



*cutting through complexity™*

# Cierre contable y fiscal 2010

## Introducción

### Novedades Contables del Cierre 2010-11

- Principales Consultas publicadas por el ICAC
- Nuevas Normas de Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas

### *Break*

- Modificaciones del Plan General de Contabilidad
- Contabilidad de instrumentos Financieros

### Aspectos Fiscales del Cierre 2010

### Aspectos Prácticos del Cierre Contable

### Conclusiones

# Objetivos de estas sesiones: Informar y aclarar

- **Informar sobre las novedades o desarrollos en relación con el nuevo marco contable**
  - Consultas del ICAC: Principales cuestiones tratadas, generales o sectoriales
  - Nueva normativa: Modificaciones del PGC y normas de consolidación
  - Otras novedades normativas que afecten a las cuentas anuales de las empresas
- **Analizar las novedades o avances en la clarificación de los impactos fiscales**
- **Reflexionar sobre las principales dificultades prácticas que encuentran las empresas en la aplicación del NPGC ¿cómo se pueden gestionar?**
  - Plazos insuficientes
  - Dificultad para diagnosticar y anticipar los impactos
  - Complejidad de los cambios
  - Sin tiempo para “preparar” a los usuarios

# ¿Por qué se producen las dificultades?

- **Es indudable que el nuevo Plan General de Contabilidad encierra una mayor complejidad que el anterior**
- **Las empresas tienen poco tiempo y se suceden los cambios y novedades normativas que afrontar**
- **No obstante seguimos conviviendo con dudas interpretativas hasta que se producen los sucesivos desarrollos normativos**
- **Se convierte en crítico el esfuerzo de identificación, formación y análisis de los cambios normativos que se producen**
- **Se han prever las necesidades de adaptación de sistemas, procesos y diagnosticar los efectos en la gestión**  
  
(p.ej. presupuestos, desactualización de indicadores de gestión, ratios de solvencia o liquidez, impactos en contratos con terceros, transacciones en negociación, etc.)
- **Mayor importancia de los conocimientos y especialistas, en especial instrumentos financieros**

# ¿Qué puede ayudar a afrontar los cambios?

*Hay más factores, pero no debemos olvidarnos de .....*

- **Garantizar un conocimiento necesario de la nueva normativa por parte del área financiera**
- **Asegurarse de la capacidad de los procesos de generación de información financiera de absorber los cambios**
- **Identificar y analizar las opciones valorativas, excepciones y disposiciones transitorias disponibles**
- **Supervisar y fomentar una comunicación apropiada y continuada con expertos, especialistas y el auditor de la sociedad**
- **Facilitar un adecuado conocimiento e información oportuna de los cambios y sus impactos a la alta dirección y miembros del Comité de Auditoría**

- Espacio sobre información financiera y el PGC en nuestra página web

[www.kpmg.es/reformacontable](http://www.kpmg.es/reformacontable)

- Publicaciones periódicas:

Revista trimestral de Información Financiera de KPMG: **Know**

Newsletters electrónicas de novedades NIIF:

***IFRS Briefing sheet***

***IFRS Updates***

- Libros de consulta: ***Las NIIF Comentadas (3ª Edición)***  
***Implicaciones del Nuevo PGC***

- Nuestros profesionales:  
Servicios de Asesoramiento Contable



*cutting through complexity™*

# Novedades Contables del Cierre

Diciembre 2009 a Diciembre 2010

## **Novedades contables**

### **General**

**RD de aprobación de Normas de consolidación y modificación del PGC**

**Proyectos en curso**

**Sectorial**

**Instrumentos financieros**

## Vigencia del contenido

- Esta presentación incluye las novedades normativas contables que han tenido lugar desde el último trimestre del 2009 hasta la fecha, en particular las consultas publicadas por el ICAC e incluidas en los BOICAC nº 80 al 83.
- En relación con otras novedades surgidas con posterioridad puede dirigirse a la web de KPMG ([www.kpmg.es/reformacontable](http://www.kpmg.es/reformacontable)).
- Asimismo, en lo relativo a cuestiones anteriores relacionadas con la publicación del Plan General de Contabilidad aprobado mediante RD 1514/2007 de 16 de noviembre, en especial con las consultas publicadas en los BOICAC nº 72 a 79, solicite a su contacto habitual en KPMG un ejemplar de nuestras presentaciones “Cierre contable y fiscal 2008” o “Cierre contable y fiscal 2009”.

## **Novedades contables**

### **General**

**RD de aprobación de Normas de consolidación y modificación del PGC**

**Proyectos en curso**

**Sectorial**

**Instrumentos financieros**

# General

Nº	CC	Consultas
80	06	Presentación de la transferencia del resultado de un ejercicio a resultados de ejercicios anteriores
80	10	Tratamiento contable del reconocimiento de activos por impuestos diferidos derivados del derecho a compensar bases imponibles negativas
81	6	Clasificación de deudas sujetas a cláusulas de cancelación anticipada

# General

Nº	CC	Consultas
81	4	Sobre el registro contable de una operación de reducción de capital
81	5	Sobre el tratamiento contable por parte de una sociedad de la adquisición de acciones propias a los socios minoritarios entregando como contraprestación un terreno.
82	02	Sobre el reconocimiento de una subvención por creación de empleo
82	03	Sobre el criterio a seguir para determinar la moneda funcional de una sociedad Holding española cuyo activo está integrado por la participación en dos filiales radicadas en el extranjero que se han financiado en un importe significativo con un préstamo en dólares, y cuya moneda funcional también es el dólar
82	05	Sobre la capitalización de los gastos financieros derivados de la obtención de un préstamo para financiar el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por la construcción de una planta industrial

# General

Nº	CC	vd Consultas
82	06	Sobre el tratamiento contable de un derecho de usufructo por parte del usufructuario
83	01	Sobre la calificación como empresas del grupo a los efectos del artículo 42 del Código de Comercio de tres sociedades participadas al cien por cien por familiares próximos, que comparten los mismos administradores, pero que no están participadas entre ellas
83	02	Sobre el tratamiento contable de una compraventa realizada en términos de compensación de costes entre dos empresas del grupo, desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas.

## Normativa contable o mercantil

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por 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

# Agenda

**Consultas**

**Normativa mercantil o contable**

# Sobre el criterio de presentación de la transferencia del resultado de un ejercicio a resultados de ejercicios anteriores

- Ejemplo:
  - Resultado 200n-1: 2.000
  
  - Aplicación:
    - Dividendos: 1.000
    - Reservas: 1.000
  
  - Resultado 200n: 3.000

## Sobre el criterio de presentación de la transferencia del resultado de un ejercicio a resultados de ejercicios anteriores (cont.)

	<b>Reservas</b>	<b>Resultados de ejercicios anteriores</b>	<b>Resultado del ejercicio</b>
Saldo ajustado, inicio 200n-1			2.000
Total ingresos y gastos reconocidos 200n			3.000
Distribución de dividendos		(1.000)	
Otras variaciones de patrimonio	<u>1.000</u>	<u>1.000</u>	<u>(2.000)</u>
<b>Total</b>	<b><u>1.000</u></b>	<b>=</b>	<b><u>3.000</u></b>

# Sobre el reconocimiento de activos por impuestos diferidos por bases imponibles negativas

- No serán objeto de registro los créditos por compensación de pérdidas, **por el exceso de reversión de las diferencias temporarias imponibles**, ante las siguientes circunstancias:
  - Historial de pérdidas continuas
  - No es probable que se vayan a obtener beneficios fiscales que permitan su compensación en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio
- El plan de negocio empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

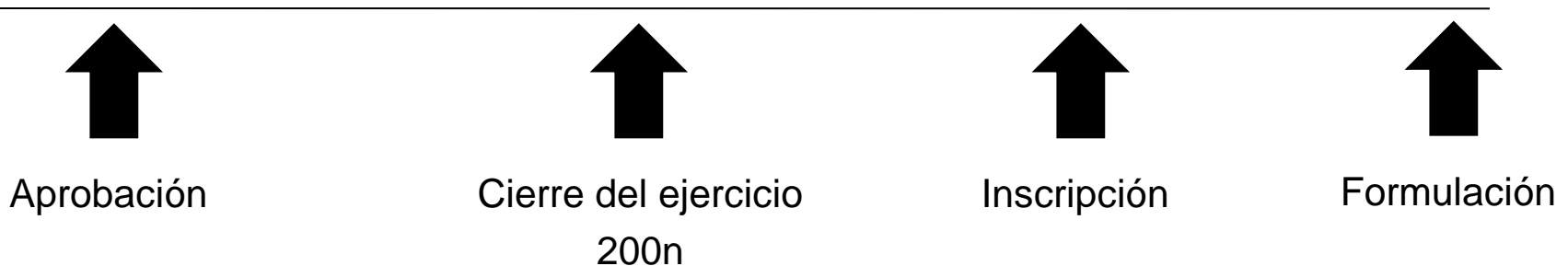
# Clasificación de deudas sujetas a cláusulas de cancelación anticipada

- Se deben clasificar como corriente, los pasivos en los que la sociedad incumple los cláusulas o covenants que implican la cancelación o reembolso anticipado de las deudas si:
  - El incumplimiento se produce con anterioridad al cierre, aunque se obtenga la autorización/waiver con posterioridad al cierre pero antes de la fecha de formulación
  - El incumplimiento se produce con anterioridad al cierre, existiendo un periodo de gracia inferior a 12 meses durante el que la sociedad debe llevar a cabo determinadas actuaciones, que se llevan a cabo con posterioridad al cierre pero antes de la fecha de formulación
  - El incumplimiento se produce con posterioridad al cierre, pero en base a los datos financieros del cierre del ejercicio
  - Al cierre del ejercicio se cumplen las condiciones, pero es probable que no se vayan a cumplir las condiciones durante los doce meses siguientes

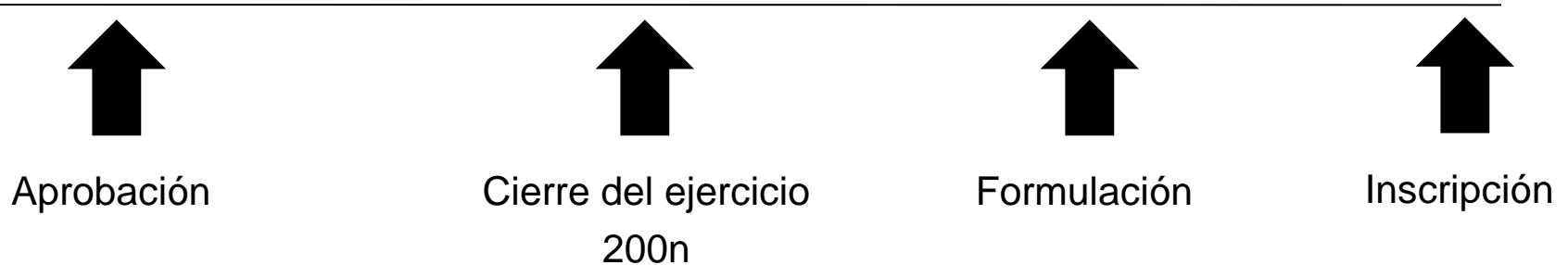
# Sobre el registro contable de una reducción de capital para compensación de pérdidas

- Las reducciones de capital o las ampliaciones mediante la emisión de participaciones con naturaleza de patrimonio, se reconocen en fondos propios siempre que se hubiera producido la aprobación con anterioridad al cierre del ejercicio y la inscripción en el Registro Mercantil con anterioridad al cierre o a la formulación de las cuentas anuales

## Reconocimiento en fondos propios en 200n



## Reconocimiento en fondos propios en 200n+1



- Si la reducción de capital para compensar las pérdidas de los primeros meses de 200n, se reconoce en 200n, los resultados de la cuenta de pérdidas y ganancias no coinciden con el epígrafe de fondos propios debido a la efectiva compensación de las pérdidas del ejercicio

# Adquisición de acciones propias a los socios minoritarios entregando como contraprestación un terreno

- Las transacciones con instrumentos de patrimonio propio se reconocen como variaciones de fondos propios y no se reconocen activos financieros o resultados por las transacciones con este tipo de instrumentos
- Los instrumentos de patrimonio propio adquiridos se valorarán por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada o recibida
- Si una transacción de compra de instrumentos de patrimonio se liquida mediante la entrega de un activo no monetario, se debe reconocer el correspondiente resultado por la diferencia entre el valor contable y el valor razonable del activo entregado

## Excepción para operaciones entre empresas del grupo

# Sobre el reconocimiento de una subvención por creación de empleo

- Las subvenciones por creación de empleo condicionadas a un periodo de permanencia mínimo, se consideran no reintegrables conforme transcurra el plazo de permanencia
- Aunque se subvencione la contratación indefinida, en tanto la obtención de la misma está condicionada a un periodo mínimo de permanencia, debe ser éste el periodo utilizado para correlacionar el ingreso de la subvención con los gastos asociados

# Determinación de la moneda funcional – Factores primarios

**Moneda que influye en la fijación de los precios de venta**

**Moneda del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen los precios de venta**

**Moneda que influye en la fijación de costes de producción**

Pero además...

**Moneda en la que se generan los fondos de las actividades de financiación**

**Moneda en la que se cobran las actividades de explotación**

Debe reflejar la sustancia económica de los hechos y circunstancias relevantes para la empresa, dando prioridad a los factores primarios antes de considerar los secundarios, ya que éstos están diseñados para facilitar evidencia adicional

# Determinación de la moneda funcional – Factores adicionales para operaciones en el extranjero

**Operación en el extranjero es una entidad dependiente, asociada, negocio conjunto o sucursal, cuyas actividades se realizan en un país o moneda diferente de la entidad que presenta la información**

**Independencia de las operaciones de la dominante**

**Proporción de transacciones con la dominante**

**Influencia de flujos en los flujos de la dominante y si están disponibles para su reparto**

**Autonomía financiera**

# Jerarquía de moneda funcional

**Entorno económico principal:  
Moneda y economía que influye en precios de  
venta y costes de explotación**

Indicador  
principal

**Moneda en la que se recibe  
la financiación y se  
mantienen los flujos de  
explotación**

**Medida de integración con  
la entidad (sólo  
operaciones en el  
extranjero)**

Evidencia  
adicional

**Indicadores mixtos?** Utilizar juicio de los administradores en la selección de la moneda que representa de forma más fiable los efectos económicos de las transacciones

Salvo indicios  
que la moneda  
funcional es el  
euro

# Sobre los criterios para determinar la moneda funcional de una sociedad holding

- Holding española, que mantiene dos participaciones en el extranjero y que se han financiado con préstamos en dólares, que es la moneda funcional de las inversiones
  - Aplicar los principios generales, que deben llevar a seleccionar como moneda funcional aquella en la que la entidad no soporta riesgo de cambio y sea en la que se genera y emplea la mayor parte del efectivo

**Dólar = moneda funcional de las inversiones**

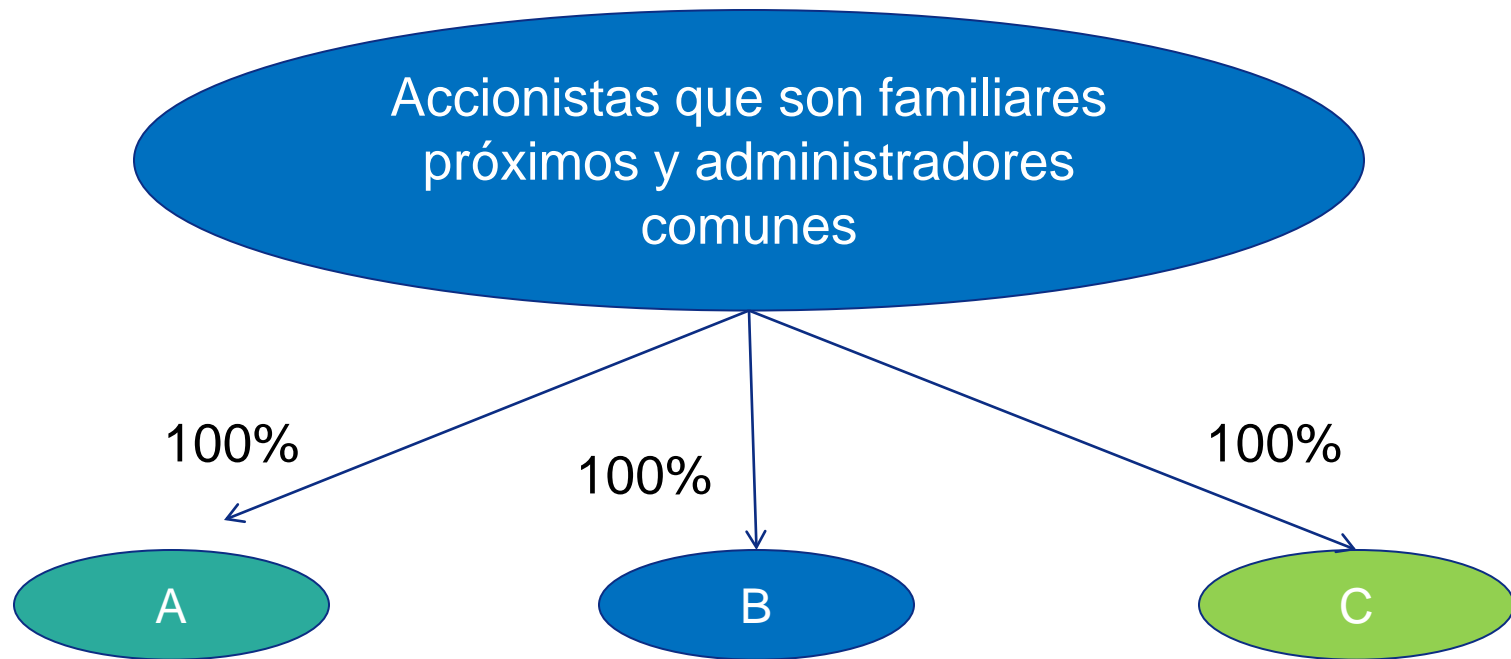
# Sobre la capitalización de gastos financieros asociados a un préstamo para financiar el IVA de un inmovilizado

- No pueden ser objeto de capitalización los gastos financieros derivados de un préstamo que financia el IVA soportado deducible de un inmovilizado, en la medida en que éste no forma parte del coste de adquisición o producción

# Sobre la contabilización de un derecho de usufructo por el usufructuario

- Situación de hecho:
  - Usufructo sobre un recinto a 20 años para ejercer la actividad
  - Pagos: Un pago único al final y pagos periódicos en función de la facturación
  - Calificación: Operativo
- Contabilización:
  - NRV 8ª Arrendamientos
  - Pagos mínimos del arrendamiento: Valor actual de la cuota fija final
  - Gasto anual: Pagos mínimos del arrendamiento/20 + gastos financieros derivados de la actualización financiera del pasivo
  - Cuotas contingentes: Pagos variables
  - Contrato oneroso: Si los costes que conlleva el cumplimiento del contrato exceden de los beneficios económicos que se espera recibir del mismo

# Sobre la definición de unidad de decisión



**Presunción: Existencia de unidad de decisión**

**!!! Desgloses !!!**

# Sobre el tratamiento contable de una compraventa realizada en términos de compensación de costes entre dos empresas del grupo, desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas

- Situación de hecho:
  - A vende existencias a B por su coste de producción
  - A tiene el 80% de B
- Cuentas anuales individuales
  - Aplicación de la NRV 21<sup>a</sup>
    - Ajuste de la transacción a valor razonable que es superior
    - Aportación de socios de A a B
    - Donación por el 20% del ajuste a valor razonable
- Cuentas anuales consolidadas
  - Eliminación de las transacciones entre empresas del grupo
  - Cuando se realiza el resultado frente a terceros, B obtiene un resultado menor del que hubiera obtenido sin el ajuste a valor razonable, afectando igualmente a los socios externos

## Consultas

### Normativa mercantil o contable

# Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital

- El texto deroga las siguientes disposiciones:
  - La sección 4.<sup>a</sup> del título I del libro II (artículos 151 a 157) del Código de Comercio de 1885, relativa a la sociedad en comandita por acciones.
  - El Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
  - La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.
  - El título X (artículos 111 a 117) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, relativo a las sociedades cotizadas, con excepción de los apartados 2 y 3 del artículo 114 y los artículos 116 y 116 bis.

Efectivo a partir del 1 de  
septiembre de 2010

## Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (cont.)

- Art. 229 del TRLSC:
  - Extiende la obligación de comunicar la participación directa o indirecta que los administradores tengan en el capital de una sociedad, ***independientemente de la vinculación***, con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social y los cargos y funciones que en ella ejerzan a las ***personas vinculadas a los administradores***, tal y como se definen en el art. 231 del TRLSC
  - Se requiere desglosar las situaciones de ***conflicto de interés*** en la memoria
  - Se extiende el desglose a ***todas las sociedades de capital***, no sólo anónimas
  - En CCAACC la información se refiere a los administradores de la sociedad dominante y al objeto social de ésta

## Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (cont.)

- Personas vinculadas a los administradores ***personas físicas*** a efectos de desglose de participaciones y cargos en empresas con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social de la sociedad
  - El cónyuge del administrador o las personas con análoga relación de afectividad.
  - Los ascendientes, descendientes y hermanos del administrador o del cónyuge del administrador.
  - Los cónyuges de los ascendientes, de los descendientes y de los hermanos del administrador.
  - Las sociedades en las que el administrador, por sí o por persona interpuesta, se encuentre en alguna de las situaciones contempladas en el apartado primero del artículo 42 del Código de Comercio.

## Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (cont.)

- Personas vinculadas a los administradores ***personas jurídicas*** a efectos de desglose de participaciones y cargos en empresas con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social de la sociedad
  - Los socios que se encuentren, respecto del administrador persona jurídica, en alguna de las situaciones contempladas en el apartado primero del artículo 42 del Código de Comercio.
  - Los administradores, de derecho o de hecho, los liquidadores, y los apoderados con poderes generales del administrador persona jurídica.
  - Las sociedades que formen parte del mismo grupo y sus socios.
  - Las personas que respecto del representante del administrador persona jurídica tengan la consideración de personas vinculadas a los administradores de conformidad con lo establecido para las personas físicas

## **Novedades contables**

### **General**

**RD de aprobación de Normas de consolidación y modificación del PGC**

### **Proyectos en curso**

### **Sectorial**

### **Instrumentos financieros**

**RD 1159/2010 de 17 de septiembre**

**Normas de Formulación de Cuentas  
Consolidadas**

**Modificaciones al PGC**

# Modificaciones del RD NOFCAC

## ■ NOFCAC

- Dispensa de la obligación de consolidar por mantener ***exclusivamente*** dependientes inmateriales
- Posibilidad de considerar la integración en el grupo, el inicio del ejercicio en que obligatoria o voluntariamente se formulen CCAACC, siempre que la dominante no pertenezca a un grupo superior en la fecha de adquisición de las inversiones
  - Integración de activos y pasivos por sus valores contables
  - Comprobación de deterioro de valor del fondo de comercio, reconociendo cualquier deterioro en reservas
  - Diferencia negativa de consolidación se reconoce en reservas
- El exceso de las pérdidas atribuibles a una dependiente sobre la inversión de los socios externos, se presenta como un saldo deudor de socios externos (Aplicación retroactiva)

# Modificaciones del RD NOFCAC

- NOFCAC
  - Adquisición de asociadas por etapas
    - Coste de cada transacción individual, reconociendo el fondo de comercio en la fecha de obtención de influencia significativa
  - El método de puesta en equivalencia o integración proporcional sobre inversiones en cabeceras de grupo, se aplica a las CCAACC de la inversión, salvo que no se formulen CCAACC, en cuyo caso se deben utilizar las CCAAI

# Modificaciones del RD NOFCAC

- NOFCAC
  - Deterioro de valor de UGEs con socios externos
  - Inversión neta de inversión en asociadas a los efectos de la asignación de pérdidas por encima del valor de la inversión
  - Moneda funcional
  - Hiperinflación
  - Imputación a diferencias de conversión de las diferencias de cambio relacionadas con inversiones netas de negocios en el extranjero
  - Designación de partidas cubiertas en las coberturas de transacciones entre empresas del grupo por riesgo de cambio y de inversiones netas de negocios en el extranjero

# Modificaciones del RD NOFCAC

- NOFCAC
  - Relajación de los requisitos de desglose de negocios conjuntos
    - Información agregada de todos los negocios
  - Información por segmentos
  - Desglose del número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio por las sociedades consolidadas, con discapacidad mayor o igual del 33% por categorías
  - Desglose de honorarios de auditoría y otros servicios del auditor de las cuentas consolidadas u otras empresas de su grupo, y de auditoría de los auditores de las sociedades incluidas en la consolidación

# Resumen de modificaciones de participación

De/ A	Dependiente	Asociada	Negocio conjunto	Inversión minoritaria
Dependiente	N/A	VR inversión lyGR a resultados por naturaleza por el 100%, aunque existan socios externos, incluyendo diferencias de conversión a diferencias de cambio.	Igual que a asociada	Igual que a asociada
Asociada	Adquisición por etapas. Resultado por diferencia entre VR inversión previa y valor contable e lyGR a resultados.	N/A	Método de adquisición por el % adquirido	Mantenimiento del % de participación en valores consolidados, excluyendo ajustes de consolidación. Totalidad lyGR a resultados.

# Resumen de modificaciones de participación

De/ A	Dependiente	Asociada	Negocio conjunto	Inversión minoritaria
Negocio conjunto	Igual que asociada	Enajenación parcial	N/A	Mantenimiento del % de participación en valores consolidados, excluyendo ajustes de consolidación. Totalidad IyGR a resultados.
Inversión minoritaria	Igual que asociada	Método de coste acumulado, considerando el valor contable de la inversión previa, a los efectos de determinar el fondo de comercio implícito o la diferencia negativa. IyGR a reservas de la inversora.	Igual que asociada	N/A

## Resumen de modificaciones de participación (cont.)

	<b>Dependiente</b>	<b>Asociada</b>	<b>Negocio conjunto</b>
Adquisición de participación sin cambio de estado	Transacción con instrumentos de patrimonio Diferencia entre valor contable de socios externos y contraprestación entregada a Reservas de la inversora	Método de adquisición por el % adquirido	Método de adquisición por el % adquirido
Enajenación de participación sin cambio de estado	Transacción con instrumentos de patrimonio Diferencia entre valor contable de socios externos y contraprestación recibida a Reservas de la inversora Socios externos = % activos netos + proporcional del FC vendido	Enajenación parcial	Enajenación parcial

# Modificaciones del RD NOFCAC

- Transición
  - Sociedades consolidadas con anterioridad al 1.1.2008
    - Valores originales, ajustados por los criterios aplicados a partir del 1.1.2008
  - Sociedades consolidadas por primera vez en los ejercicios iniciados con posterioridad al 1.1.2008
    - Valores obtenidos de la aplicación de la nota del ICAC sobre las NOFCAC
  - Sociedades consolidadas por primera vez en los ejercicios iniciados con posterioridad al 1.1.2010
    - Aplicación del Real Decreto

# Modificaciones del RD NOFCAC

- Transición
  - Información a incluir en las CCAACC a partir del 1.1.2010:
    - Incluyendo información comparativa, sin adaptar a los nuevos criterios
    - Incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios, siendo la fecha de primera aplicación, la fecha de comienzo del primer ejercicio anterior al 1.1.2010
    - Opción aplicable a todos los importes consolidados, independientemente de la sociedad que procedan
  - Aplicable también para CCAAI

# Modificaciones del RD NOFCAC

- Transición
  - Reglas específicas
    - Aplicación prospectiva de las modificaciones, salvo que se opte por reexpresar comparativas
    - Seguir aplicando criterios anteriores a acuerdos de contraprestación contingente de combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición se sitúa entre la fecha de transición al PGC y la aplicación de las NOFCAC
    - Al inicio del primer ejercicio de aplicación de las NOFCAC, el saldo negativo acumulado de socios externos se reconoce contra reservas de la dominante

**RD 1159/2010 de 17 de septiembre**

**Normas de Formulación de Cuentas  
Consolidas**

**Modificaciones al PGC**

# Modificaciones del RD NOFCAC

- NRV 9ª Inversiones en empresas del grupo
  - Se valoran por aplicación de la NRV 19ª coste de la combinación de negocios
    - Reconocimiento de contraprestaciones contingentes
    - Reconocimiento en resultados de los costes de transacción
  
- NRV 13ª Impuesto sobre beneficios
  - Se eliminan las excepciones al reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido relacionadas con inversiones en empresas del grupo, asociadas y multigrupo
  - Los activos por impuesto diferido de la adquirida no reconocidos en la fecha de adquisición, que se reconozcan o compensen con posterioridad al periodo de valoración, se reconocen como ingresos, sin ajustar el fondo de comercio
    - Aplicable igualmente a activos no reconocidos de transacciones anteriores a la fecha de transición

# Modificaciones del RD NOFCAC

- NRV 19ª Combinaciones de negocios
  - Adaptación a NIIF 3 R
  - Definición de negocio
  - Combinaciones de negocios sin contraprestación
  - Escisiones y disoluciones de negocios en transacciones fuera de empresas del grupo
    - A valor razonable de la contraprestación recibida, neta del efecto impositivo, reconociendo un resultado por la diferencia con el valor contable del negocio entregado
  - Fecha de adquisición:
    - Registro en el ejercicio si la fecha de adquisición es anterior al cierre y la inscripción en RM con anterioridad al plazo legal para la formulación de CCAA
    - Registro en el ejercicio siguiente, con reexpresión de comparativas si la fecha de adquisición es anterior al cierre y la inscripción en RM con posterioridad al plazo legal para la formulación de CCAA

# Modificaciones del RD NOFCAC

- NRV 19ª Combinaciones de negocios
  - Costes de transacción se reconocen como gasto
  - Reconocimiento contable de transacciones separadas
    - Pagos basados en acciones
    - Liquidación de relaciones preexistentes
    - Remuneraciones de empleados o accionistas por servicios futuros
  - Reconocimiento de la contraprestación contingente activa y pasiva
    - Reconocimiento inicial a valor razonable
    - Variaciones posteriores en resultados si son instrumentos financieros o provisiones
    - Sin variación si son instrumentos de patrimonio
    - Sólo para transacciones a partir del 1.1.2010

# Modificaciones del RD NOFCAC

- NRV 19ª Combinaciones de negocios
  - Regulación específica para el reconocimiento y valoración de determinados activos y derechos
    - Pasivos contingentes (obligaciones presentes derivadas de hechos pasados)
    - Arrendamientos operativos
    - Intangibles readquiridos
    - Activos indemnizatorios
    - Compensaciones por recibir un negocio deficitario
  - Contabilidad provisional de la combinación
    - Periodo necesario durante el que se está obteniendo información sobre hechos y circunstancias existentes en la fecha de adquisición
    - Límite: 12 meses desde la fecha de adquisición

# Modificaciones del RD NOFCAC

- NRV 19ª Combinaciones de negocios
  - Combinación de negocios por etapas
    - Reconocimiento a valor razonable de la inversión previa con abono a resultados por naturaleza
  - Adquisiciones inversas
    - Adquirente legal es la adquirida contable
    - Las cuentas anuales se presentan en nombre de la adquirente legal, aunque como una continuación de la adquirida legal y el capital social de la adquirente legal
  - Diferencia negativa de combinaciones de negocios
    - Reevaluación de las valoraciones
    - Reducción de intangibles no calculados por referencia a un mercado activo y contraprestaciones contingentes activas
    - Exceso en ingresos de explotación

# Modificaciones del RD NOFCAC

- NRV 21<sup>a</sup> Operaciones entre empresas del grupo
  - Normas particulares
    - Negocios, incluyendo inversiones en empresas del grupo
  - AND de negocios (inversión de la aportante y elementos patrimoniales en la beneficiaria):
    - Valores NOFCAC de la dominante última española que formula CCAACC y si no
    - Valores en cuentas anuales individuales de la aportante

# Modificaciones del RD NOFCAC

- NRV 21<sup>a</sup> Operaciones entre empresas del grupo
  - Fusiones:
    - Dominante-Dependiente
      - ✓ NOFCAC, con independencia de la formulación, considerando DT 6<sup>a</sup>
    - Hermanas
      - ✓ NOFCAC, considerando lo indicado sobre AND de negocios
    - Compensaciones mediante partidas monetarias a otras empresas del grupo por los requisitos de la LME para obtener el control de la dependiente, se aplica el método de adquisición desde la fecha de la efectiva compensación
    - Mantenimiento de IyGR por los valores que figuran en NOFCAC o CCAII
    - Fecha de efectos contables de fusiones y escisiones es el inicio del ejercicio en que se aprueba la operación, eliminando la opción de fijar una fecha potestativa

# Modificaciones del RD NOFCAC

- NRV 21<sup>a</sup> Operaciones entre empresas del grupo
  - Reducciones de capital, dividendos y disolución de negocios
    - Cedente: La diferencia entre el VNC de los elementos patrimoniales entregados y la deuda con el socio, se reconoce en reservas
    - Cesionario: Fusiones

# Modificaciones del RD NOFCAC

- Memoria individual
  - Desgloses y criterios de presentación de adquisiciones inversas
  - Manifestación expresa sobre la formulación de CCAACC o dispensa de la obligación de consolidar de la sociedad dominante
  - Se modifican los requisitos de desglose de los negocios conjuntos para permitir que la información se presente de forma agregada y no por negocio

## **Novedades contables**

### **General**

**RD de aprobación de Normas de consolidación y modificación del PGC**

**Proyectos en curso**

### **Sectorial**

**Instrumentos financieros**

## Proyectos en curso

PCGAE	
ICAC	Proyecto de Orden EHA PCA Sociedades concesionarias (2011)
ICAC	PCA Cooperativas (2011)
ICAC	PCA Entidades Aseguradoras (2010)
ICAC	Proyecto de Resolución de 24 de noviembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales



*cutting through complexity™*

# Contabilidad de instrumentos Financieros

- 1. El Grupo de Instrumentos Financieros de KPMG**
- 2. Algunos problemas prácticos en la aplicación del PGC en instrumentos financieros**
- 3. El futuro de la contabilidad de instrumentos financieros (NIIF 9)**

# **1. El Grupo de Instrumentos Financieros de KPMG**

# El Grupo de Instrumentos Financieros de KPMG

## Quienes somos

El Grupo de Instrumentos Financieros de KPMG ofrece servicios de asesoramiento en la valoración y contabilización de instrumentos financieros, asesoramiento en la gestión de riesgos financieros, asesoramiento contable en el área de instrumentos financieros, auditoría interna del área de Tesorería y servicios de formación.

Nuestro equipo (compuesto actualmente por 13 profesionales) tiene gran experiencia en proveer servicios de una alta complejidad técnica y que requieren una amplia especialización. Asimismo, contamos con apoyo constante de nuestra red internacional y con herramientas informáticas desarrolladas internamente, lo cual añade un gran valor a nuestros servicios.

Nuestra reputación se basa en nuestra dedicación a dar un servicio de calidad con una alta excelencia técnica y una gran especialización.

## Áreas de conocimiento (instrumentos financieros):

- Clasificación
- Valoración (valor razonable, coste amortizado)
- Derivados implícitos
- Instrumentos compuestos
- Deterioro de valor
- Pasivo/Capital
- Coberturas contables
- Baja de balance
- Operaciones estructuradas
- *Stock Options*
- Gestión de riesgos financieros

# El Grupo de Instrumentos Financieros de KPMG

## Servicios de contabilidad de instrumentos financieros

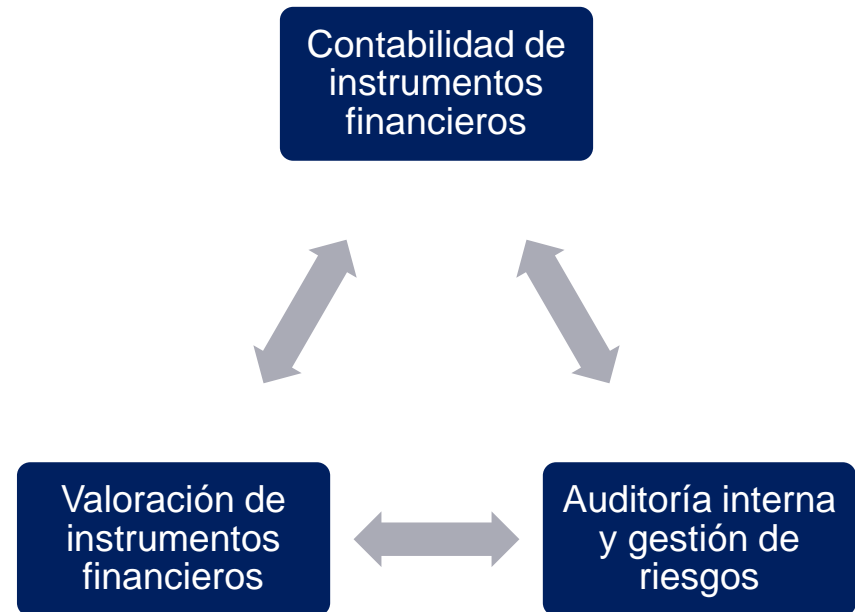
1. Implementación de nuevas normas contables en el área de instrumentos financieros
2. Asesoramiento contable en el área de instrumentos financieros (operaciones complejas, políticas contables, asesoramiento “on-call”, etc.)
3. Cesión de personal
4. Documentación y test de efectividad de coberturas contables
5. Formación

## Servicios de valoración de instrumentos financieros

1. FundRadar - Valoración y Análisis de Carteras
2. Valoración de instrumentos financieros complejos
3. Formación

## Otros

1. Auditoría interna de tesorería
2. Gestión de riesgos financieros (tipo de interés, tipo de cambio, etc.).



## **2. Algunos problemas prácticos en la aplicación del PGC en instrumentos financieros**

# Problemas prácticos destacables en la aplicación del PGC

## Aplicación del coste amortizado a instrumentos de deuda

- Préstamos a tipo variable, préstamos en moneda extranjera, cláusulas que provocan cambios en los flujos de caja, etc.

## Operaciones de baja de balance de activos y pasivos financieros

- Baja de activos financieros (factoring): análisis de la cesión del cobro de los flujos de efectivo, análisis de la cesión de los riesgos, etc.
- Bajas de pasivos financieros (reestructuraciones de deuda): análisis de la regla del 10% y aspectos cualitativos.

## Valoración de derivados e instrumentos complejos

## Aplicación de las normas especiales de contabilidad de coberturas

- Las coberturas más populares en empresas no financieras son coberturas de flujos de caja de pasivos financieros (riesgo de tipo de interés) y de compras/ventas previstas (riesgo de tipo de cambio y/o riesgo de precio).
- Problemas más frecuentes: preparación de la documentación inicial y test de efectividad, contabilización de las coberturas.

# **3. El futuro de la contabilidad de instrumentos financieros**

## Situación actual de la NIIF 9

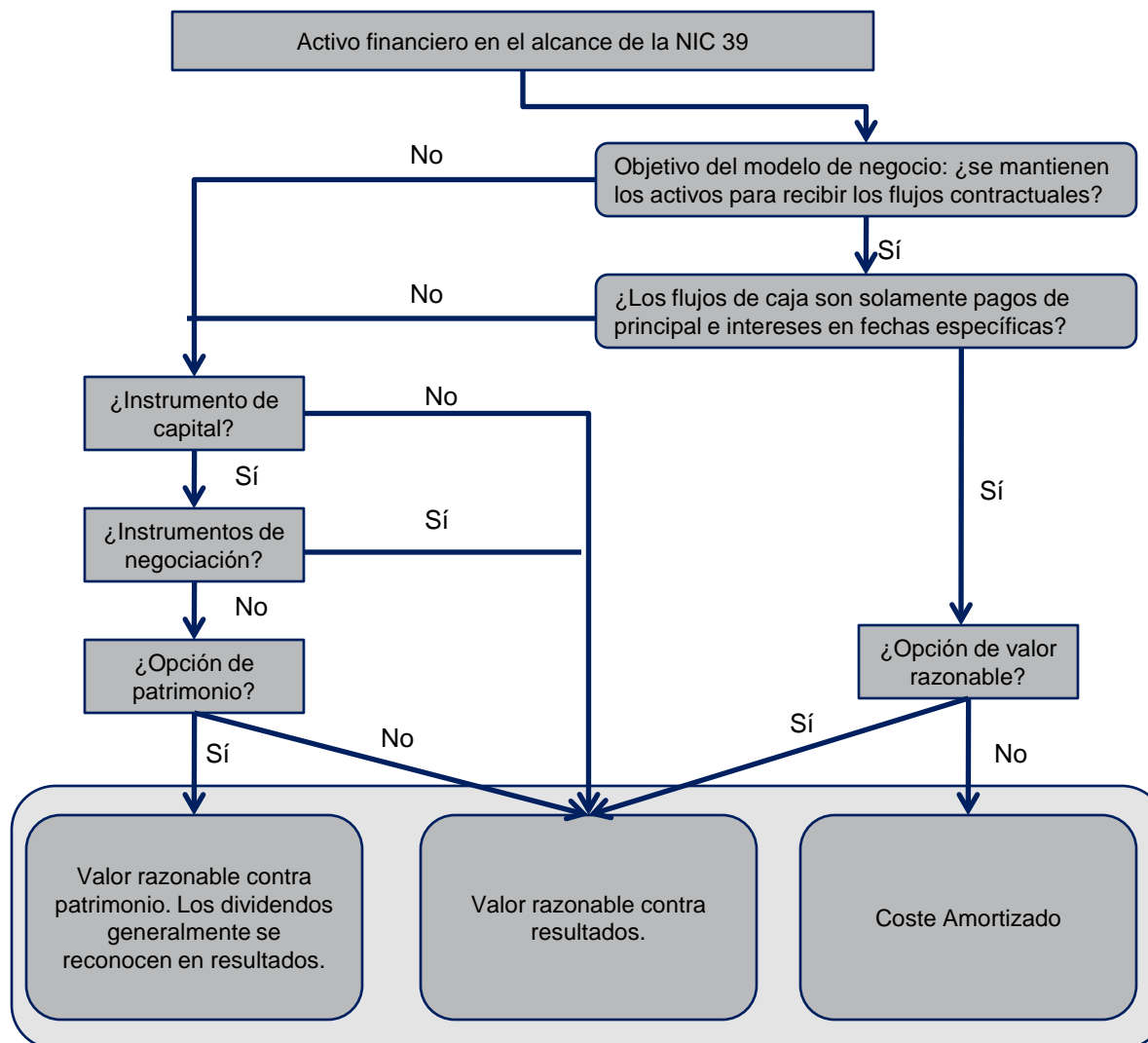
- La NIIF 9 (*Instrumentos Financieros*) es parte del proyecto de reforma de la contabilidad de instrumentos financieros que está llevando a cabo el IASB.
- El objetivo básico de la reforma es reducir la complejidad de la regulación actual.
- El proyecto se ha acelerado en parte debido a que los líderes de G20 y el *Financial Stability Board* sugirieron al IASB que mejorara y simplificara la contabilidad de instrumentos financieros.
- La NIIF 9 se está emitiendo por fases:
  - Fase 1: Clasificación y valoración
  - Fase 2: Deterioro
  - Fase 3: Contabilidad de coberturas
- En el futuro (a partir de 1 de enero de 2013), la NIIF 9 sustituirá completamente a la NIC 39 una vez que se terminen todas las fases y la nueva norma entre en vigor de forma obligatoria.
- La parte actualmente aprobada por el IASB (Clasificación y valoración de activos financieros) se puede aplicar voluntariamente de forma anticipada.

¿Unión Europea?

## Situación actual de la NIIF 9

- La NIIF 9 actual (emitida el 12 de noviembre de 2009) solamente contiene la parte de clasificación y valoración de activos financieros (Fase 1). Previamente se emitió el *Exposure Draft: Financial Instruments: Classification and Measurement*.
- En relación al resto de partes:
  - Con respecto a la Fase 1, la clasificación y valoración de pasivos financieros aún no se ha aprobado a espera del análisis de las respuestas al *Discussion Paper: Credit Risk in Liability Measurement* (el período de comentarios finalizó el 1 de septiembre de 2009).
    - En mayo de 2010 el IASB emitió el documento *Exposure Draft Fair Value Option for Financial Liabilities*.
  - Fase 2 (Deterioro): en noviembre de 2009 el IASB emitió el *Exposure Draft*. El período de comentarios terminó el 30 de junio de 2010.
  - Fase 3 (Contabilidad de coberturas): se espera un *Exposure Draft* para 2010 o 2011.

# Clasificación y valoración de activos financieros bajo NIIF 9



Norma específica de Valor Razonable aplicable a todos los elementos (no sólo instrumentos financieros).

- “Exposure Draft Fair Value Measurement” emitido en mayo 2009.

Regulación de la baja de balance de instrumentos financieros

- “Exposure Draft Derecognition” emitido en julio 2009.



*cutting through complexity™*

# Aspectos Fiscales del cierre 2010

**Novedades en el IS**

**Contestaciones de la DGT**

# Novedades en el IS

- **Desaparición de deducciones:**

- Mediante Ley 35/2006, de 28 de noviembre, se aprobó la derogación de gran parte de las deducciones, con efectos de los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2011.

Esta derogación afecta a la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (artículo 36 del TRLIS), deducción por actividades de exportación (artículo 37 del TRLIS), deducción por sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores (artículo 38, apartados 4, 5 y 6 del TRLIS), deducción por inversiones medioambientales (artículo 39 del TRLIS), deducción por gastos de personal (artículo 40 del TRLIS), deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones (artículo 43 del TRLIS).

- Otras deducciones se mantienen en 2011:

Deducciones para evitar la doble imposición (artículos 30, 31 y 32 del TRLIS), deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (artículo 37 del TRLIS), deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros (artículo 38, apartados 1, 2 y 3 del TRLIS), deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (artículo 41 del TRLIS), deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 42 del TRLIS).

Asimismo, se mantienen las bonificaciones: por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (artículo 33 del TRLIS) y por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales (artículo 34 del TRLIS).

# Novedades en el IS

- **Ampliación de la libertad de amortización con mantenimiento de empleo a los años 2011 y 2012:**

- Mediante Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, se aprobó el mantenimiento de este beneficio fiscal.

Así, los elementos nuevos puestos a disposición de los sujetos pasivos durante los períodos impositivos iniciados en los años 2011 y 2012 (ya no sólo 2009 y 2010), y la inversión en curso realizada dentro de dichos períodos impositivos (en caso de inversiones correspondientes a elementos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución requiera de un plazo superior a dos años) podrán gozar de este beneficio fiscal, siempre 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 doce meses anteriores.

# Novedades en el IS

- **Amortización del “fondo de comercio financiero” por la adquisición de una participación en sociedades residentes en la Unión Europea:**
  - La Ley 2/2010, de 1 de marzo, estableció la siguiente disposición adicional:  
*“A partir de la notificación de la Decisión de la Comisión Europea relativa a la amortización fiscal del Fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras, en el asunto Ayuda de Estado n.º C45/2007, se procederá a la modificación del artículo 12.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, al objeto de adoptar las medidas necesarias en aplicación de dicha Decisión.”*
  - El **Proyecto** de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2011 prevé introducir la siguiente modificación en el artículo 12.5 del TRLIS, con efectos para los períodos impositivos que concluyan a partir del 21 de diciembre de 2007:  
*“La deducción establecida en este apartado no será de aplicación a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007.”*
  - A día de hoy no tenemos constancia de que exista una Decisión de la Comisión Europea en relación con la amortización del “fondo de comercio financiero” en adquisiciones de participaciones en entidades residentes fuera de la Unión Europea.

# Novedades en el IS

- **Nueva redacción del artículo 67.4.e) del TRLIS (consolidación fiscal):**

- Entrada en vigor con efectos 01/01/2010:

No podrán formar parte de los grupos de fiscales *“las sociedades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la sociedad dominante”*.

Esta postura venía siendo mantenida por la Dirección General de Tributos antes de la modificación.

- **Nueva redacción del artículo 67.2.b) del TRLIS (consolidación fiscal):**

- Entrada en vigor con efectos 01/01/2010:

Quedan incluidas dentro del grupo fiscal las sociedades en las que se participe de forma indirecta en, al menos, un 70% (en lugar del mínimo general del 75%), *“siempre que se alcance dicho porcentaje a través de sociedades dependientes cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado”*.

# Novedades en el IS

- **Novedades relativas a la obligación de documentación e operaciones vinculadas:**

- El Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modifica el RIS (dando una nueva redacción: (i) al artículo 18 y (ii) al artículo 20, apartado 3º), reduce la carga formal que suponen las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas. Así, y con determinadas excepciones (transmisiones de inmuebles, de negocios o determinados valores, etc.), quedan excluidas de las obligaciones de documentación el conjunto de operaciones que no excedan de 250.000 euros de valor de mercado, realizadas en el periodo impositivo con la misma persona o entidad vinculada cualquiera que sea el tamaño de la empresa y el carácter interno o internacional de las operaciones (salvo, como norma general, en caso de operaciones realizadas con paraísos fiscales).
- Estas modificaciones tienen efectos para las operaciones vinculadas realizadas en los periodos impositivos que concluyan a partir del 19 de febrero de 2009.

# Novedades en el IS

- **Nueva redacción de la deducción por doble imposición (artículo 30.2 del TRLIS):**

- Entrada en vigor con efectos 01/01/2011:

*“2. La deducción a que se refiere el apartado anterior será del 100 por ciento cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al cinco por ciento, siempre que dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. La deducción también será del 100 por ciento respecto de la participación en beneficios procedentes de mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca y asociaciones.*

*Esta deducción será también de aplicación en los casos en que se haya tenido dicho porcentaje de participación pero, sin embargo, sin haberse transmitido la participación, se haya reducido el porcentaje tenido hasta un mínimo del tres por ciento como consecuencia de que la entidad participada haya realizado una operación acogida al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII de esta Ley. Lo anterior será aplicable a los dividendos distribuidos dentro del plazo de tres años desde la realización de la operación en tanto que en el ejercicio correspondiente a la distribución no se transmita totalmente la participación o esta quede por debajo del porcentaje mínimo exigido del tres por ciento.”.*

# Novedades en el IS

- **Implicaciones en el IS del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad:**

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

Debe recordarse que el artículo 91 del TRLIS establece que *“Las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones mencionadas en el artículo 83 de esta Ley se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles.”*.

- Supuestos de precio contingente en la adquisición de un negocio: *“los cambios en la contraprestación contingente que proceda de sucesos ocurridos tras la fecha de adquisición, tales como alcanzar un precio por acción determinado o un hito concreto en un proyecto de investigación y desarrollo”*, así como aquellos que procedan de hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición y que tengan efectos después del periodo de valoración (que, en ningún caso será superior a un año desde la fecha de adquisición), podrán tener efectos en la cuenta de pérdidas y ganancias (existen excepciones, como pudiera ser en el caso de errores contables).

No existe norma especial en el TRLIS.

- Otros aspectos que deben considerarse.

# Novedades en el IS

- **Novedades previstas en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2011:**
  - Actualización de los coeficientes de corrección monetaria.
  - Eliminación de la amortización del “fondo de comercio financiero” en la adquisición de participaciones en empresas residentes en la Unión Europea (salvo para adquisiciones anteriores a 21 de diciembre de 2007).
  - Participaciones en SICAV y entidades equivalentes (efectos 23/09/2010): la distribución de capital social / prima de emisión puede tributar como dividendos, sin derecho a deducción alguna en la cuota íntegra.
  - Régimen de PYMEs: será también aplicable en los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél en que se alcance la cifra de negocios de 8 millones de euros, siempre que cumplierse requisitos tanto durante el período de referencia como en los dos anteriores. Igual norma, siempre que se cumplan los citados requisitos, será aplicable si se sobrepasan los 8 millones de euros de cifra de negocios por una operación de reestructuración acogida al régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales, previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.
  - Aplicación de la Directiva Matriz-Filial: se reduce el porcentaje de participación mínimo al 5% (en lugar del 10%) y se permite que el citado porcentaje de posea de forma indirecta (y no necesariamente de forma directa). Así, la exención será de aplicación en supuestos en que una sociedad residente en la Unión Europea participe, de forma directa o indirecta, en al menos el 5% en el capital de una sociedad española. Deben considerarse las implicaciones de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de junio de 2010, en el asunto C-487/08, Comisión contra España.

# Novedades en el IS

- **Novedades previstas en el Proyecto de Ley de Economía Sostenible:**

- Mejora de la deducción por actividades de I+D+it: porcentaje de deducción por it (12%) y límites a la deducción sobre la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y en las bonificaciones (30% / 60%).
- Prórroga de determinadas modalidades de deducción por inversiones medioambientales (no la correspondiente a los huertos solares ni a la adquisición de vehículos), al tipo del 8%.
- Comunicación de variación del grupo de consolidación fiscal en el IS: se comunicará en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición, identificando las sociedades que se hayan integrado en él y las que han sido excluidas, adjuntando, en su caso, los correspondientes acuerdos.

## Novedades en el IS

### Contestaciones de la DGT

# Contestaciones de la DGT

- **V0138-10:**

- Devengo, para el deudor, del ingreso por una quita:

Sociedad que se encuentra en período de negociación de un convenio con los acreedores de un procedimiento concursal, en el que se prevé una quita y una espera.

Se consultan los efectos de la quita en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

La DGT concluye que el ingreso derivado de la quita se integrará en la base imponible del IS del ejercicio en que tenga lugar la aprobación judicial del convenio en virtud del cual produce la extinción de la deuda correspondiente a la quita.

- **V1222-10:**

- Deducibilidad para el acreedor del gasto correspondiente a una quita:

La entidad consultante se está planteando la posibilidad de suscribir un convenio de quita muy significativa (80% o 90%) del crédito que ostenta frente a un deudor, a cambio del cobro inmediato o garantizado bancariamente del resto del precio. Esta posibilidad se plantea por la delicada situación financiera del deudor.

Se consulta, entre otros aspectos, si el importe de la quita será considerado fiscalmente deducible a efectos del IS de la sociedad acreedora.

La DGT menciona que parece que la causa de la condonación es evitar el perjuicio total de un crédito incobrado, renegociando el citado crédito con la finalidad de lograr su cobro, más que el “ánimus donandi”. La DGT concluye que el gasto correspondiente a la quita es deducible.

# Contestaciones de la DGT

- **V0369-10:**

- Deterioro fiscal de participaciones en empresas del grupo:

Sociedad que se posee participaciones en el capital social, de forma directa e indirecta, en entidades no residentes en España.

Se consulta cómo debe calcularse el deterioro fiscalmente deducible de estas participaciones.

La DGT entiende que, según la forma de participación en una entidad no residente en territorio español, pueden darse las siguientes situaciones:

1ª. Participación directa en una entidad no residente. La entidad residente, a efectos del cálculo del deterioro fiscal de la participación en la entidad no residente, “*calculará la diferencia de fondos propios de la entidad participada (...) de acuerdo con los criterios contables españoles corrigiendo la misma por los gastos no deducibles establecidos en el TRLIS, con independencia de la norma contable y fiscal al que pueda estar sujeta dicha entidad participada.*”.

# Contestaciones de la DGT

- **V0369-10 (cont.):**

2ª. Participación indirecta en la entidad no residente. Puede diferenciarse según que la entidad interpuesta tenga su residencia en territorio español o en el extranjero:

a) Sociedad interpuesta residente en España. La entidad interpuesta determinará su base imponible de acuerdo con lo establecido en el TRLIS incluyendo, en su caso, la deducción establecida en el artículo 12.3 del TRLIS asociada a la participación directa en la entidad no residente, en la forma determinada anteriormente.

A efectos de la posible aplicación del artículo 12.3 del TRLIS por la participación de la entidad residente en la sociedad interpuesta, *“(...) la deducción que se haya practicado la entidad interpuesta por aplicación de ese mismo precepto se considera como minoración de los fondos propios de esa entidad interpuesta”*.

Caso de que la sociedad residente en España y la sociedad interpuesta formen parte de un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal, *“la deducción de aquella entidad residente no interpuesta no tiene efectos en la base imponible consolidada del grupo dado que la deducción tiene la consideración a efectos fiscales de depreciación de la participación, siendo que dicha depreciación es objeto de eliminación en la determinación de la base imponible del grupo.”*

b) Sociedad interpuesta no residente en España. *“(...) el procedimiento es coincidente al supuesto anterior dado que (...) el artículo 12.3 del TRLIS proyecta a la entidad directamente participada la normativa española a efectos de dicho precepto, tanto contable como fiscal, por lo que aun en el caso de que esa entidad no sea residente en territorio español, al ser aplicable el TRLIS lo sería también ese precepto, esto es, habría podido practicar la deducción a que se refiere dicho precepto, con independencia de que esa deducción no tenga ningún efecto fiscal a nivel de esa entidad desde el momento en que está sujeta a la normativa fiscal del Estado de su residencia”*.

# Contestaciones de la DGT

- **V0687-10:**

- Deterioro fiscal de participaciones en empresas del grupo:

Sociedad cabecera de un grupo de empresas, siendo propietaria del 100% de varias sociedades no cotizadas residentes en distintos países de la Unión Europea y de Estados Unidos.

Se consulta, entre otros aspectos, si en el cálculo de la provisión por depreciación de cartera fiscalmente deducible deberá considerarse los fondos propios que se desprenden del balance individual de las entidades participadas o los fondos propios consolidados.

La DGT concluye que esta cuestión *“ha sido resuelta por el Tribunal Económico Administrativo Central, que en sus resoluciones de 15 de marzo de 2007 y 3 de abril de 2008 señala que el balance a considerar es el balance individual de la sociedad participada y no el balance consolidado”*.

- **V1529-10:**

- Exención de la renta derivada de transmisión de derechos de suscripción preferente de una entidad no residente en España:

Sociedad española acogida al régimen de las ETVEs que participa en una sociedad francesa. La participación de la ETVE en la sociedad francesa permite la aplicación de la exención de dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español.

Se consulta si los ingresos registrados por la venta de derechos de suscripción preferente de la sociedad francesa participada, en el contexto de una ampliación de capital llevada a cabo por esta última, están exentos de tributación en España.

La DGT considera que, a pesar de que el ingreso no se corresponde con dividendos ni con rentas derivadas de la transmisión de participaciones, la interpretación de la exención del artículo 21 del TRLIS *“debe realizarse de acuerdo con la finalidad de dicho precepto, esto es dejar exenta la renta derivada de las participaciones tenidas en entidades no residentes que cumplan los requisitos establecidos en dicho precepto”*. Así, la DGT concluye que *“la transmisión de derechos de suscripción produce unos efectos económicos equivalente a la transmisión de la participación”* y que *“la renta que genere la transmisión de los derechos preferentes de suscripción podrá aplicar la exención”* regulada en el artículo 21 del TRLIS.

# Contestaciones de la DGT

- **V1727-10:**

- Ampliación de capital por compensación de créditos:

La consultante es una sociedad española participada por tres socios. La sociedad consultante va a ampliar su capital: dos de los socios suscribirán la ampliación por el valor nominal, mientras que para el tercer socio (sociedad Y), que posee una participación del 35%, la emisión de las acciones se realizará por encima de la par, cubriendo el valor de emisión con un crédito que en el momento de la operación la sociedad ostenta contra la consultante.

Se plantea si la operación proyectada daría lugar a rentas sujetas al IS en sede de la consultante y de sus socios y cuál sería el tratamiento fiscal que correspondería en una futura distribución de dividendos con cargo a la prima de emisión aportada a la consultante por parte de la sociedad Y.

La DGT concluye que en la medida en que la sociedad Y realiza una aportación en una proporción superior a la que le correspondería por su participación efectiva, el exceso sobre dicha participación debe contabilizarse en sede de la consultante como una donación y no como mayor valor de la prima de emisión o asunción. El importe de la donación *“formará parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la consultante, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 15.2 del TRLIS”*.

En cuanto a la aportación en sede de los socios, la DGT concluye que *“se contabilizará, con carácter general, un mayor valor de su participación salvo que no sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros derivados de dicha aportación, en cuyo caso debería registrarse como un gasto. En particular esto se entenderá que sucede cuando existiendo otros socios, los aportantes realicen una aportación en términos proporcionales superior a la que correspondería por su participación efectiva. El exceso sobre dicha participación se contabilizará de acuerdo con los criterios generales, es decir, como un gasto para los socios aportantes.”*. Siguiendo esta interpretación, la DGT considera que la aportación realizada en exceso por la sociedad Y, de tener la consideración de gasto contable, no tendrá la consideración de fiscalmente deducible a efectos del IS, con arreglo al artículo 14.1.e del TRLIS.

Finalmente, la DGT concluye que, en caso de que la sociedad consultante efectuase, a posteriori, una distribución de dividendos por importe equivalente al exceso de aportación efectuado por la sociedad Y, en la medida en que en sede de la consultante tuvo la consideración de renta a efectos fiscales, dicha distribución determinará la aplicación de la deducción por doble imposición interna en sede de los socios, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 30 del TRLIS.

# Contestaciones de la DGT

- **V0312-10:**

- Documentación de precios de transferencia:

La sociedad consultante realiza operaciones con entidades vinculadas.

Se consulta sobre la forma de archivar la documentación de precios de transferencia.

La DGT menciona que la normativa *“no establece exigencias adicionales a estas obligaciones de documentación referentes a que sea necesario archivar tales documentos de manera especial o diferenciada del resto de documentación manejada por las entidades; a que la información haya de conservarse necesariamente en soporte papel o pueda mantenerse en soporte informático con la posibilidad de que sea consultado por medios ofimáticos ordinarios; o a que la información pueda mantenerse en la propia intranet de la empresa, con la posibilidad de que dicha documentación esté editada e impresa previamente, ante un posible requerimiento de inspección por la Administración.”*. Concluye la DGT que *“en consecuencia, el obligado tributario deberá organizar su documentación en la forma que mejor estime conveniente, de manera que sea capaz de atender las exigencias que plantea el RIS respecto de la obligación de documentación de las operaciones vinculadas.”*.

# Contestaciones de la DGT

- **V0310-10:**

- Libertad de amortización con mantenimiento de empleo:

Entidad cabecera de un grupo de sociedades que tiene por objeto la promoción y explotación de instalaciones de generación de energía renovable. Una estructura eficiente del negocio requiere que la misma esté fuertemente centralizada en la entidad dominante, la cual da servicios a todas las sociedades del grupo en las que se residen las instalaciones industriales, de forma que las sociedades filiales carecen de personal. En definitiva, las sociedades filiales realizan las inversiones mientras que la consultante como dominante del grupo crea empleo al concentrarse en ella las necesidades de aumento del personal asociado a las nuevas inversiones e incremento del negocio.

Se consulta si las inversiones realizadas por las sociedades filiales del grupo en los diferentes activos afectos al negocio de generación de energía renovable pueden acogerse a la libertad de amortización, a la vista de la estructura organizativa comentada del grupo.

La DGT considera que *“la interpretación de este precepto (D.A. 11ª del TRLIS) no puede llegar a la conclusión de que el cumplimiento en el sentido literal de la norma fiscal derive en una situación de ineficiencia empresarial”*.

La DGT concluye que *“aunque los requisitos exigidos en la norma deben valorarse con carácter general a nivel individual en las sociedades que formen parte de un grupo, al afectar su aplicación a la base imponible individual de cada sociedad, sin embargo, en una situación de modelo de negocio como el planteado en la consulta en el que las necesidades de inversión se concentran en las sociedades filiales y la organización de medios personales en la sociedad dominante, esto es, el empleo orgánicamente depende de esta última sociedad aun cuando funcionalmente depende de las sociedades filiales, a efectos de valorar el cumplimiento de mantenimiento de empleo deberá tenerse en cuenta, en este caso particular, la plantilla media de la consultante dominante del grupo en los términos a que se refiere la citada disposición adicional undécima del TRLIS.”*.

- **V2029-10:**

- Libertad de amortización con mantenimiento de empleo:

La entidad consultante está actualmente realizando inversiones en inmovilizado material. Asimismo, tiene previsto, a medio plazo, incrementar su plantilla durante los próximos años.

Se consulta, entre otros aspectos, si, a efectos del cómputo de la plantilla media total deben considerarse incluidos los empleados que se encuentran en situación de baja temporal por maternidad, enfermedad o situaciones similares. A su vez, se consulta si, a efectos de dicho cómputo, es obligatorio que los trabajadores que vayan a ser contratados estén inscritos como demandantes de empleo.

La DGT considera que *“para el cálculo del promedio de plantilla es indiferente la modalidad del contrato que regule la relación laboral del trabajador con la empresa. En consecuencia, se tendrán en cuenta tanto los trabajadores que formen parte de la plantilla fija de la empresa como los contratados con carácter temporal, siempre que se trate de personas empleadas en los términos previstos por la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa (...), por lo que los empleados con baja temporal por maternidad, enfermedad o situaciones similares se computarán a efectos de determinar la plantilla media en cuanto tengan la consideración de empleados a efectos de la legislación laboral.”*.

Asimismo, la DGT considera que en el cómputo *“deberán tomarse en consideración las personas empleadas en los términos previstos por la legislación laboral, sin que a tales efectos el TRLIS exija requisitos adicionales respecto a la situación laboral previa de dicho trabajador, por lo que no será obligatorio que los trabajadores que vayan a ser contratados estén inscritos como demandantes de empleo.”*.

# Contestaciones de la DGT

- **V1771-10:**

- Régimen de consolidación fiscal. Incorporación de eliminaciones:

La entidad consultante es una caja de ahorros dominante de un grupo que tributa en el régimen de consolidación fiscal. Ésta participa en un proceso de fusión por constitución de una nueva caja de ahorros con disolución sin liquidación de las dos cajas de ahorros absorbidas. La otra caja de ahorros absorbida es la sociedad dominante de un grupo que no tributa en régimen de consolidación.

Se consulta, entre otros aspectos, los efectos derivados de la extinción del grupo fiscal del que la consultante es la dominante, respecto de las eliminaciones de resultados por operaciones internas. A los efectos de esta consulta debe tenerse en cuenta que la DGT considera que una vez realizada la operación de fusión y desde el mismo momento en que tiene validez la inscripción registral, existirá un nuevo grupo que *“estará integrado por la nueva caja, como entidad dominante, y todas las sociedades dependientes del grupo fiscal que se extinguen en el que la consultante es la dominante.”* (las entidades dependientes de la otra caja absorbida considera la DGT que, al no formar parte de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal con carácter previo a la fusión, se integrarán en el nuevo grupo “con efectos del período impositivo inmediato siguiente”).

La DGT recuerda que, de acuerdo con el artículo 81.1.a) del TRLIS, las eliminaciones no se incorporarán *“cuando la entidad dominante adquiera la condición de sociedad dependiente de otro grupo fiscal que estuviese tributando en régimen de consolidación fiscal o sea absorbida por alguna sociedad de este otro grupo en un proceso de fusión, acogida al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII de esta Ley, al cual se integran todas sus sociedades dependientes en ambos casos.”*

Finalmente, la DGT concluye que *“Dado que en el caso planteado la nueva caja se subroga en la posición de dominante del grupo que se extingue, debe entenderse que esta operación se encontraría dentro del ámbito de aplicación del citado precepto y, por tanto, las eliminaciones pendientes del grupo que se extingue no serían objeto de incorporación, lo cual permite que los efectos sean neutrales en cuanto a las eliminaciones pendientes de incorporar con independencia de que la fusión se formalice mediante una fusión por absorción o por constitución de una nueva entidad.”*

# Contestaciones de la DGT

- **V1511-10:**

- Régimen de consolidación fiscal. Incorporación de eliminaciones:

La Sociedad A es dominante de un grupo que tributa bajo el régimen de consolidación fiscal. El 75,01% de esta sociedad A es adquirida por la sociedad S, dominante de otro grupo que tributa bajo el régimen de consolidación fiscal. Como consecuencia de esta compra, es posible que no todas las sociedades que integran el grupo de A pasen a formar parte del grupo de S, al tener A una participación inferior al 100% sobre ellas, de manera que la participación indirecta de S en ellas no alcance el 75%.

Se consulta, entre otros aspectos, la posibilidad de no integrar las eliminaciones pendientes, en la extinción del grupo fiscal cuya sociedad dominante es A, de las sociedades participadas por ésta que pasan a integrar el grupo fiscal S.

La DGT concluye que *“no se incorporarán en la base imponible del grupo fiscal extinguido (cuya sociedad dominante es A) las incorporaciones pendientes, correspondientes a operaciones realizadas entre sociedades del grupo, cuando éstas se integren en el grupo fiscal S. Por el contrario, sí que se incorporarán las eliminaciones pendientes correspondientes a operaciones en las que hayan participado las sociedades que no se integran en el grupo fiscal de S.”*.



*cutting through complexity™*

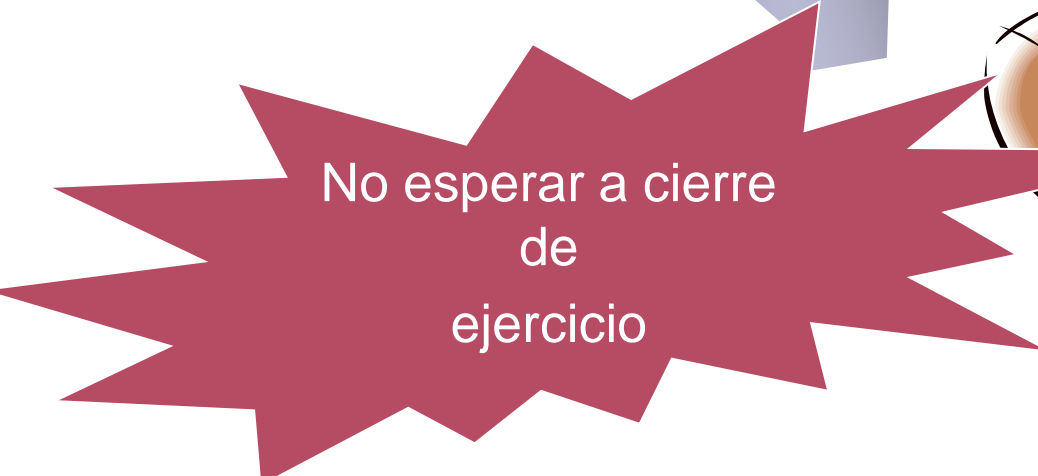
# Aspectos prácticos del Cierre 2010

# Aspectos principales a tener en cuenta

1. Identificar áreas críticas
2. Aspectos introducidos por la aplicación de las NOFCAC
3. Realización de tests de deterioro
4. Evaluar la necesidad de colaboración externa en aspectos como:
  - Valoración de instrumentos financieros
  - Combinaciones de negocios
  - Asignación de FC a UGEs
  - Test de deterioro
  - Cálculos actuariales
5. Adaptar los sistemas y procesos
6. Identificar y obtener la información a desglosar
7. Evaluar los impactos fiscales

# Aspectos principales a tener en cuenta

## Complejidad en procesos de valoración y elaboración de la información financiera



No esperar a cierre  
de  
ejercicio



KPMG SAC

KPMG TAX

KPMG LEGAL

Otros servicios KPMG

# Aspectos introducidos por la aplicación de las NOFCAC

## Cambios introducidos en el PGC:

- 1. Tratamiento de adquisiciones de inversiones en empresas del grupo**
- 2. Eliminación de excepciones para reconocimiento de impuestos diferidos relacionados con Inversiones en Empresas del Grupo, Asociadas y Multigrupo**
- 3. Tratamiento de operaciones entre Empresas del Grupo**
- 4. Tratamiento de Combinaciones de Negocios**

# Aspectos introducidos por la aplicación de las NOFCAC

## Consolidación de EEFF bajo NOFCAC:

- 1. Efecto de la aplicación de la nueva norma: TRANSICIÓN**
- 2. Obligación de consolidar: Definición de control**
- 3. Transacción con socios externos (minoritarios)**
- 4. Requisitos de desglose**
  - Relacionados con Socios Externos (Movimiento, Fondo de Comercio, etc)**
  - Información por Segmentos**

# Tests de deterioro

- 1. Deterioro de valor del inmovilizado material e intangible**
- 2. Deterioro de valor de las inversiones en Empresas del Grupo**
- 3. Deterioro de valor de otras Inversiones Financieras**

# Tests de deterioro

- 1. Evaluación de indicadores de deterioro**
- 2. Cálculo del valor recuperable y/o valor en uso**
- 3. Determinación de tasas de descuento (WACC, etc)**
- 4. Obtención de proyecciones de flujos de caja futuros**
- 5. Razonabilidad de hipótesis de los flujos**
- 6. Identificación de activos y pasivos ajenos al negocio**
- 7. Evaluación del tratamiento de los aspectos fiscales**
- 8. Comparación con valores contables**

# Gracias

[www.kpmg.es/reformacontable](http://www.kpmg.es/reformacontable)



*cutting through complexity™*

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional

© 2010 KPMG Auditores S.L., sociedad española de responsabilidad limitada, es una entidad afiliada a KPMG Europe LLP y firma miembro de la red KPMG de firmas independientes afiliadas a KPMG International Cooperative (“KPMG International”), sociedad suiza. Todos los derechos reservados.