a la ausencia de regulación en el Impuesto sobre Sociedades sobre esta cuestión, surge la pregunta sobre el posible impacto del deterioro contable del fondo de comercio.

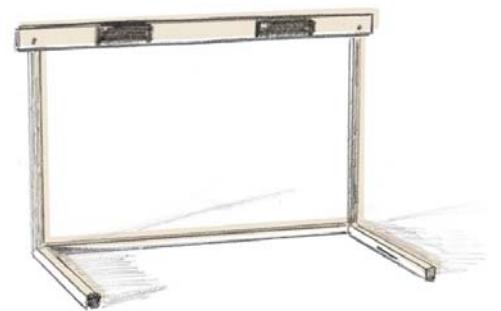
A este respecto conviene señalar que conforme al tenor de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a su determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Por lo que al fondo de comercio en particular se refiere, señala la LIS que será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título gratuito.
- Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

- Que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil. Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios anteriores.

La deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias y las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio.



La normativa del Impuesto sobre Sociedades guarda silencio sobre el impacto fiscal del test de deterioro del fondo de comercio.

Al no establecer la normativa fiscal del Impuesto sobre Sociedades previsión alguna en relación con el tratamiento fiscal de la corrección valorativa por deterioro del fondo de comercio, debemos considerar que la referida corrección será fiscalmente deducible con independencia de los requisitos exigidos en la LIS, siempre que se justifique que la misma se corresponda con una pérdida de valor del fondo.

El efecto fiscal del deterioro del fondo de comercio está condicionado a la justificación de su pérdida de valor

A esta conclusión ha llegado la Dirección General de Tributos en la Consulta de 26 de junio de 2009, en la que si bien ha reconocido el efecto fiscal de la corrección por deterioro, de acuerdo a un planteamiento que no deja de ser restrictivo ha indicado que, en el caso de que, con carácter previo, haya resultado de aplicación la deducción fiscal del fondo de comercio prevista en la LIS, la propia regulación prevé expresamente que las cantidades deducidas por aplicación del mismo minorarán a efectos fiscales el valor del fondo de comercio, por lo que cualquier deterioro contable del fondo de comercio será deducible por aquella parte que exceda de las cantidades previamente deducidas.

El efecto fiscal del deterioro del fondo de comercio está condicionado a la justificación de su pérdida de valor.

Por lo que a la dotación de la reserva indisponible concierne, la legislación mercantil prevé la dotación de una reserva de, al menos, el 5 por 100 del fondo de comercio, para lo cual se destinarán beneficios o, en su defecto, reservas de libre disposición. Dicho porcentaje se aplicará, según el ICAC, sobre el valor del fondo minorado por las correcciones valorativas del mismo. Dado que esta dotación constituye un mínimo que puede ser inferior al máximo de deducción fiscal permitido por la Ley, la Dirección General de Tributos considera que si la dotación contable de la reserva indisponible se limita al importe mínimo que regula la norma mercantil, inferior al límite máximo establecido a efectos fiscales, la cantidad deducible para determinar la base imponible del periodo impositivo se corresponderá con la dotación contable a dicha reserva.



El deterioro del fondo de comercio será fiscalmente deducible en la medida que exceda de las deducciones fiscales que hayan minorado el mismo.

¿Cómo puedo recuperar el IVA de facturas incobradas?

La actual situación de crisis ha supuesto una llamada de atención sobre la necesidad de adecuar a la contextura económica el mecanismo de recuperación de las cuotas de IVA devengadas y no cobradas, cuya liquidación, como es bien sabido, condiciona el legislador al devengo de las operaciones sujetas al impuesto, a menos que se produzcan cobros anticipados, en cuyo caso deberá liquidarse el impuesto en correspondencia con los cobros producidos.

La falta de ingreso de las cuotas devengadas por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas tiene como efecto que el sujeto pasivo pueda recuperar tales cuotas mediante el mecanismo de corrección de la base imponible del IVA.

Conforme a la regulación actualmente en vigor **la base imponible puede reducirse proporcionalmente** cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

Las condiciones que deben cumplirse para que un crédito se considere incobrable son las siguientes:

- Que haya transcurrido **1 año** desde el devengo del IVA repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito.

Cuando se trate de operaciones a plazo o con precio aplazado, el año se contará desde el vencimiento del plazo o plazos impagados. Recordemos que tienen esta consideración las operaciones en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que transcurra más de un año entre el devengo del impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago.

Cuando el volumen de operaciones del empresario o profesional que no ha cobrado total o parcialmente sus créditos no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 Euros, el plazo de 1 año será de 6 meses.

- Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para el IVA.

- Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, IVA excluido, sea superior a 300 Euros.
- Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante **reclamación judicial** al deudor o por medio de **requerimiento notarial** al mismo.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes Públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial se sustituirán por una **certificación** expedida por el órgano competente del Ente Público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

La recuperación del IVA incobrado puede realizarse vía rectificación de la base imponible, para lo cual se requiere del transcurso de 1 año desde el devengo del IVA - ó 6 meses si el volumen de negocio no excede de 6 millones de euros -, y deberá realizarse durante los 3 meses siguientes.

El efecto fiscal del deterioro del fondo de comercio está condicionado a la justificación de su pérdida de valor.



La modificación debe realizarse en el plazo de los **3 meses** siguientes a la finalización del período de 1 año antes referido (ó 6 meses para empresarios o profesionales con volumen no superior a 6.010.121,40 Euros en el año natural anterior), para lo cual deberá emitirse una factura rectificativa. Asimismo, dentro del plazo de **1 mes** desde la emisión de la factura rectificativa, deberá comunicarse esta circunstancia a la AEAT.

El IVA no cobrado puede recuperarse incluso cuando el deudor es un ente público.

La referida modificación de base imponible también tendrá lugar cuando no se haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de **concurso**. En este caso, deberá procederse a la modificación dentro del plazo de un **1 mes** a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso, plazo de que disponen los acreedores para poner en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos.

Como excepción, **no procederá la modificación de la base imponible** en los casos siguientes:

- a) Créditos que disfruten de garantía real.
- b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- c) Créditos entre personas o entidades vinculadas.
- d) Cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del IVA, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

La modificación de la base y la emisión de la factura rectificativa determinará la necesaria **rectificación de las deducciones del destinatario** de las operaciones, que resultará deudor frente a la Administración independientemente de que la cuota no hubiese resultado deducible.

Aproveche las ventajas fiscales de una buena planificación inversora

A la hora de planificar las inversiones de su empresa es importante conocer que la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) permite la **libre amortización** de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos impositivos iniciados entre 2009 y 2015.

Destacamos a continuación las características de este incentivo fiscal para los ejercicios iniciados antes de 1 de enero de 2011:

- La libertad de amortización tiene por objeto las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas.
- Para poder disfrutar de la libertad de amortización se exige que durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores.
- La deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- El régimen se aplica también a las inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero sujetos al régimen fiscal especial destinado a los mismos, a condición de que se ejercite la opción de compra.
- En el supuesto de elementos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a 2 años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 a 2012, ambos inclusive.

Debe tenerse en consideración que en virtud de la más reciente modificación de este incentivo fiscal, se ha venido a ampliar el alcance de la libertad de amortización, al no condicionarse el incentivo fiscal al mantenimiento de empleo, ser objeto de extensión el ámbito temporal y permitirse su aplicación a personas físicas.

Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias pueden beneficiarse del régimen fiscal de libertad de amortización.

Destacamos a continuación las características diferenciadoras de este incentivo fiscal para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2011:

- La libertad de amortización no está condicionada al mantenimiento de empleo.
- Las inversiones deben ponerse a disposición del sujeto pasivo dentro de los años 2011 a 2015, ambos inclusive.
- En relación con los elementos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a 2 años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2011 a 2015, ambos inclusive.

Para los ejercicios iniciados antes de 1 de enero de 2011 se requiere que se mantenga el nivel de plantilla media.



Cuando el plazo de ejecución superior a dos años alcance a períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, la inversión en curso dentro de esos períodos impositivos también puede acogerse a la libertad de amortización, si bien serán de aplicación a esta parte de la inversión los requisitos de mantenimiento de empleo vigentes hasta 2010.

- Las inversiones en los elementos puestos a disposición del sujeto pasivo desde el 3 de diciembre de 2010 (fecha de entrada en vigor de la reforma) hasta la conclusión del último período impositivo anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, que no puedan acogerse a la libertad de amortización por no cumplir los requisitos de mantenimiento de empleo, podrán aplicar la libertad de amortización en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 en las condiciones vigentes a partir de esta fecha.
- Las inversiones realizadas que se hayan amortizado libremente al amparo de la regulación anterior (con exigencia de mantenimiento de empleo), deberán cumplir los requisitos establecidos en dicha normativa anterior cuando afecten a períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

- Los contribuyentes del IRPF podrán aplicar la libertad de amortización prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con el límite del rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se afecten los elementos patrimoniales previo a la deducción por este concepto y, en su caso, a la minoración de los gastos de difícil justificación para empresarios o profesionales en estimación directa simplificada u otros gastos deducibles que reglamentariamente pudieran establecerse.

El requisito de mantenimiento de la plantilla media ya no se exige para los ejercicios que se inicien a partir de 2011.

La libertad de amortización a la que nos hemos referido convive con la que ya existía para las empresas de reducida dimensión, la cual condiciona su aplicación al incremento de plantilla.

Operaciones societarias intragrupo: nueva regulación

Coincidiendo con la publicación de las nuevas Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, en septiembre de 2010 fue modificada la norma de registro y valoración 21ª “Operaciones entre empresas del grupo”, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007.

Las modificaciones de esta norma que se refieren a su segundo apartado “Normas particulares”, así como a sus correspondientes subapartados, son básicamente las siguientes:

Epígrafe 2: Normas particulares

- 1) Estas normas particulares sólo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio, si bien a diferencia de la antigua norma, se especifica que las participaciones en el Patrimonio Neto que otorguen el control sobre una empresa que constituya un negocio, tendrán también tal calificación.
- 2) También como novedad se define el valor en cuentas consolidadas de estas participaciones, que será “el importe representativo de su porcentaje de participación en el valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente reconocidos en el balance consolidado, deducida la participación de socios externos”.

Epígrafe 2.1: Aportaciones no dinerarias:

- 3) La nueva norma establece en estos casos, que el aportante valorará la inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas, y que la sociedad adquirente reconocerá estos bienes por el mismo importe. Es decir, con la nueva norma se toman en todo caso los valores consolidados, y únicamente se consideran los valores existentes en las cuentas individuales en los supuestos en los que no se hubiesen formulado cuentas anuales consolidadas.

Epígrafe 2.2: Operaciones de fusión y escisión

- 4) Se mantiene, con matizaciones, la norma en relación a la valoración de los elementos patrimoniales adquiridos en el caso de empresas del grupo en las que intervenga la dominante del grupo o subgrupo y su dependiente. Esta valoración corresponderá con el importe que correspondería a dichos elementos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las NOFCAC, registrándose las diferencias que pudieran ponerse de manifiesto en una partida de reservas.

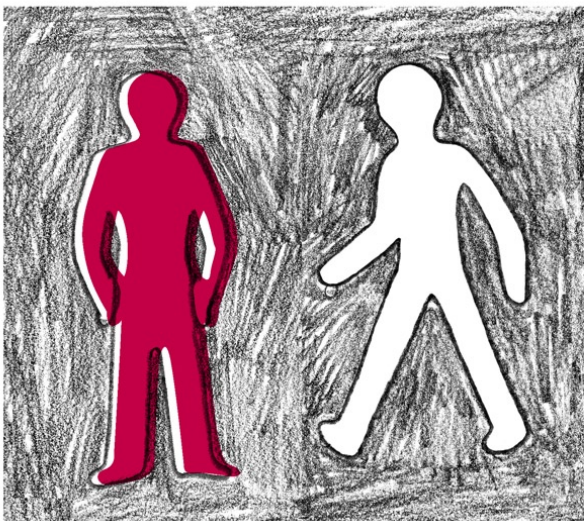
Las nuevas normas de consolidación modifican el registro de operaciones entre empresas del Grupo.

La novedad estriba en que, para el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales adquiridos también se valorarán según sus valores contables en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, mientras que según la antigua norma estos elementos se debían valorar según los valores contables existentes antes de la operación en las cuentas anuales individuales.

Las fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias, están afectadas por el cambio.

5) Cabe destacar el hecho de que ahora se especifica que la fecha de efectos contables de la operación corresponderá con la de inicio del ejercicio en que se aprueba la operación, en el caso en el que dicha fecha fuese posterior al de la incorporación al grupo. En el caso en el que una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión o escisión, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.

Se regulan por primera vez las reducciones de capital, dividendos y disolución de sociedades.



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

Epígrafe 2.3: Operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades

7) Este sub-epígrafe que no existía en la antigua norma, indica que en estos casos la empresa cedente contabilizará la diferencia entre el importe de la deuda con el socio o propietario y el valor contable del negocio entregado con abono a una cuenta de reservas, mientras que la empresa cesionaria lo contabilizará aplicando los criterios establecidos en el anterior apartado 2.2 de esta norma (siempre que el negocio en el que se materialice la operación en cuestión permanezca en el grupo tras la operación)

BARCELONA

Tres Torres, 7
08017 BARCELONA
T +34 932 06 39 00
E barcelona@es.gt.com

BILBAO

Gran Vía, 38
48009 BILBAO
T +34 944 23 74 92
E bilbao@es.gt.com

CÁDIZ

Ana de Viya, 3
11009 CÁDIZ
T +34 956 26 50 52
E cadiz@audihispana.com

CASTELLÓN

Gasset, 10
12001 CASTELLÓN
T +34 964 22 72 70
E castellon@es.gt.com

MADRID

José Abascal, 56
28003 MADRID
T +34 915 76 39 99
E madrid@es.gt.com

MURCIA

Juan Carlos I, 55. Pta. 14
30100 MURCIA
T +34 968 22 03 33
E murcia@es.gt.com

PAMPLONA

Etxesakan, 5 Of. B4
31180 ZIZUR MAYOR
T +34 948 26 64 62
E pamplona@es.gt.com

VALENCIA

Avda. Aragón, 30, Pta.13
46021 VALENCIA
T +34 963 37 23 75
E valencia@es.gt.com

ZARAGOZA

Camino de las torres, 24
50008 ZARAGOZA
T +34 976 22 67 46
E zaragoza@es.gt.com

Grant Thornton es la firma en España de Grant Thornton International Ltd, una de las mayores organizaciones mundiales de auditoría y asesoramiento financiero y fiscal. A través de las firmas miembro, presentes en 113 países, incluyendo 10 oficinas en España, los 2.500 socios y 30.000 profesionales de Grant Thornton proporcionan una atención personalizada y un servicio de alta calidad a empresas nacionales y multinacionales, cotizadas y familiares en todo el mundo. Somos los mejores aliados de las empresas dinámicas, sea cual sea su tamaño, que cuentan con un modelo de negocio ambicioso y con visión de futuro.



www.GrantThornton.es

Grant Thornton es una firma miembro de Grant Thornton International Ltd (Grant Thornton International). Grant Thornton International y sus firmas miembro no forman una sociedad internacional única. Los servicios son prestados por las firmas miembro de manera independiente.

© 2011 Grant Thornton