



**S E N E O R**  
ABOGADOS • ECONOMISTAS

10/07

Noviembre de 2007

## **CIRCULAR INFORMATIVA**

### **SUMARIO**

#### **contable**

- I Nuevo Plan General Contable: Reclasificaciones del balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez y ajustes de la primera aplicación**

#### **miscelánea**

- II Calendario Fiscal.**

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.



**S E N E O R**  
ABOGADOS • ECONOMISTAS

[www.seneor.com](http://www.seneor.com)



## EDITORIAL

En el curso de la preparación de la Circular informativa que tienen en su poder ha culminado el proceso de aprobación de la normativa de desarrollo de la reforma contable, iniciada con la publicación de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

En efecto, con fecha 20 de noviembre ha sido publicado en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y, con fecha 21 de noviembre ha sido publicado el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios específicos para microempresas.

Empieza, ahora si, la cuenta atrás para acometer las tareas de adaptación al nuevo Plan General de Contabilidad (NPGC). Los Reales Decretos tienen establecida como fecha de entrada en vigor el próximo 1 de enero de 2008, siendo por tanto de obligatoria aplicación al primer ejercicio que se inicie a partir de dicha fecha.

El primer aspecto a considerar en las tareas de adaptación hace referencia a la formulación del que se ha denominado como Balance de Apertura, que será aquel que resulte de aplicar al Balance de Cierre de la Compañía los criterios contenidos en el NPGC que se establecen de aplicación retroactiva con carácter obligatorio. Es decir, deberemos reformular el Balance de la Compañía aplicando los criterios del NPGC.

El contenido de la presente Circular, primera de una serie, pretende resumir los criterios de formulación del Balance de Apertura en lo que se refiere a la cuentas de Activo No Circulante.

Por último, aprovechamos esta Editorial para anticiparles que en próximas fechas recibirán una invitación para asistir a un Seminario que estamos preparando sobre La Reforma Mercantil y Contable, que celebraremos a mediados del próximo mes de diciembre.





## I. NUEVO PLAN GENERAL CONTABLE: RECLASIFICACIONES DEL BALANCE DE APERTURA DEL EJERCICIO EN QUE SE APLIQUE POR PRIMERA VEZ Y AJUSTES DE LA PRIMERA APLICACIÓN

A algo más de un mes para su entrada en vigor, iniciamos una serie de circulares de contenido fundamentalmente contable, cuyo propósito es familiarizar a las empresas con las principales novedades del nuevo Plan General Contable (en adelante NPGC) –*recientemente aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre*– y facilitar la transición de los balances cerrados con las Normas del PGC(90) a la apertura del ejercicio en que sea de aplicación el NPGC.

Dedicamos esta primera circular al **análisis de los elementos del INMOVILIZADO que en el NPGC están incluidos en el ACTIVO NO CORRIENTE:**

PGC (90)	B)	INMOVILIZADO	NPGC	A)	ACTIVO NO CORRIENTE
	I.	GASTOS DE ESTABLECIMIENTO		<del>GASTOS DE ESTABLECIMIENTO</del>	
	II.	INMOVILIZACIONES INMATERIAL		I.	INMOVILIZADO INTANGIBLE
	III.	INMOVILIZACIONES MATERIALES		II.	INMOVILIZADO MATERIAL
	IV.	INMOVILIZACIONES FINANCIERAS		III.	<u>INVERSIONES INMOBILIARIAS</u>
	V.	ACCIONES PROPIAS		IV.	INVERSIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A LP
				V.	INVERSIONES FINANCIERAS A LP
			<del>ACCIONES PROPIAS</del>		
		VI.	<u>ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO</u>		

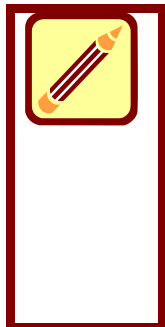
En el análisis de cada uno de los grupos incluimos, una tabla de correlaciones para facilitar la reclasificación de cuentas en la elaboración del balance de apertura del ejercicio en que aplique por primera vez el NPGC – *en adelante balance de apertura* -.

Además, en base a los contenidos de las Disposiciones transitorias primera, segunda, tercera y cuarta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el NPGC, incluimos, en relación con determinadas cuentas:



Ajustes derivados de las bajas de activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por no cumplir con la legislación mercantil en materia contable, esto es, Código de Comercio y TRLSA, reformada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE.

Los ajustes de transición propuestos se realizan en base al contenido de las Disposiciones Transitorias del Real Decreto por el que se aprueba el NPGC.

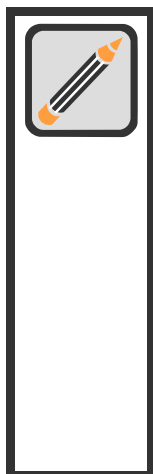


Comentarios sobre la incidencia fiscal de dichos ajustes, en base a:

- ▣ la disposición adicional octava de la Ley 16/2007, que reforma el TRLIS para los ejercicios iniciados a partir de enero de 2008.
- ▣ los contenidos de la consulta vinculante V2204-05 de 31/10/2005 de la SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas – *en adelante la CV 2204-05* - en relación con los ajustes resultantes de aplicar por primera vez la Circular 4/2004, - *en adelante la Circular 4/2004* - de 22 de diciembre, del Banco de España, que estableció criterios de reconocimiento y valoración, bajas de activos y pasivos y normas de imputación de ingresos y gastos similares a las Normas de Registro y Valoración (NRV) contenidas en el NPGC

#### GASTOS DE ESTABLECIMIENTO

PGC (90)	I.	GASTOS DE ESTABLECIMIENTO	NPGC	<del>GASTOS DE ESTABLECIMIENTO</del>
	200	Gastos de constitución		<del>Gastos de constitución</del>
	201	Gastos de primer establecimiento		<del>Gastos de primer establecimiento</del>
	202	Gastos de ampliación de capital		<del>Gastos de ampliación del capital</del>



Con carácter general, la NRV 9ª.4. establece que los gastos derivados de las transacciones con sus propios instrumentos de patrimonio, *"incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como los honorarios de letrados, notarios y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán como menores reservas, (...)"*

#### RECLASIFICACIÓN PROPUESTA:

PGC (90)		NPGC	
200	GASTOS DE CONSTITUCIÓN	(113)	Los saldos deudores de estas cuentas existentes al inicio del primer ejercicio, en el balance de apertura se integrarán en la cuenta de RESERVAS VOLUNTARIAS disminuyendo su importe disponible
202	GASTOS DE AMPLIACIÓN DE CAPITAL		



Según la NV 6ª del PGC(90), tienen la consideración de gastos de primer establecimiento los honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica; publicidad de lanzamiento; captación, adiestramiento y distribución del personal, etc., ocasionados con motivo del establecimiento.

Con carácter general, la mayoría de estos gastos deberán darse de baja, ya que no cumplen la definición de activo contenida en el artículo 36.1.a) CCo. No obstante, aquellas inversiones, realizadas por el propietario o por el arrendatario que no sean separables del activo al que están vinculados, se podrán contabilizar como inmovilizados materiales cuando cumplan la citada definición de activo:

Artículo 36.1.a) CCo: *“Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la empresa obtenga beneficios económicos en el futuro.”*

**RECLASIFICACIÓN PROPUESTA:**

PGC(90)		NPGC	
201	GASTOS DE PRIMER ESTABLECIMIENTO	21x	Los saldos deudores de la cuenta 201, correspondientes a obras, reformas, y, en determinados supuestos, honorarios, gastos de viaje, estudios previos, ... que cumplan la citada definición de ACTIVO, se reclasificarán como INMOVILIZADO MATERIAL cuando cumplan la definición transcrita.
		(113)	El resto de saldos deudores de esta cuenta existentes al inicio del primer ejercicio, en el balance de apertura se integrarán en la cuenta de RESERVAS VOLUNTARIAS disminuyendo su importe disponible



**CV 2204-05. 9º.h) “el gasto derivado de la primera aplicación debe entenderse devengado en el periodo impositivo correspondiente a 2005 – año de la primera aplicación de la Circular 4/2004 - ... por lo que será deducible en la determinación de la base imponible de ese período impositivo en base a lo establecido en los apartados 1 y 3 del artículo 19 del TRLIS.”**

El artículo 19 del TRLIS ha sido modificado por la D.A. 8ª de la Ley 16/2007, en particular el apartado 3 amplía su ámbito de aplicación no sólo a los ingresos y gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino, también a los imputados en una cuenta de reservas, como es el caso de los gastos de constitución, gastos de primer establecimiento que no puedan ser activados y gastos de ampliación de capital.



INMOVILIZADO INTANGIBLE

PGC (90)		NPGC	
II.	INMOVILIZACIONES INMATERIAL	I.	INMOVILIZADO INTANGIBLE
210	Gastos de investigación y desarrollo	200	Investigación
211	Concesiones administrativas	201	Desarrollo
212	Propiedad industrial	202	Concesiones administrativas
213	Fondo de comercio	203	Propiedad industrial
214	Derechos de traspaso	204	Fondo de comercio
215	Aplicaciones informáticas	205	Derechos de traspaso
217	Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero	206	Aplicaciones informáticas
219	Anticipos para inmobilizaciones inmateriales		<del>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero</del>
(281)	Amortización acumulada del inmobilizado inmaterial	209	Anticipos para inmobilizaciones intangibles
(2810)	Amortización acumulada de Gastos de I +D	(280)	Amortización acumulada del inmobilizado intangible
(2813)	Amortización acumulada del Fondo de comercio	(2800)	Amortización acumulada de Investigación
(2817)	Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero	(2801)	Amortización acumulada de desarrollo
(291)	Provisión por depreciación del inmobilizado inmaterial.		<del>Amortización acumulada del Fondo de comercio</del>
(2913)	Provisión por depreciación del Fondo de comercio		<del>Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero</del>
		(290)	Deterioro de valor del inmobilizado intangible
			<del>Provisión por depreciación del Fondo de comercio</del>





### Gastos de investigación y desarrollo



Con carácter general, la NRV 6ª.a) establece que los gastos de investigación serán gasto del ejercicio en que se realicen, y, sólo con carácter excepcional podrán activarse desde el momento en que se cumplan determinadas condiciones, en particular *“tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico – comercial del proyecto o proyectos de que se trate”*. Por la parte que no cumpla esta condición, deberá darse de baja el activo por no cumplir la definición de activo contenida en el artículo 36.1.a) CCo, al no poder justificar la empresa la condición de *“es probable que la empresa obtenga beneficios económicos en el futuro.”*

#### RECLASIFICACIÓN PROPUESTA:

PGC(90)		NPGC	
210	GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO	(113)	Por el importe neto contable de los Gastos de I+D existentes al inicio del primer ejercicio, y que no sea posible reclasificar en el balance de apertura a las cuentas 200, 201, (2800) y (2801), se integrará en la cuenta de RESERVAS VOLUNTARIAS disminuyendo su importe disponible
(2810)	AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE GASTOS DE I+D		



**CV 2204-05. 9º.h) “el gasto derivado de la primera aplicación debe entenderse devengado en el periodo impositivo correspondiente a 2005 – año de la primera aplicación de la Circular 4/2004 - ... por lo que será deducible en la determinación de la base imponible de ese periodo impositivo en base a lo establecido en los apartado 1 y 3 del artículo 19 del TRLIS.”**

El artículo 19 del TRLIS ha sido modificado por la D.A. 8ª de la Ley 16/2007, en particular el apartado 3 amplía su ámbito de aplicación no sólo a los ingresos y gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, sino también, a los imputados en una cuenta de reservas, como es el caso de los gastos de constitución, gastos de primer establecimiento que no puedan ser activados y gastos de ampliación de capital.





**Arrendamiento financiero**



La NRV 8ª define el concepto de arrendamiento financiero en los siguientes términos: *“cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero...”*

En los arrendamientos financieros con opción de compra, se presumirá que se cumple el requisito de transferencia al arrendatario de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. Este mismo requisito era el exigido por el PGC(90) para registrar los derechos sobre bienes en arrendamiento financiero como inmovilizado inmaterial.

Cumpléndose esta circunstancia, de acuerdo con la NRV 8ª, el arrendatario deberá registrar un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate del inmovilizado material o del intangible.

**RECLASIFICACIÓN PROPUESTA:**

PGC(90)		NPGC	
217	<b>DERECHOS SOBRE BIENES EN RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO</b>	20x 21x	<b>INMOVILIZACIONES INTANGIBLES INMOVILIZACIONES MATERIALES</b>
(2817)	<b>AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE DERECHOS SOBRE BIENES EN RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO</b>	(280)	<b>AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE</b>
		(281)	<b>AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO MATERIAL</b>

La citada NRV 8ª dispone que el arrendatario contabilizará un activo y un pasivo por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos mínimos acordados durante el plazo del arrendamiento – incluido el pago por la opción de compra –, por que deberán excluirse los intereses pendientes de devengar.

**RECLASIFICACIÓN PROPUESTA:**

PGC(90)		NPGC	
273	<b>GASTOS POR INTERESES DIFERIDOS DE OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO</b>	170X	<b>DEUDAS A LP CON ENTIDADES DE CRÉDITO (POR ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS)</b>
		520X	<b>DEUDAS A CP CON ENTIDADES DE CRÉDITO (POR ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS)</b>



La modificación introducida por la Ley 16/2007 en el artículo 115 del TRLIS no afecta al régimen fiscal específico de los contratos de arrendamiento financiero a que hace referencia el apartado 1 de la DA 7ª de la Ley sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, que necesariamente deberán incluir una opción de compra, a su término, a favor del arrendatario.

Cuando, además se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 115 (duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y diez años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales), y en los apartados 3 y 4 del mismo artículo (diferenciación en el contrato de la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien, y la carga financiera, y carácter constante o creciente de las cuotas anuales correspondientes a la recuperación del coste del bien), seguirán siendo de aplicación los beneficios fiscales previstos para estas operaciones y, consecuentemente, no procederá regularización alguna del IMPUESTO DIFERIDO.






**Fondo de comercio**


De forma imperativa, la NRV 6ª.c) establece que *"El fondo de comercio no se amortizará. (...) Las correcciones valorativas reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores"*.

**RECLASIFICACIÓN PROPUESTA:**

PGC(90)		NPGC	
213	FONDO DE COMERCIO		
(2913)	PROVISIÓN POR DEPRECIACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO	204	FONDO DE COMERCIO

En relación con la amortización acumulada del fondo de comercio, la DT tercera del RD 1514/2007 por el que se aprueba el NPGC prevé expresamente que *"se dará de baja contra el propio fondo de comercio"*.

PGC(90)		NPGC	
(2813)	AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL FONDO DE COMERCIO	204	FONDO DE COMERCIO

La tradicional imposibilidad de reparto de beneficios contenida en el artículo 194 del TRLSA en tanto que el Fondo de Comercio no hubiera sido totalmente amortizado, a menos que el importe de las reservas disponibles sea como mínimo, igual a su importe, se sustituye por la obligación contenida en la nueva redacción del artículo 213 del TRLSA, según el cual *"deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto, una cifra que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición"*.



La Ley 16/2007 ha eliminado el párrafo 4 del artículo 11 del TRLIS en relación con la deducibilidad fiscal de la amortización del fondo de comercio, ya que contablemente ésta no se dotará.

Para mantener la deducibilidad fiscal del importe que por este concepto correspondería, ha introducido en el artículo 12. Correcciones de valor: pérdida por deterioro de valor de los elementos patrimoniales, un nuevo apartado 6. del siguiente tenor literal: *"6. 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:*

- a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.*
- b) 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.*
- c) 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 siguientes.*

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



INMOVILIZADO MATERIAL

PGC (90)	III.	INMOVILIZACIONES MATERIALES	NPGC	II.	INMOVILIZADO MATERIAL
	220	Terrenos y bienes naturales		210	Terrenos y bienes naturales
	221	Construcciones		211	Construcciones
	222	Instalaciones técnicas		212	Instalaciones técnicas
	223	Maquinaria		213	Maquinaria
	224	Utillaje		214	Utillaje
	225	Otras instalaciones		215	Otras instalaciones
	226	Mobiliario		216	Mobiliario
	227	Equipos para procesos de información		217	Equipos para procesos de información
	228	Elementos de transporte		218	Elementos de transporte
	229	Otro inmovilizado material		219	Otro inmovilizado material
	23	Inmovilizaciones materiales en curso		23	Inmovilizaciones materiales en curso
	(282)	Amortización acumulada del inmovilizado material		(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material
	(292)	Provisión por depreciación del inmovilizado material.		(291)	Deterioro de valor del inmovilizado material.

Terrenos y bienes naturales y construcciones no afectos a actividades productivas



La contabilización en la cuenta de construcciones se restringe a las *“edificaciones en general, cualquiera que sea su destino dentro de la actividad productiva de la empresa”*.

El NPGC prevé un nuevo grupo 22 para contabilizar *“las inversiones que sean inmuebles y se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:*

- *su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o*
- *su venta en el curso ordinario de las operaciones.”*

La NRV 4ª establece que los criterios relativos al inmovilizado material serán de aplicación a los bienes contabilizados como inversiones inmobiliarias:

PGC (90)	III.	INMOVILIZACIONES MATERIALES	NPGC		<b>INVERSIONES INMOBILIARIAS</b>
	220	Terrenos y bienes naturales		<u>220</u>	<b><u>Inversiones en Terrenos y bienes naturales</u></b>
	221	Construcciones		<u>221</u>	<b><u>Inversiones en construcciones</u></b>
	(282)	Amortización acumulada del inmovilizado material		<u>(282)</u>	<b><u>Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias</u></b>
	(292)	Provisión por depreciación del inmovilizado material.		<u>(292)</u>	<b><u>Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.</u></b>



En supuestos excepcionales NPGC prevé la reclasificación de UN ACTIVO NO CORRIENTE como ACTIVO CORRIENTE: NRV 7º: *“La empresa clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:*

- a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata ..., y*
- b) Su venta ha de ser altamente probable....”*

Tratándose de un nuevo criterio, la DT segunda del RD 1514/2007, por el que se aprueba el NPGC prohíbe de forma expresa su aplicación retroactiva, por lo que, en todo caso, la empresa aplicará los nuevos criterios de forma prospectiva y a partir de la información disponible en la fecha del balance de apertura.

Estos activos y, en su caso la reclasificación y los ajustes se analizará en la circular correspondiente al análisis de los ACTIVO Y PASIVOS CORRIENTES.



**INVERSIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS**

	ACTIVO	PASIVO			ACTIVO	
	B)	INMOVILIZADO	D)	ACREEDORES A LP	A)	ACTIVO NO CORRIENTE
	IV.	INMOVILIZACIONES FINANCIERAS	V.	DESEMBOLSOS PENDIENTES SOBRE ACCIONES NO EXIGIDOS	IV.	INVERSIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS
						1. Acciones y participaciones en patrimonio en empresas del grupo y asociadas a LP
	240	Participaciones en empresas del grupo			2403	Participaciones a LP en empresas del grupo
			248	Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas del grupo	(2493)	Desembolsos pendientes sobre participaciones a LP en empresas del grupo
	(293)	Provisión por depreciación de valores negociables a LP empresas del grupo			(2933)	Deterioro de valor de participaciones a LP en empresas del grupo
	241	Participaciones en empresas asociadas			2404	Participaciones a LP en empresas asociadas
			249	Desembolsos pendientes sobre acciones de empresas asociadas	(2494)	Desembolsos pendientes sobre participaciones a LP en empresas asociadas
PGC (90)	(294)	Provisión por depreciación de valores negociables a LP empresas asociadas			(2934)	Deterioro de valor de participaciones a LP en empresas asociadas
						2. Créditos a empresas del grupo y asociadas a LP
	242	Valores de renta fija de empresas del grupo			2413	Valores representativos de deuda a LP de empresas del grupo
					(2943)	<u>Deterioro de valores representativos de deuda a LP de empresas del grupo</u>
	243	Valores de renta fija de empresas asociadas			2414	Valores representativos de deuda a LP de empresas asociadas
					(2944)	<u>Deterioro de valores representativos de deuda a LP de empresas asociadas</u>
	244	Créditos a LP a empresas del grupo			2423	Créditos a LP a empresas del grupo
	(295)	Provisión por insolvencias de créditos a LP a empresas del grupo			(2953)	Deterioro de valor de créditos a LP a empresas del grupo





245	Créditos a LP a empresas asociadas			2424	Créditos a LP a empresas asociadas
(296)	Provisión para insolvencias de créditos a LP a empresas asociadas			(2954)	Deterioro de valor de créditos a LP a empresas asociadas
246	Intereses a LP de inversiones financieras en empresas del grupo				<del>Intereses a LP de inversiones financieras en empresas del grupo</del>
247	Intereses a LP de inversiones financieras en empresas asociadas				<del>Intereses a LP de inversiones financieras en empresas asociadas</del>
					<b>3. Otras inversiones a LP</b>

La Ley 16/2007 ha dado una nueva redacción al artículo 42 del Cco. En esta nueva redacción no se hace referencia al concepto unidad de decisión como determinante de la obligación de consolidar.

Se configura el grupo – a efectos de la obligación de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidado – como aquellas situaciones en las que una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control sobre las demás.

El concepto control se define en la NRV 19ª como “el poder de dirigir la política financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.”

No obstante, aunque pudiera entenderse que, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 42 del CCo procedería reclasificar determinadas inversiones financieras en empresas del grupo por no pertenecer las empresas participadas al grupo mercantil, deberán tenerse en cuenta determinadas normas contables, en particular, aquellas que definen el perímetro del grupo contable en términos distintos del grupo mercantil:



La Norma de elaboración de las cuentas anuales nº 13– tercera parte del NPGC – define qué se entiende por empresa del grupo, empresa asociada y por empresa multigrupo en los siguientes términos:

*“ A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.*

*Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.*

*En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:*

- a) La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y*
- b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.*

*Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:*

- 1. Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;*
- 2. Participación en los procesos de fijación de políticas;*
- 3. Transacciones de importancia relativa entre el inversor y la participada;*
- 4. Intercambio de personal directivo; o*
- 5. Suministro de información técnica esencial*

*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe una influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.*

*Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo, en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas.*

Por otra parte, señalar que en la versión aprobada del NPGC han sido suprimidas las cuentas correspondientes a “Intereses a LP de inversiones financieras en empresas del grupo y en empresas asociadas”. Se prevé que los intereses devengados incrementen el saldo de la cuentas de “créditos a LP a empresas del grupo y a empresas asociadas.”



INMOVILIZACIONES FINANCIERAS A LP

IV.	INMOVILIZACIONES FINANCIERAS	V.	INVERSIONES FINANCIERAS A LP
		<b>1. Acciones y participaciones en patrimonio a LP</b>	
		<b>2405</b>	<u>Participaciones a LP en otras partes vinculadas</u>
		<b>(2485)</b>	<u>Desembolsos pendientes sobre participaciones a LP en otras partes vinculadas</u>
		<b>(2935)</b>	<u>Deterioro de valor de participaciones a LP en otras partes vinculadas</u>
250	Inversiones financieras en capital	250	Inversiones financieras a LP en instrumentos de patrimonio
		<b>(259)</b>	<u>Desembolsos pendientes sobre instrumentos de patrimonio</u>
(297)	Provisión por depreciación de valores negociables a LP	<b>(296)</b>	<u>Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a LP</u>
		<b>2. Créditos a empresas a LP</b>	
		<b>2415</b>	<u>Valores representativos de deuda a LP de otras partes vinculadas</u>
		<b>(2945)</b>	<u>Deterioro de valores representativos de deuda a LP de otras partes vinculadas</u>
		<b>2425</b>	<u>Créditos a LP de otras partes vinculadas</u>
		<b>(2955)</b>	<u>Deterioro de valor de créditos a LP a empresas asociadas</u>
		<b>2435</b>	<u>Intereses a LP de inversiones financieras en otras partes vinculadas</u>
251	Valores de renta fija	251	Valores representativos de deuda a LP
		<b>(297)</b>	<u>Deterioro de valores representativos de deuda a LP</u>
252	Créditos a LP	252	Créditos a LP
253	Créditos a LP por enajenación del inmovilizado	253	Créditos a LP por enajenación del inmovilizado
254	Créditos a LP al personal	254	Créditos a LP al personal
(298)	Deterioro de valor de créditos a LP	<b>(298)</b>	Deterioro de valor de créditos a LP
256	Intereses a LP de valores de renta fija		<del>Intereses a LP de valores en renta fija</del>
257	Intereses a LP de créditos		<del>Intereses a LP de créditos</del>
		<b>3. Otras inversiones financieras a LP</b>	
		<b>2553</b>	<u>Activos por derivados financieros a LP, instrumentos de cobertura</u>
		<b>257</b>	<u>Derechos de reembolso derivados de contratos de seguro relativos a retribuciones a largo plazo al personal</u>
258	Imposiciones a LP	258	Imposiciones a LP
260	Fianzas constituidas a LP	260	Fianzas constituidas a LP
265	Depósitos constituidos a LP	265	Depósitos constituidos a LP

PGC (90)

NPGC





La Norma de elaboración de las cuentas anuales nº 15– tercera parte del NPGC – define qué se entiende por partes vinculadas en términos más extensos que los definidos en el artículo 16 del TRLIS:

*“1. Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.*

*2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:*

*a) Las empresas que tengan la consideración de empresa del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma decimotercera de elaboración de las cuentas anuales.*

*(...)*

*b) Las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.*

*c) El personal clave de la compañía o de su dominante, entendiéndose por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los administradores y los directivos. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.*

*d) Las empresas sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.*

*e) Las empresas que compartan algún consejero o directivo con la empresa, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financieras y de explotación de ambas.*

*f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.*

*g) Los planes de pensiones para los empleados de la propia empresa o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.*

*3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la empresa. Entre ellos se incluirán:*

*a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;*

*b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;*

*c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y*

*d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad. “*

Por otra parte, y al igual que en el caso de créditos con empresas del grupo y con empresas asociadas, en la versión aprobada del NPGC se han suprimido las cuentas de intereses a LP de inversiones financieras. Dichos intereses incrementarán el saldo de los correspondientes créditos de los que traen causa.



La empresa podrá valorar en la fecha a que corresponda el balance de apertura una inversión financiera en la categoría de “Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”, cuando se trate de **ACTIVOS FINANCIEROS MANTENIDOS PARA NEGOCIAR** o de **ACTIVOS FINANCIEROS HÍBRIDOS**. En estos supuestos, la variación del valor razonable formará parte del resultado del ejercicio.

Por el contrario, si las inversiones se clasifican en la categoría de “**ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA**” la variación del valor razonable deberá cargarse o abonarse a la cuenta 1330. **AJUSTES POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS**, y formará parte del resultado del ejercicio en que efectivamente se produzca su venta.





*CV 2204-05. 9º.c) "La norma vigésima segunda de la Circular 4/2004 establece un criterio de imputación de las ganancias y pérdidas de los instrumentos financieros clasificados en la cartera de negociación, en el sentido de que se registran directamente los cambios de valor razonable en la cuenta de pérdidas y ganancias, de manera que los ajustes derivados de aplicar ese criterio de valoración, cargos y abonos a reservas, consecuencia de lo establecido en la disposición transitoria primera de la Circular 4/2004 deben entenderse que se devenguan en el ejercicio 2005 dado que representan ganancias y pérdidas generadas en dicho ejercicio por la primera aplicación de los nuevos criterios contables y, por tanto, deben integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2005- año de la primera aplicación de la Circular 4/2004 - en base a lo establecido en el artículo 19.1 y 3 del TRLIS."*

### ACCIONES PROPIAS

ACTIVO		PASIVO		PATRIMONIO NETO	
		A)	FONDOS PROPIOS	A-1)	FONDOS PROPIOS
B)	INMOVILIZADO				
V.	ACCIONES PROPIAS	IV.	RESERVAS	IV.	(ACCIONES Y PARTICIPACIONES EN PATRIMONIO PROPIAS)
198	Acciones propias en situaciones especiales	115	Reserva para acciones propias	(108)	( <u>Acciones o participaciones propias en situaciones especiales</u> )
		VII.	ACCIONES PROPIAS PARA REDUCCIÓN DE CAPITAL		
		(199)	(Acciones propias para reducción de capital)	(109)	( <u>Acciones propias para reducción de capital</u> )



La reclasificación de la cuenta 198 PGC(90) a la nueva cuenta 108 NPGC, al figurar restando los Fondos Propios del Patrimonio Neto de la sociedad, conlleva la consiguiente desaparición de la cuenta 115 PGC(90).

La nueva redacción del artículo 79 del TRLSA no obliga a dotar dicha reserva indisponible, exigiendo su constitución únicamente para el supuesto de existencia de acciones de la sociedad dominante:

*"2. 3ª. Se establecerá en el patrimonio neto una reserva indisponible equivalente al importe de las acciones de la sociedad dominante computado en el activo. Esta reserva deberá mantenerse en tanto las acciones no sean enajenadas."*

#### RECLASIFICACIÓN PROPUESTA:


PGC(90)	ACTIVO	NPGC	PATRIMONIO NETO
198	ACCIONES PROPIAS EN SITUACIONES ESPECIALES	(108)	<u>El saldo deudor se integrará en la cuenta de ACCIONES O PARTICIPACIONES PROPIAS EN SITUACIONES ESPECIALES que formará parte del Patrimonio Neto, restando los FONDOS PROPIOS.</u>
PGC(90)	PASIVO	NPGC	PATRIMONIO NETO
115	RESERVA PARA ACCIONES PROPIAS	113	<u>El saldo acreedor se integrará en la cuenta de RESERVAS VOLUNTARIAS, aumentando su saldo disponible.</u>






II. CALENDARIO FISCAL NOVIEMBRE 2007

			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		

 hasta el 5	MODELOS
<b>RENTA</b>	
✓ Ingreso del segundo plazo de la declaración anual de 2006. Si se fraccionó el pago y no se domicilió en entidad colaboradora .....	102

 hasta el 8	MODELOS
<b>IMPUESTOS ESPECIALES</b>	
✓ Octubre 2007. Todas las empresas.....	511
✓ Septiembre 2007. Grandes empresas (*) .....	553,554,555,556,557,558
✓ Septiembre 2007. Todas las empresas (*).....	570,580
✓ Tercer trimestre 2007. Excepto grandes empresas (*) .....	554,555,556,557,558
(*) Los operadores registrados y no registrados, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo.	
	510

 hasta el 20	MODELOS
<b>RENTA Y SOCIEDADES</b>	
<b>Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades profesionales, agrícolas, ganaderas y forestales, premios y determinadas imputaciones de renta, ganancias de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, y rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos y capital mobiliario.</b>	
✓ Octubre 2007. Grandes empresas .....	111, 115, 117, 123, 124, 126, 128
<b>IVA:</b>	
✓ Octubre 2007. Grandes Empresas .....	320
✓ Octubre 2007. Exportadores y otros Operadores Económicos .....	330
✓ Octubre 2007. Grandes empresas inscritas en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos .....	332
✓ Octubre 2007. Operaciones asimiladas a las importaciones .....	380
<b>IMPUESTO SOBRE PRIMA DE SEGUROS</b>	
✓ Octubre 2007 .....	430
<b>IMPUESTO ESPECIALES</b>	
✓ Agosto 2007. Grandes Empresas .....	561,562,563
✓ Tercer trimestre 2007. Excepto Grandes Empresas.....	561,562,563
✓ Octubre 2007. Todas las empresas.....	564,566
✓ Octubre 2007. Impuesto sobre la electricidad. Grandes Empresas.....	560

 hasta el 30	MODELOS
<b>IVA</b>	
✓ Solicitud aplicación Régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2008.	Sin modelo





Avda. Diagonal, 407 pral.  
08008 BARCELONA  
T. 93 202 24 39 F. 93 202 27 59  
www.seneor.com

*Esta Circular Fiscal no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Fiscal.*

